

Kohlmann (Hrsg.)  
Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht

# Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht

Grundfragen des Steuerstrafrechts heute

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Prof. Dr. Günter Kohlmann, Köln



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

83/16276

557574

11  
KF 261  
S8 S8 S

Univ.  
Bibliothek  
Bielefeld

*CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek*

*Strafverfolgung und Strafrecht im Steuerstrafrecht:*

Grundfragen d. Steuerstrafrechts heute / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjurist. Ges. e.V. von Günter Kohlmann. – Köln: O. Schmidt, 1983.

ISBN 3-504-25951-5

NE: Kohlmann, Günter [Hrsg.]

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 30. 9./1. 10. 1982 in Düsseldorf gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Pelka*, Köln, am zweiten Tag Abteilungsdirektor Dr. *Eckhart Ulmer*, Erlangen.

Alle Rechte vorbehalten.

© 1983 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Druck: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer  
Printed in Germany

## Inhalt

|   |              |
|---|--------------|
| <i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i> | <i>Seite</i> |
| Rechtfertigung des Themas – Ziel der Tagung .....   | 1            |

### Erster Teil

|   |      |
|---|------|
| <i>Professor Dr. Günter Kohlmann, Köln</i>                                    |      |
| Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung – Anspruch und Wirklichkeit ..... | 5    |
| <i>Dr. Jörg Frick, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart</i>              |      |
| Vorsätzliche, leichtfertige und leichtfahrlässige Steuerverkürzung .          | 27 X |
| <i>Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin</i>                         |      |
| Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz .....    | 43   |
| <i>Wiss. Ass. Dr. Jürgen Danzer, Bochum</i>                                   |      |
| Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters ...          | 67   |
| <i>Professor Dr. Erich Samson, Kiel</i>                                       |      |
| Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht .....                                     | 99   |
| <i>Diskussion (1. Teil)</i>   |      |
| Diskussionsleiter: Rechtsanwalt Dr. J. Pelka, Köln .....                      | 113  |

### Zweiter Teil

|   |     |
|---|-----|
| <i>Professor Dr. Rüdiger Philipowski, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter bei Bonn</i> |     |
| Steuerstrafrechtliche Probleme bei Bankgeschäften .....                                   | 131 |

| VIII   | Inhalt       |
|--|--------------|
| <hr/>  |              |
| <i>Regierungsobererrat Peter Bilsdorfer, Saarbrücken</i>                                     | <i>Seite</i> |
| Die Steuerverkürzung auf Zeit .....  | 155          |
| <br><i>Rechtsanwältin Dr. Brigitte Gast-de Haan, Rendsburg</i>                               |              |
| Steuerverfehlungen als Grundlage von steuerlichen<br>und anderen Verwaltungseingriffen ..... | 187          |
| <br><i>Rechtsanwalt Dr. Michael Streck, Köln</i>   |              |
| Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren .....                             | 217          |
| <br><i>Regierungsdirektor Dr. Erwin Küster, Stuttgart</i>                                    |              |
| Das Steuerstrafrecht aus der Sicht der Steuerfahndung .....                                  | 253          |
| <br><i>Professor Dr. Hinrich Rüping, Augsburg</i>  |              |
| Durchsuchung, Zufallsfunde und Verwertungsverbote im Steuer-<br>strafverfahren .....         | 267          |
| <br><i>Privatdozent Dr. Dietrich Kratzsch, Köln/Heidelberg</i>                               |              |
| Die Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige .....                                    | 283          |
| <br><i>Rechtsanwalt Wolfgang Blumers, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart</i>              |              |
| Steuerberater und Strafverteidigung .....  | 307          |
| <br><i>Diskussion (2. Teil)</i>  |              |
| Diskussionsleiter: Abteilungsdirektor Dr. E. Ulmer, Erlangen .....                           | 325          |
| <br><i>Professor Dr. Günter Kohlmann, Köln</i>   |              |
| Resümee .....  | 341          |

| Inhalt   | IX           |
|--|--------------|
| <hr/>  |              |
| <i>Anhang: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i> | <i>Seite</i> |
| Satzung (Auszug) .....                                       | 369          |
| Vorstand und Beirat .....                                    | 370          |
| Mitgliederverzeichnis .....                                  | 370          |
| <br><i>Register</i>  |              |
| Namensregister .....   | 387          |
| Sachregister .....   | 389          |

## Rechtfertigung des Themas – Ziel der Tagung

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat auf ihren bisherigen Jahrestagungen vor allem Probleme aus dem Bereich des Einkommensteuerrechts behandelt, von der Übertragung von Einkunftsquellen bis zur Gewinnrealisierung, dazu methodische Probleme und, ganz am Anfang, auch Ausbildungsfragen. Alle diese Themen waren durch den satzungsmäßig vorgegebenen Zweck der Gesellschaft bestimmt. Das gilt auch für das diesjährige Generalthema. Die Gesellschaft soll nicht nur dazu beitragen, daß die Ergebnisse steuerrechtlicher Forschung und Lehre in die Praxis umgesetzt werden, sie soll auch das Gespräch aller Steuerjuristen fördern und die Zusammenarbeit aller im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen pflegen.

Das Strafrecht ist eine urjuristische Materie; daran ist nicht zu zweifeln. Das kann man vom Steuerrecht leider nicht sagen, wohl aber vom Steuerstrafrecht; Strafe und Steuer sind seit Urzeiten miteinander hergegangen. Wäre der Census nicht mit einer drakonischen Strafsanktion bewehrt gewesen, so hätte sich Josef mit der hochschwangeren Maria wohl kaum auf den Weg gemacht<sup>1</sup>.

Die Bestandsaufnahme des Arbeitskreises „Steuerstrafrecht“ hat erbracht, daß im Bereich des Steuerstrafrechts zwar keine archaischen Zustände mehr herrschen, aber noch erhebliche Defizite praktischer und theoretischer Art bestehen. Diese Bestandsaufnahme hat den Ausschlag für das diesjährige Generalthema gegeben.

Mitte der fünfziger Jahre hat *Richard Lange*<sup>2</sup> festgestellt, die Blankettform sei typischer Ausdruck der Bestimmungen, die nur äußerer Ordnungsbestandteil, kein innerer Kulturbestandteil unseres Rechts seien. Und er hat

---

<sup>1</sup> Über die Erzwingung des Census auch gegenüber Familienangehörigen vgl. *Huschke*, Über den zur Zeit der Geburt Jesu Christi gehaltenen Census, 1840, 124 f. Auch die sog. Censusstrafen waren drakonisch. Wer censuspflichtige Vermögensgegenstände verheimlichte, wurde mit deren Einziehung bestraft. Betrügerische Verkürzung der Steuer wurde mit dem vierfachen Betrag, nichtdolose Verkürzung mit dem doppelten Betrag geahndet. Doch auch schon damals konnte man eine strafbefreiende Selbstanzeige. Vgl. *Huschke*, Über den Census und die Steuerverfassung der frühen römischen Kaiserzeit, 1847, 194 f.

<sup>2</sup> JZ 1956, 75.

hinzugefügt: Das klassische Strafrecht richte sich gegen Verhaltensweisen, die als solche typischerweise pathologische Störungen des Soziallebens seien und schon um dieser Natur willen bekämpft werden müßten. Die Strukturverschlingung von Sein und Sollen sei zwar immer unauflöslich, doch die Blankettgesetze mit ihren bloß positiven Strafbestimmungen zeichneten sich durch ein Übergewicht des Sollens gegenüber dem Sein aus.

Die diesjährige Tagung wird Aufschluß darüber erbringen müssen, ob oder inwieweit das Steuerstrafrecht bloßes Blankettstrafrecht ist, ob *Langes* Qualifikation – jedenfalls für den Bereich des Steuerstrafrechts – heute noch zutrifft. Ich darf daran erinnern, daß *James Goldschmidt*<sup>3</sup> kurz nach der Jahrhundertwende keinen absoluten, sondern nur einen relativen Unterschied zwischen den, wie er sie nannte, Rechtsdelikten und den Verwaltungsdelikten gesehen hat; nur wenige Rechtsdelikte hätten im Laufe der Geschichte nicht das Stadium des Verwaltungsdelikts durchlaufen. Wir werden uns fragen müssen, ob die seither dem sogenannten Nebenstrafrecht zuteil gewordenen theoretischen Bemühungen das Steuerstrafrecht erreicht haben.

Doch nun zu den Einzelheiten. Tatbestand und Rechtsfolge der Steuerhinterziehung sind weit, möglicherweise zu weit gefaßt. Nach Lektüre des § 370 AO, erst recht aber nach Lektüre eines Kommentars ist man je nach nervlicher Verfassung betreten bis entsetzt. Jede auch noch so geringe Pflichtverletzung erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung. Die Wirklichkeit sieht bekanntlich anders aus. Wie viele groß angelegte Fahndungsprüfungen haben schon mit der Einstellung des Verfahrens geendet? Fahnders Mühe ist oft umsonst, so möchte man in Abwandlung eines alten Repetitorspruchs sagen, um anzudeuten, daß Steuerhinterziehungsfälle schwerer aufzuklären sind als gewöhnliche Strafrechtsfälle.

Das Steuerstrafrecht leidet aber auch insofern unter seinem wie auch immer einzuordnenden Blankettcharakter, als die in Bezug genommenen Steuerrechtsnormen allzuoft interpretationsfähig oder schlechthin unklar sind. Es kommt immer wieder vor, daß die anspruchsbegründenden Steuerrechtsnormen erst Jahre nach der Verwirklichung des Sachverhalts höchstrichterlich interpretiert werden, Bundesfinanzminister und Bundesfinanzhof dieselben Vorschriften verschieden interpretieren, ihre Rechtsmeinungen „fortentwickeln“ oder wie immer man die häufigen Meinungswechsel nennen mag. Die Abschreibungsbranche, für die ich hier kein Plä-

3 Das Verwaltungsstrafrecht, Berlin 1902, 585.

doyer halten möchte, hat mit ihrem spezifischen Einfallsreichtum genügend Beispielsfälle dafür geliefert, daß Verwaltung und Rechtsprechung viele Jahre gebraucht haben oder immer noch brauchen, um zu einer gefestigten oder möglicherweise auch nur geläuterten Rechtsmeinung zu kommen. In diesen und anderen Fällen geht es nicht nur um die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, sondern auch um die Bestimmtheit des Strafgesetzes. Bei diesem Themenkomplex werden wir möglicherweise an die kontroversen Ergebnisse der letztjährigen Tagung anknüpfen müssen.

Die Frage nach dem Blankettcharakter des Steuerstrafrechts stellt sich erneut bei der Irrtumsproblematik<sup>4</sup>, bei der Einordnung in die Kategorien des Tatbestands- und Verbotsirrtums. Bei diesem Themenkomplex dürften die Verständnisprobleme vor allem auf seiten der Nur-Steuerrechtler liegen.

Bei der Themenwahl haben wir uns davon leiten lassen, daß die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft von Theoretikern und Praktikern getragen wird. Ich hasse Themen „aus der Praxis für die Praxis“ genauso wie bloß theoretische Erörterungen. Aber nirgends steht geschrieben, daß die Theorie ohne die Praxis, die Praxis ohne die Wissenschaft auskommen kann. Der Gesellschaft geht es ja gerade darum, das eine in das andere umzusetzen.

Das wiederum erklärt so handfeste Themen wie die Abgrenzung zwischen vorsätzlicher, leichtfertiger und leichtfahrlässiger Steuerverkürzung, wie die strafrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters am ersten Tag und alle Themen des zweiten Tages. In der Praxis kommt es darauf an, daß keineswegs jede nicht-vorsätzliche Steuerverkürzung automatisch eine leichtfertige Steuerverkürzung ist, in der Praxis muß der Berater wissen, wann er sich strafbar macht; es gibt immer wieder Situationen, in denen der Berater nicht mehr weiß, ob er schon mit einem Bein in der Vollzugsanstalt steht.

Vor allem sind es aber die Detailfragen und die dem Verfahrensrecht geltenden Themen des zweiten Tages, die allesamt aus der täglichen Praxis stammen. Die rechtliche Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige gibt es schon seit zweitausend Jahren<sup>5</sup>, doch die praktischen Schwierigkeiten im Umgang mit diesem Instrument sind seither nicht geringer geworden. Dazu kommen die verfahrensrechtlichen Probleme an der wo auch immer zu suchenden Nahtstelle zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren, die rechtliche Situation der Steuerfahndung, um nur einige

4 Vgl. *Backes* StuW 1982, 254.

5 Vgl. Note 1.

Stichworte zu nennen. Es erschien uns besonders reizvoll, Rechtsanwälte und Angehörige der Finanzverwaltung gewissermaßen im Wechsel zu Wort kommen zu lassen; wir erhoffen uns davon eine lebhaftige Diskussion.

Es ist Ihnen nicht entgangen, daß ich noch keine Ehrengäste begrüßt habe. Jeder Teilnehmer ist uns herzlich willkommen. Die Ehre gebührt den Referenten. An ihnen liegt Erfolg oder Mißerfolg der Tagung, ihnen gilt unser aller Dank. In diesem Sinne eröffne ich die Jahrestagung „Grundfragen des Steuerstrafrechts heute“.

## Erster Teil

### Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung – Anspruch und Wirklichkeit –

Professor Dr. *Günter Kohlmann, Köln*

#### *Inhaltsübersicht*

- |   |  |
|---|--|
| <p>I. Das Phänomen der Steuerhinterziehung – Gegenstand unentwegt anhaltender Aufmerksamkeit</p> <p>II. Die Beschreibung der „Wirklichkeit“</p> <p>1. Die Diskrepanz zwischen der allgemeinen Aufmerksamkeit und dem Fehlen exakter empirischer Erkenntnisse</p> <p>a) Die Beschreibung von Tätergruppen</p> <p>b) Der angeblich verursachte Schaden</p> <p>c) Die Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen</p> <p>2. Mögliche Ursachen für das beschriebene Defizit</p> <p>a) Allgemeine Ursachen</p> <p>b) Die „Behandlung“ von Steuerhinterziehungen durch Finanzbehörden und Gerichte</p> <p>3. Zwischenergebnis</p> <p>III. Die Beschreibung der „Rechtswirklichkeit“: § 370 AO – brauchbares Instrument zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen?</p> <p>1. Die Neufassung der Vorschrift als im wesentlichen gelungene</p> | <p>Kodifizierung der höchstrichterlichen Rechtsprechung</p> <p>2. Stichwortartiger Überblick über zu diskutierende Änderungen im Bereich des Tatbestandes</p> <p>3. Gebotene Änderungen im Bereich des Strafrahmens</p> <p>a) Zu den Strafrahmens seit 1919</p> <p>b) Bedenken gegen den gegenwärtig geltenden Strafrahmens</p> <p>ba) Die mangelnde Vergleichbarkeit des Strafrahmens</p> <p>bb) Der Strafrahmens und das durch § 370 AO geschützte Rechtsgut</p> <p>bc) Die „Vorbeugung“ als wahrer Grund des Strafrahmens</p> <p>bd) Die Sonderstellung der Steuerhinterziehung im Rechtssystem</p> <p>be) Die Steuerhinterziehung – im Kern ein Unterlassungsdelikt</p> <p>c) Vorschlag für eine Änderung von Strafrahmens</p> <p>IV. Ergebnisse</p> |
|---|--|

## I. Das Phänomen der Steuerhinterziehung – Gegenstand unentwegt anhaltender Aufmerksamkeit

Wer sich mit dem Problemkreis der Steuerhinterziehung in einer so allgemeinen Form zu beschäftigen anschickt, wie ich dies aufgrund des mir vom Wissenschaftlichen Beirat vorgegebenen Themas im folgenden zu tun habe, muß sich den auf den ersten Blick berechtigten Vorwurf gefallen lassen, er könne kaum für sich in Anspruch nehmen, um besondere Originalität bemüht zu sein.

Selbst ein nur oberflächlicher Blick auf das einschlägige Schrifttum scheint diesen Vorwurf zu stützen. Anzahl und Umfang der erschienenen Beiträge beeindrucken ebenso wie die Vielfalt der behandelten Einzelaspekte. Allein seit 1977, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der neu gefaßten AO, sind nach meinen Aufzeichnungen mehr als 50 Veröffentlichungen in wissenschaftlichen Zeitschriften zu Fragen der Steuerhinterziehung erschienen. Dies erscheint schon deswegen besonders bemerkenswert, weil es sich im wesentlichen Kern keineswegs um eine neue Vorschrift handelt. § 370 AO, in dem die Steuerhinterziehung unter Strafe gestellt wird, nimmt – was die Beachtung durch das Schrifttum anlangt – ohne jeden Zweifel die Spitzenstellung unter allen strafrechtlichen Normen ein. Diese Spitzenstellung erreicht geradezu schwindelerregende Höhen, wenn man die Berichterstattung durch die Massenmedien in diesen Vergleich mit einbezieht.

Von da her gesehen drängt sich der Schluß auf, es sei alles – zumindest aber das Wesentliche – gesagt, und wer immer sich mit der Problematik der Steuerhinterziehung beschäftigt, rühre nur in einer kalten und überdies verkochten Suppe. Daß dieser Schluß voreilig, ja sogar fehlerhaft ist, bedarf für den mit der Materie Vertrauten keines Nachweises. Dies belegen aber auch die Einzelthemen, die Gegenstand dieses Kongreß-Programms sind und deren Aktualität außer Frage steht.

Auf sie einzugehen, verbietet sich aus mancherlei Gründen, obwohl es mir reizvoll erschiene, zu der einen oder anderen Frage zumindest Anmerkungen zu machen. Die Themenstellung reduziert sich damit auf die Behandlung von mehr allgemeinen Fragen und Einzelaspekten, die aber insgesamt geeignet erscheinen, zur Aufhellung der Gesamtproblematik beizutragen.

## II. Die Beschreibung der „Wirklichkeit“

### 1. Die Diskrepanz zwischen der allgemeinen Aufmerksamkeit und dem Fehlen exakter empirischer Erkenntnisse

Ich wende mich unter Verweisung auf das Unterthema zunächst der Be-

schreibung der Wirklichkeit – genauer: dem Versuch der Beschreibung – zu, denn schon bei der Sammlung und Sichtung des Materials war festzustellen, daß hier eine undurchdringliche Grauzone vorhanden ist. Sie wird zusätzlich verdunkelt durch Vorurteile, Fehlinformationen, ein erhebliches Defizit an empirischem Material und sich widersprechenden Statistiken. Dies erscheint besonders mißlich, denn will man verlässliche Aussagen über die Effizienz des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung machen, muß man u. a. wissen, mit welchem Täter man es in der Regel zu tun hat, welcher Schaden durch Steuerhinterziehung verursacht wird und welcher Stellenwert der Steuerhinterziehung im Rahmen der Gesamtkriminalität zukommt.

#### a) Die Beschreibung von Tätergruppen

Soweit überhaupt Untersuchungen über den Täterkreis vorliegen, leiden sie darunter, daß es ihnen an Aktualität mangelt. Ich erinnere an die Untersuchungen von *Terstegen*, *Irmer* und *Gössweiner-Saiko*<sup>1</sup>. Sie stammen aus den Jahren 1953, 1963 und 1964. Abgesehen davon, daß sie 20 und mehr Jahre zurückreichen, sie also mehr als historische Reminiszenz zu betrachten sind, beruhen sie – und dies ist ein weiterer Mangel – auf Einzelbeobachtungen der Verfasser. Sie können kaum als repräsentativ angesehen werden. Gleichwohl haben sie – vor allem die Arbeiten von *Zirpins/Terstegen* (1963) – zu dem bis heute mitgeschleppten Vorurteil geführt, die Steuerhinterziehung sei ein Intelligenzverbrechen und überdies ein „typisches Delikt der Oberwelt“<sup>2</sup>.

Um festzustellen, daß diese Auffassung nicht richtig sein kann, genügt ein wenig Wirklichkeitssinn. Ohne einzelne Berufsgruppen generell als Täter von Steuerhinterziehungen etikettieren zu wollen, läßt sich feststellen, daß bestimmte Tätigkeiten generell außerhalb des steuerfiskalischen Zugriffs vorgenommen werden. Dies gilt für den Bereich der Raumpflege ebenso wie für weite Bereiche des Dienstleistungsgewerbes, wo der Auftraggeber bereits bei Erteilung des Auftrags die ihm keineswegs verschämt gestellte Frage zu beantworten hat, ob er eine Rechnung benötige.

1 *Terstegen*, Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, in: Steuerberaterjahrbuch 1953/1954, Köln 1954, S. 15 ff; *Irmer*, Unlautere bzw. ungesetzliche Verhaltensweisen in der Steuerpraxis, in: Grundfragen der Wirtschaftskriminalität, herausgegeben vom Bundeskriminalamt, Wiesbaden 1963, S. 124 ff; *Gössweiner-Saiko*, Steuerdelikte, Phänomenologie, Tatbestandsmäßigkeit und Fragen der kriminalistischen Untersuchungsführung, Arch Krim 134 (1964), S. 38 ff; 103 ff.

2 *Zirpins/Terstegen*, Wirtschaftskriminalität. Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 997.

Den kühnen und zugleich rührenden Versuch eines deutschen Landgerichts, den Inhaber eines bordellartigen Betriebs zu verpflichten, von den aus gewerbsmäßiger Unzucht in seinem Laden erzielten Einnahmen der sogenannten Bardamen wenigstens Lohnsteuerbeträge einzubehalten und abzuführen, hat der BGH unlängst geradezu im Keim erstickt<sup>3</sup>.

Daß die hier pauschal angesprochenen Tätergruppen der Oberschicht angehören, läßt sich ebensowenig vertreten wie die Behauptung, daß der Täter einer Steuerhinterziehung eine besondere Intelligenz aufweise. Im Vordergrund steht schlicht das Streben nach wirtschaftlichen Vorteilen. Wengleich hier Intelligenz und Zugehörigkeit zu einer bestimmten Schicht sicherlich nicht schädlich sind – typische Kennzeichen der Täter von Steuerhinterziehungen sind es nicht.

Diese Feststellung wird bestätigt durch die Ergebnisse einer von mir betreuten Dissertation<sup>4</sup>. Die computermäßige Auswertung von 276 im Jahre 1981 in Köln rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahren wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung bestätigt, daß Steuerhinterziehungen in allen Schichten der Bevölkerung begangen werden.

Das hier bestehende Informationsdefizit wird erst ganz allmählich aufgefüllt. Ich verweise auf Untersuchungen von *Breland* (1974), *Mönch* (1974) und neuerdings vor allem von *Liebl*, auf die ich aber aus Zeitgründen nicht näher eingehen kann<sup>5</sup>.

#### b) Der angeblich verursachte Schaden

Was für die Typologie des Täterkreises festzustellen ist, gilt mindestens in gleichem Umfang für den angeblich durch Steuerhinterziehungen verursachten Schaden. Hier geistern geradezu astronomische Summen durch den publizistischen Blätterwald, aber auch durch wissenschaftliche Veröffentlichungen.

Allgemein läßt sich sagen, daß dahinter eine bestimmte Tendenz erkennbar wird. Je größer die genannten Summen, desto überzeugender läßt sich

3 Urteil des BGH v. 20. 5. 1981, MDR 1981, 863 = NStZ 1981, 395 = StRK AO 1977, Nr. 37.

4 *Kreß*, Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen – eine Aktenstudie, Diss. Köln 1983.

5 *Breland*, Präventive Kriminalitätsbekämpfung, Diss. Gießen 1974; *Mönch*, Steuerkriminalität und Sanktionswahrscheinlichkeit, Frankfurt/Main, Bern, Las Vegas 1978 (Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswiss., Bd. 190); *Liebl*, Das Erscheinungsbild der Steuerhinterziehung in der Wirtschaftskriminalität, wistra 1982, 15 ff und 50 ff.

unter dem Schlagwort „Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität“ die Ausweitung der Strafverfolgungs- und Ahndungstätigkeit rechtfertigen.

Demgegenüber ist auf folgendes hinzuweisen: Ausgehend von der heute allgemein anerkannten Definition des sogenannten „Wirtschaftskriminellen“ läßt sich sagen, daß Steuerhinterziehungen – zumindest soweit es um große Summen und einen längeren Zeitraum geht – sicherlich von dem so zu etikettierenden Personenkreis begangen werden. Aber auch nicht annähernd jeder, der Steuern hinterzieht, gehört zur Kategorie sogenannter Wirtschaftskrimineller. Dies folgt schon aus dem Umstand, daß Steuerhinterziehungen in allen Schichten der Bevölkerung begangen werden, wobei die Begehungsweise in den wenigsten Fällen durch besondere Raffinesse gekennzeichnet ist.

Was die Zahlen über den durch Steuerhinterziehungen entstandenen und entstehenden Schaden anlangt, scheint es geboten, aus dem Bereich der Spekulation auf die Ebene des rational Nachvollziehbaren zurückzukehren. Eine Auswertung des vom BFM veröffentlichten Zahlenmaterials zeigt, daß die Summe der hinterzogenen und leichtfertig verkürzten Steuern, die den in den Jahren von 1978–1980 rechtskräftig abgeschlossenen Straf- und Bußgeldverfahren zugrundelag, bei Besitz- und Verkehrssteuern

1978 – 408 Mio DM

1979 – 436 Mio DM

und

1980 – 431 Mio DM

betrug.

Diese Zahlen sind gewiß beachtlich. Selbst wenn man in Rechnung stellt, daß es sich nur um die bekanntgewordenen Fälle handelt, also ein gewisser Zuschlag für die im Dunkeln gebliebenen Fälle gemacht werden muß, erreichen sie längst nicht jene schwindelerregende Höhe, die man gern verwendet, wenn es darum geht, zum „heiligen Krieg“ gegen die Steuer Sünder aufzurufen.

Diese Zahlen würden weiter entschärft, wenn es gelänge, sie in Bezug zu setzen zu dem sonst durch strafbares Verhalten verursachten Schaden, etwa durch Diebstahl, Betrug und Untreue.

Schließlich würden die Zahlen nach meiner Auffassung ihren beeindruckenden Charakter noch weiter verlieren, wenn zuverlässiges Material vorläge über die „Motive“, die den einzelnen Täter veranlaßt haben, Steuern zu hinterziehen.

Dies ist aber bislang nicht der Fall.

Man malt an dem Bild des von Egoismus und unnatürlichem Streben nach wirtschaftlichen Vorteilen geleiteten Täters, das die Allgemeinheit aber

nur wenig beeindruckt. Bei dem viel zitierten „Mann auf der Straße“ entsteht ein Abwehrmechanismus, der sich bis zum heutigen Tag niederschlägt in der Auffassung von der Steuerhinterziehung als einem „Kavaliersdelikt“.

Diese Auffassung ist keineswegs auf Deutschland beschränkt. Sie findet sich in noch viel stärkerem Maße ausgeprägt in anderen Ländern. Ich verweise auf eine Ende der 60er Jahre in England durchgeführte Erhebung<sup>6</sup>. Auf die Frage „Wie würden Sie die Handlungsweise eines Steuerpflichtigen beurteilen, der absichtlich weniger Einkommen in seiner Steuererklärung angibt als er in Wirklichkeit hat: würden Sie ihn mit einem Ehrenmann, einem Kavalierssünder, einem Dieb oder einem Verbrecher vergleichen?“ antwortete lediglich ein Fünftel der Befragten, sie würden ihn mit einem Kriminellen vergleichen. Sechs Zehntel entschieden sich für die Bewertung als Kavalierssünder. Jeder Zehnte betrachtete den Steueründer gar als Ehrenmann. Es gibt keine Anzeichen, daß sich diese Bewertung nachhaltig geändert hat. Eine Befragung in den Niederlanden führte zu dem Ergebnis, daß 67% der Befragten dem Steuerstraftäter sehr nachsichtig gegenüberstehen. Nur 1% der Befragten würde den Kontakt zum Täter abbrechen. 87% würde das freundschaftliche Verhältnis nicht verändern<sup>7</sup>.

### c) Die Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen

Es liegt mir fern, dieser Auffassung das Wort zu reden oder die Steuerhinterziehung pauschal zu bagatellisieren. Aber sie stimmt nachdenklich und sollte Veranlassung sein, intensiv den Motiven nachzugehen, die für die Hinterziehung von Steuern eine Rolle spielen, sei es, daß der Täter sich auf sie beruft, sei es, daß sie von den Gerichten festgestellt und im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt worden sind.

Die Auswertung des vorliegenden Aktenmaterials in der in Vorbereitung befindlichen Kölner Dissertation führt hinsichtlich der Motive zu einem differenzierten Bild.

Danach wurden begangen:

- 104 Fälle aus Gründen der Steuerablehnung,
- 95 Fälle aus Gewinnstreben ohne wirtschaftliche Not,
- 66 Fälle aus Gründen betriebsbedingter wirtschaftlicher Not,
- 23 Fälle aus persönlich bedingter Not,

<sup>6</sup> Beichelt, Die Steuermentalität der Engländer, Diss. Köln 1968, S. 44 f.

<sup>7</sup> Deppe, Die Steuermoral in den Niederlanden – eine Leitstudie am Beispiel der freien Berufe, Diss. Köln 1967, S. 60 f.

- 16 Fälle aus Gründen der Abwehr des Staates,
- 7 Fälle aus Gründen „rechtlicher Verwahrlosung“.

Gewiß wäre es verfehlt, diese Zahlen als repräsentativ anzusehen. Dafür ist die Stichprobe zu gering. Immerhin legen sie nahe, bei der Übernahme des klischeehaften Bildes des Steuerhinterziehers Zurückhaltung zu üben.

## 2. Mögliche Ursachen für das beschriebene Defizit

Es bleibt zu fragen, worauf die Diskrepanz zwischen der dem Phänomen der Steuerhinterziehung allgemein und im wissenschaftlichen Schrifttum zuteil werdenden Aufmerksamkeit und dem Mangel an zuverlässigem empirischen Material über Täter, Täterverhalten, Motivationen und Schadensumfang zurückzuführen ist.

### a) Allgemeine Ursachen

Eine Ursache liegt im Wesen der Steuerhinterziehung selbst. Sie ist nicht nur ein Delikt, das unter „Ausschluß der Öffentlichkeit“ begangen wird. Nach meinen Beobachtungen handelt es sich auch um ein Delikt, das vornehmlich Einzeltätern vorbehalten bleibt. Mittäterschaft, Anstiftung und Beihilfe spielen eine nur untergeordnete Rolle. Die durch Mitwisserschaft verursachte Gefahr der Entdeckung wird erheblich reduziert.

Es ist gewiß zutreffend, daß viele Fälle im Dunkeln bleiben. Wieviele es sind, kann man auch nicht annähernd verlässlich vermuten. Insofern erscheint es höchst bedenklich und wenig hilfreich, in die Diskussion um die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen sogenannte Dunkelziffern einzuführen. Sie sind nicht verifizierbar und stammen aus dem Bereich des Spekultativen.

Eine weitere Ursache liegt in der vom Gesetz eingeräumten Möglichkeit, durch Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen. Davon wird erfolgreich gerade in den Fällen Gebrauch gemacht, in denen die Entdeckung nur eine Frage der Zeit ist. Sich unausweichlich abzeichnende steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren werden durch genaue Kalkulation des Entdeckungsriskos im letzten Moment verhindert.

### b) Die „Behandlung“ von Steuerhinterziehungen durch Finanzbehörden und Gerichte

Besondere Bedeutung im Rahmen der Ursachen für das Fehlen zuverlässigen empirischen Materials über die genannten Einzelaspekte der Steuerhinterziehung kommt der gesetzlichen Regelung zu, die der Steuerbehör-

de eine janusköpfige Stellung zuweist. Sie ist nicht nur zuständig für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, sondern hat auch gem. § 386 AO bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu ermitteln. Insofern nimmt sie „die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen“ (§ 399 Abs. 1 AO). Die Ermittlungstätigkeit bleibt schwergewichtig bei der Finanzbehörde, es sei denn, sie macht von der in § 386 Abs. 4 Satz 1 AO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch, die Strafsache an die Staatsanwaltschaft abzugeben. Die im Gesetz vorgesehene weitere Möglichkeit, daß die Staatsanwaltschaft die Strafsache jederzeit an sich ziehen kann, verrät keinen besonders ausgeprägten Wirklichkeitssinn des Gesetzgebers. Ihre Realisierung setzt voraus, daß die Staatsanwaltschaft von der Existenz der Strafsache überhaupt Kenntnis erlangt.

Da die vorrangige Aufgabe der Finanzbehörde darin besteht, Steuerquellen zum Sprudeln und nicht durch rigoros durchgeführte Steuerstrafverfahren zum Versiegen zu bringen, werden sie den hier bestehenden Ermessensspielraum unter Vernachlässigung des Legalitätsprinzips (§ 152 Abs. 2 StPO) nach dem Grundsatz „in dubio pro fisco“ ausnützen und sich mit der Nachentrichtung der Steuerbeträge begnügen. Ein gutes Verhältnis des Steuerpflichtigen und seines Beraters zu dem Veranlagungsbeamten zahlt sich hier gewiß aus. Diese Verhaltensweise begegnet auch menschlichem Verständnis, denn auch dem Veranlagungsbeamten ist der Strafraum des § 370 AO bekannt und er weiß, was auf den Steuerpflichtigen zukommen kann, wenn er die Sache weitergibt.

Die Korrektur steuerlichen Fehlverhaltens wird nicht nur ergänzt durch die in der Praxis eher großzügig gehandhabte Möglichkeit, die Rechtswirksamkeit der Selbstanzeige auch dann noch anzuerkennen, wenn das Vorliegen der sogenannten negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 Abs. 2 AO zweifelhaft erscheint, sondern auch dadurch, daß man das Verhalten des Steuerpflichtigen als nur leichtfertig qualifiziert und damit den Weg eröffnet, das Verfahren durch einen Bußgeldbescheid der Strabu-Stelle – also im eigenen Hause – zu erledigen.

Das sogenannte Unterwerfungsverfahren wurde – von Praktikern bedauert, verfassungsrechtlich aber zu Recht – im Jahre 1967 abgeschafft. In abgeschwächter Form und vor allem mit anderem Etikett ist es als gleichsam „faktisches Unterwerfungsverfahren“ in vielen Spielarten erhalten geblieben und trägt dazu bei, daß Steuerstrafverfahren ihren Ausnahmecharakter nicht verloren haben.

Als letzte Ursache nenne ich stichwortartig die Behandlung von Steuerhinterziehungen durch die Gerichte. Es scheint mir gerade in spektakulären

Fällen eine Illusion zu sein, wollte man annehmen, daß die ergangenen Urteile das Ergebnis umfangreicher Beweisaufnahmen seien. Die Kompliziertheit der steuerrechtlichen Materie, die ohne den Sachverstand der Finanzbehörde gar nicht zu bewältigen ist, der Umfang der Sachverhalte und die Überlastung der Gerichte zwingen dazu, das Ergebnis der Prozesse vorab zu klären und eine Einigung über das Strafmaß außerhalb der Hauptverhandlung herbeizuführen. Was der Öffentlichkeit dann vorgeführt wird, ist das Endergebnis.

Es bleibt zu erwägen, daß Strafbefehlsverfahren entsprechend zu ändern. Zur Zeit können Amtsgerichte Strafbefehle erlassen, wobei Freiheitsstrafen als Rechtsfolge nicht in Betracht kommen. Was spricht grundsätzlich dagegen, auch Strafkammern die Möglichkeit einzuräumen, Freiheitsstrafen in Strafbefehlsverfahren zu verhängen, wenn es einer Aufklärung des Sachverhalts in der Hauptverhandlung nicht bedarf und der Beschuldigte einverstanden ist? Ich sehe auch die Einwände, die sich dagegen vorbringen lassen, meine jedoch, daß die Vorteile überwiegen. Insbesondere ersparen sie dem Angeklagten die negativen Auswirkungen einer öffentlich geführten Hauptverhandlung.

### 3. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, daß im Bereich der Steuerhinterziehung nicht nur die Rechtsstatsachenforschung ein erhebliches Defizit aufweist. Selbst das statistische Material kann nicht als zuverlässig angesehen werden. Dies hat zur Folge, daß verbindliche Aussagen über die Effizienz der Strafvorschrift des § 370 AO, insbesondere über die Fassung des Tatbestandes und den Strafraum, kaum möglich sind.

Werden sie gleichwohl gemacht, haftet ihnen der Charakter des Vorläufigen an. Eine Korrekturbedürftigkeit aufgrund des noch zu gewinnenden Materials ist nicht auszuschließen.

Dies vorausgeschickt wende ich mich nun mir besonders wichtig erscheinenden Aspekten der Fassung des Straftatbestandes zu.

### III. Die Beschreibung der „Rechtswirklichkeit“: § 370 AO – brauchbares Instrument zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen?

#### 1. Die Neufassung der Vorschrift als im wesentlichen gelungene Kodifizierung der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Auszugehen ist von der Feststellung, daß die zu regelnde Materie einer Erfassung durch den Gesetzgeber nur schwer zugänglich ist, kommt es doch

darauf an, eine kaum übersehbare Zahl von Fällen steuerlichen Fehlverhaltens in einem möglichst exakten, d. h. justitiablen Tatbestand zusammenzufassen. Der Gesetzgeber der AO 1919 hat die ihm obliegende Aufgabe nur höchst unvollkommen dadurch erfüllt, daß er Zuflucht zu einer Generalklausel nahm, die vom Tatbestand her jedes vorsätzliche Bewirken einer Steuerverkürzung zur Steuerhinterziehung hochstilisierte und es der Rechtsprechung überließ, die unerläßlichen einschränkenden Korrekturen vorzunehmen. Dies hat die Rechtsprechung durch Einführung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Steuerunehrlichkeit versucht. Die Judikatur nahm einen kaum noch zu übersehenden Umfang an, was – für sich gesehen – noch nicht einmal besonders bedenklich war.

Zunehmend bedenklich aber wurde empfunden, daß im Laufe der Zeit gleich gelagerte Sachverhalte im Hinblick auf das Merkmal der Steuerunehrlichkeit unterschiedlich beurteilt wurden, so daß schließlich fast jede Auffassung für sich in Anspruch nehmen konnte, mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar zu sein. Daß dies der Rechtssicherheit kaum dienlich war, versteht sich von selbst und bedarf keiner Begründung. Alle in der Folgejahre vorgenommenen Änderungen im Bereich der Strafvorschrift betrafen niemals diese aus rechtsstaatlicher Sicht (Art. 103 Abs. 2 GG) höchst bedenkliche Formulierung des Tatbestandes. Dem Gesetzgeber der AO 1977 kam es vor dem Hintergrund dieser Verfassungsvorschrift darauf an, eindeutig festzulegen, „welche Handlung oder Unterlassung vorliegen muß, damit der Erfolg der Tat, die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung von Steuervorteilen, tatbestandsmäßig verwirklicht wird“<sup>8</sup>.

Ich meine, daß ihm dies im wesentlichen gelungen ist. Man kann darüber streiten, ob Einzelformulierungen wie etwa „unrichtige oder unvollständige Angaben“ als Höchstleistung gesetzgeberischer Kunst anzusehen sind. Man kann darüber diskutieren, ob die nicht rechtzeitige Zahlung der Steuer stets den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen soll. Man mag auch bedauern, daß die Vorschrift einen doch beachtlichen Umfang angenommen hat, was der Handhabung nicht dienlich ist und die Übersicht erschwert. Insgesamt stellt sie – was die Umschreibung des Tatbestandes anlangt – gegenüber dem bisherigen Rechtszustand einen positiv zu bewertenden Fortschritt dar.

Dies wird nicht zuletzt bestätigt durch die Rechtsprechung. Eine Durchsicht der seither ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung zeigt,

<sup>8</sup> Amtl. Begründung des Entwurfs einer Abgabenordnung zu § 353 Abs. 1 (= § 370 AO 1977) (BT-Drucks. VI/1982, S. 193 f).

daß sie nicht gezwungen war, tatbestandskorrigierend oder -interpretierend einzugreifen. Der BGH betont vielmehr die Funktion der Neufassung des § 370 AO, die Strafbarkeitsvoraussetzungen „möglichst eindeutig festzulegen“ und verweist wiederholt auf die Notwendigkeit, die verkürzten Steuern im einzelnen zu berechnen<sup>9</sup>.

## 2. Stichwortartiger Überblick über zu diskutierende Änderungen im Bereich des Tatbestandes

Das eigentliche Dilemma beginnt bei der Ausfüllung des Merkmals „steuerlich erhebliche Tatsachen“. Hier ist das Einfallstor, durch das Risiken, Unwägbarkeiten und Unsicherheiten in den Tatbestand hineingetragen werden, die seine Aufweichung nach sich ziehen. Nach wohl noch überwiegender Auffassung handelt es sich bei § 370 AO um eine sogenannte Blankettnorm, d. h. um eine Norm, die durch Einzelvorschriften der Steuergesetze ausgefüllt wird<sup>10</sup>. Diese Tatbestandstechnik ist im Grundsatz anerkannt und begegnet aus rechtsstaatlicher Sicht keinen Bedenken, sofern die jeweilige Ausfüllungsnorm hinsichtlich ihrer Bestimmtheit den aus Art. 103 Abs. 2 GG zu entnehmenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Selbst wenn man dem BVerfG<sup>11</sup> folgt und davon ausgeht, daß die Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot nicht übersteigert werden dürfen, da der Gesetzgeber ohne allgemeine, normative und wertausfüllungsbedürftige Begriffe nicht in der Lage wäre, der Vielgestalt

<sup>9</sup> Vgl. z. B. BGHSt 28, 371 ff (378); BGH, Urt. v. 26. 9. 1978 – 1 StR 293/78 –: „Wesentlich für die Höhe der schuldangemessenen Strafe im Fall der Steuerhinterziehung ist die Höhe der Steuerverkürzung, die ihren Niederschlag im Hinterziehungsgewinn findet.“; BGH, Urt. v. 1. 7. 1980 – 5 StR 542/79 –: „Die Urteilsgründe müssen . . . nicht nur die Summe der verkürzten Steuern, sondern auch deren Berechnung im einzelnen angeben.“; BGH, GA 1978, 278 = HFR 1978, 421 = UStR 1978, 151 = wista-Kartei, § 370, 3/14, anerkennt die Befugnis des Tatrichters, Mindestfeststellungen aufgrund von Schätzungen zu treffen, fordert aber, „daß der Tatrichter hierbei eine von den Finanzbehörden vorgenommene Schätzung (§ 217 RAbgO) nicht ungeprüft übernimmt, sondern die Schätzung selbständig nach strafrechtlichen Grundsätzen (§ 261 StPO) vornimmt, von deren Ergebnis eine sichere Überzeugung gewinnt und die Grundlagen der Schätzung mitteilt.“; zur Bedeutung der Höhe der hinterzogenen Steuer für die Aussetzung der Freiheitsstrafe BGH, GA 1979, 59.

<sup>10</sup> Vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 1980, Teil B, Rdnr. 13; BVerfGE 37, 208 f; BGHSt 20, 177 (180).

<sup>11</sup> BVerfGE 26, 42 f unter Hinweis auf BVerfGE 11, 237; BVerfGE 14, 251; ferner z. B. BVerfGE 37, 208; 45, 371; 48, 56.

tigkeit des Lebens Herr zu werden, bleibt die Feststellung, daß sehr häufig steuerliche Begriffe nicht dazu geeignet erscheinen, das Tatbestandsmerkmal „steuerlich erhebliche Tatsachen“ hinreichend auszufüllen. Es fällt auf, daß Generalklauseln durch andere Generalklauseln unterlegt werden. Für die Berechenbarkeit, ob ein geplantes Handeln strafbar ist oder nicht, ergibt sich nichts oder doch nur sehr wenig.

Die Feststellung mangelnder Eignung gilt nicht nur für wertausfüllungsbedürftige Klauseln wie „erheblich“, „unbillig“, „unzumutbar“, sondern auch für Begriffe wie „durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung“ (§ 3 Abs. 1 KVStG a. F.) oder „volkswirtschaftliche Gründe“ (§ 34 c Abs. 3 EStG). Interessanterweise hat der BFH<sup>12</sup> den letztgenannten Begriff für verfassungswidrig erachtet, während das Bundesverfassungsgericht<sup>13</sup> annimmt, er sei hinreichend konkret.

Da ich keine gesetzestechnische Möglichkeit sehe, den Begriff der steuerlich erheblichen Tatsachen in § 370 AO weiter zu konkretisieren, bleibt nur der Appell an den Gesetzgeber, bei der Schaffung von Steuernormen deren steuerstrafrechtliche Relevanz mitzubedenken und sich um eine möglichst präzise Terminologie zu bemühen.

### 3. Gebotene Änderungen im Bereich des Strafrahmens

Anders als die Fassung des Tatbestandes, bei dem man zwar verschiedene Verbesserungen im Detail zu erwägen haben wird, der aber doch im Kern als gesetzgeberisch gelungen angesehen werden kann, begegnen die vorgesehenen Rechtsfolgen in mehrfacher Hinsicht Bedenken, die grundsätzlicher Natur sind.

Ich habe den Eindruck, daß der Gesetzgeber hier aus verfehlten kriminalpolitischen Überlegungen den Bogen überspannt hat. Insbesondere die Androhung der Freiheitsstrafe und ihre Höhe werden den spezifischen Eigenarten des Straftatbestandes nicht gerecht.

Immerhin läßt sich zur Entschuldigung des Gesetzgebers der AO 1977 sagen, daß auch seine Vorgänger mit der Schaffung eines angemessenen Strafrahmens ihre Schwierigkeiten hatten. Die doch vergleichsweise häufigen Änderungen lassen auf eine Unsicherheit schließen, der man sonst im Strafrahmens-Bereich selten begegnet.

<sup>12</sup> E 85, 399; 99, 376.

<sup>13</sup> BVerfGE 48, 210.

#### a) Zu den Strafrahmens seit 1919

Stichwortartig ist zunächst festzuhalten, daß die AO von 1919 die Freiheitsstrafe überhaupt nicht vorsah. Als Mindestbetrag einer Geldstrafe waren 20 Mark vorgesehen (vgl. § 359 Abs. 1). Nur vier Jahre später, nämlich im Jahre 1924, wurde der Strafrahmens geändert. Die Geldstrafe war unbeschränkt. Neben sie konnte eine Gefängnisstrafe bis zu zwei Jahren treten<sup>14</sup>.

Dieser Strafrahmens überdauerte die Änderungen der Vorschriften, die in den Jahren 1931, 1933 und 1939 erfolgten. Erst im Jahre 1949 wurde für das ehemalige Vereinigte Wirtschaftsgebiet und Rheinland-Pfalz der Strafrahmens in der Weise erweitert, daß die Gefängnisstrafe (bis zu 5 Jahren) als Regelstrafe vorgesehen wurde. Neben sie trat Geldstrafe in unbeschränkter Höhe<sup>15</sup>.

Die Anhebung des Regelstrafrahmens wurde aber sogleich wieder dadurch relativiert, daß bei Vorliegen mildernder Umstände, insbesondere bei geringen Vergehen, ausschließlich auf Geldstrafe erkannt werden konnte. Man versprach sich seinerzeit von der Anhebung der Strafrahmens, daß auf diese Weise die meisten Fälle von Steuerhinterziehungen in das ordentliche Strafverfahren gelangen würden, da die Finanzämter keine Gefängnisstrafen verhängen durften. Diese Erwartungen gingen jedoch nicht in Erfüllung. Nach wie vor wurden die meisten Steuerstrafverfahren von den Finanzämtern und den Hauptzollämtern durch Strafbescheid oder im Unterwerfungsverfahren erledigt, also durch Geldstrafen geahndet. Nur in seltenen Fällen wurden die Fälle an die Staatsanwaltschaft abgegeben. Von der Möglichkeit, nunmehr Gefängnisstrafen von mehr als zwei Jahren verhängen zu können, haben die Gerichte kaum Gebrauch gemacht.

Nur wenige Jahre später, nämlich mit Gesetz vom 10. 5. 1956<sup>16</sup>, kehrte der Gesetzgeber wieder zur Geldstrafe als Regelstrafe zurück, deren Höhe unbeschränkt war. Allerdings konnte auch auf Gefängnis und Geldstrafe erkannt werden. Zur Begründung der Neuregelung wurde ausgeführt, die Praxis habe gezeigt, daß es erforderlich sei, auch bei solchen Steuerhinterziehungen, bei denen mildernde Umstände nicht vorlägen, die rechtliche Möglichkeit zu geben, ausschließlich auf Geldstrafe zu erkennen.

Soweit dann noch Änderungen in den Jahren 1968, 1969 und 1974 erfolg-

<sup>14</sup> Dritte Steuernotverordnung v. 14. 2. 1924 (RGBl I, S. 74 ff).

<sup>15</sup> Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 24. 4. 1949 (WiGBl, S. 69 ff).

<sup>16</sup> Gesetz zur Änderung von Vorschriften des dritten Teiles der Reichsabgabenordnung vom 11. 5. 1956 (BGBl I, S. 418 f).

ten, betrafen sie nicht die Höhe der Freiheitsstrafe. Deren obere Grenze blieb bei 5 Jahren festgeschrieben.

*b) Bedenken gegen den gegenwärtig geltenden Strafrahmen*

Ich halte diesen Strafrahmen aus mehreren Gründen für änderungsbedürftig. Außer Frage dürfte sein, daß das Gesetz im Bereich der Strafrahmen auf eine gewisse Weite und damit Flexibilität nicht verzichten kann. Nur so läßt sich letztlich sicherstellen, daß die richterliche Entscheidung den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung trägt. Ich habe aber Zweifel, ob dies noch gilt, wenn der Strafrahmen von einem Monat bis zur Grenze von fünf Jahren und bei Vorliegen eines besonders schweren Falles darüber hinausgehend sogar bis zu 10 Jahren gespannt wird. Hier verlagert der Gesetzgeber seine Aufgabe, den Unrechtsgehalt der Tat so weit wie möglich festzulegen, auf den Richter, der im Interesse einer möglichst gleichmäßigen Ahndungspraxis ein Sanktionensystem erstellen muß, an dessen Ende sogenannte „Straftaxen“ stehen. Sie gelten für das jeweilige Gericht. Es ergeben sich aber – wie ich aus praktischer Erfahrung weiß – bereits gravierende Unterschiede von Gericht zu Gericht und Bemerkungen wie „bei uns gibt es pro 100 000,- DM hinterzogener Steuer grundsätzlich ein Jahr Freiheitsstrafe“ können dann kaum noch überraschen. Sie sind das Ergebnis allzu weit gespannter Strafrahmen. Aus praktischer Erfahrung weiß ich inzwischen auch, bei welchen Gerichten der Steuerstraftäter einigermaßen gut, weniger gut oder ganz schlecht aufgehoben ist.

Von Strafrahmen, die letztlich von einem Monat bis zu zehn Jahren reichen, geht auch – was nicht übersehen werden sollte – eine bestimmte Sogwirkung aus. Zumindest in wirtschaftlich angespannten Zeiten ist die Neigung unübersehbar, vorhandene Strafrahmen auch auszuschöpfen; d. h. sich bei der Bemessung der Strafe eher an der Ober- als an seiner Untergrenze zu orientieren.

*ba) Die mangelnde Vergleichbarkeit des Strafrahmens*

Gegenüber diesen Überlegungen wird sicherlich der Einwand erhoben, daß das Strafgesetzbuch auch sonst Strafrahmen vorgesehen hat, die dem des § 370 AO entsprechen. In der Tat, vornehmlich im Bereich der Eigentums- und Vermögensdelikte, stößt man auf entsprechende Strafrahmen. Dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen, weil der Tatbestand der Steuerhinterziehung aufgrund seiner spezifischen Eigenarten mit den genannten Delikten nicht zu vergleichen ist. Bei diesen Delikten bedarf es einer erheblichen kriminellen Energie, um in eine fremde, seit langem anerkannte Rechtsgutssphäre einzudringen. Demgegenüber ist die Steuerhin-

terziehung – jedenfalls im Regelfall – dadurch gekennzeichnet, daß die eigene Interessenssphäre gegenüber dem Zugriff des Fiskus verschlossen gehalten wird und der Täter nicht die Energie aufbringt, die erforderlich ist, um den Fiskus am eigenen Einkommen partizipieren zu lassen. Bestraft wird letztlich nicht das Nehmen, sondern das Verhindern des Nehmen-Lassens. Von da her gesehen, ähnelt die Steuerhinterziehung eher § 170b StGB, der Verletzung der Unterhaltspflicht. Allerdings geht es hier um private Rechte, dort um die Kassen des Staates. Gleichwohl bleibt die Frage, ob die Unterhaltsentziehung, die mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren geahndet werden kann, so viel weniger wiegt als das Interesse des Fiskus.

*bb) Der Strafrahmen und das durch § 370 AO geschützte Rechtsgut*

Fragwürdig erscheint der Strafrahmen auch vor dem Hintergrund des durch § 370 AO zu schützenden Rechtsguts. Der Gesetzgeber muß bekanntlich die strafrechtliche Sanktion an dem Wert des zu schützenden Rechtsguts abwägen<sup>17</sup>. Eine der wesentlichen Aufgaben des Strafrechts besteht darin, Rechtsgüter zu schützen und damit bestimmte Wertvorstellungen zu verwirklichen (Schutz des Lebens, der Freiheit, des Eigentums, des Vermögens usw.). Wie steht es damit bei der Steuerhinterziehung? Das zu schützende Rechtsgut wird weithin fiskalisch definiert. Geschützt wird „das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern“<sup>18</sup>. Irgendwelche schutzwürdigen Wertvorstellungen sind selbst bei näherem Zusehen nicht zu erkennen und können wohl auch nicht erwartet werden. Im Steuerrecht der Gegenwart geht es nicht nur um fiskalische Steuerzwecke, sondern auch um wirtschafts-, sozial- und kulturpolitische Steuerung. Hinzu kommen „unaufgelöste Zielkonflikte und Zweckkollisionen, Überlagerungen und Überschneidungen, Steuerhäufungen, Doppel- und Mehrfachbelastungen, Lücken, Aushöhlungen durch Befreiungstatbestände, Freigrenzen und tarifäre Vergünstigungen“<sup>19</sup>. Dies alles verhindert die Entstehung von allgemein anerkannten Wertvorstellungen, etwa der Idee einer steuerlichen Gerechtigkeit.

Festzuhalten bleibt: § 370 AO stellt nicht die Verletzung von Rechtsgütern und Wertvorstellungen unter Strafe, sondern die Zuwiderhandlung gegen den steuerlichen Gesetzesbefehl, schützt also nur die öffentliche Kasse, mehr nicht. Verdankt der Fiskus seine Mittel einem bloßen Gesetzesbefehl, dem keine den sonstigen Strafrechtsnormen vergleichbaren Wertvor-

17 BVerfGE 39, 1, 42 ff auszugsweise in NJW 1975, 573 ff; vgl. auch BVerfGE 45, 187, 223 ff.

18 Vgl. dazu die Nachweise bei Kohlmann, aaO, Rdn. 9 ff zu § 370.

19 Tipke, Steuerrecht, zuletzt 6. Auflage, Köln 1978, § 2, 2.3, S. 19.

stellungen zugrundeliegen, dann sind Zweifel am Grad ihrer strafrechtlichen Schutzwürdigkeit unausweichlich. Eine an der Verfassung orientierte Kriminalpolitik fordert, „daß die Verletzung oder die Gefährdung von Gütern oder Interessen, die für den Bestand der Rechtsgemeinschaft elementare Funktionen erfüllen, Voraussetzung für die Schaffung einer Strafnorm sein muß“<sup>20</sup>. Kann das Aufkommen öffentlicher Kassen anderweitig, etwa durch die Ermittlungs- und Zwangsbefugnisse der Finanzbehörden, vielleicht auch durch zusätzliche Tatbestände des Ordnungswidrigkeitenrechts, geschützt werden, erscheint die Haltbarkeit strafrechtlicher Sanktionen angreifbar. Daß diese Frage dennoch nicht ernsthaft gestellt wird, hängt mit der Vermutung zusammen, nur die Pönalisierung erhalte die Steuermoral, schütze vor Ansteckungswirkung, Sorge also für das Steueraufkommen.

### *bc) Die „Vorbeugung“ als wahrer Grund des Strafrahmens*

Auch der Einwand, durch das verkürzte Steueraufkommen würden die öffentlichen Kassen erheblich geschädigt, vermag den in Rede stehenden Strafrahmens nicht zu rechtfertigen. Ein Schaden entsteht dem Opfer der meisten Straftaten. Daß der Schaden hier allerdings von der Allgemeinheit getragen werden muß, begründet auch keinen entscheidenden Unterschied. Diese Allgemeinheit empfindet den auf die Vielzahl der Bürger verteilten (atomisierten) Nachteil sogar geringer als etwa ein individuell Geschädigter. Daß ferner der Täter einen Wettbewerbsvorteil erlangt habe, erscheint ebenfalls fast unerheblich. Ein solcher Vorteil entsteht vielen Straftätern auch im Bereich der übrigen Eigentums- und Vermögenskriminalität.

Konkret spielen eigentlich bei dem Strafrahmens die Begehungsformen eine entscheidende Rolle. Dies wird dann auch offen zugegeben. Man meint, Steuerhinterziehungen müsse vorgebeugt werden, weil sie so besonders „leicht“ begangen werden können, nämlich durch „unehrliches Unterlassen“. Es erscheint aber höchst bedenklich, die Leichtigkeit der Begehung zum Auslöser einer scharfen Bestrafung zu machen und ein an sich ohne nennenswerte kriminelle Energie mögliches Delikt im Verhältnis zu solchen, die entsprechende Energie erfordern, schneidig zu bestrafen.

<sup>20</sup> Müller-Dietz, Grundfragen des strafrechtlichen Sanktionensystems, Heidelberg und Hamburg 1979, S. 36 mit Nachweisen.

### *bd) Die Sonderstellung der Steuerhinterziehung im Rechtssystem*

Wer sich mit der Sanktionsproblematik von Steuerhinterziehungen beschäftigt, sollte auch nicht außer acht lassen, daß die Steuerhinterziehung im Rechtssystem eine außergewöhnliche Stellung einnimmt<sup>21</sup>.

Es gehört zu den anerkannten Grundsätzen der Strafrechtsordnung, daß sie vor der Sphäre des Einzelnen halt macht, sie respektiert. Weder darf in sie eingedrungen werden, noch dürfen aus dem Umstand, daß der Einzelne sie verschlossen hält, nachteilige Schlußfolgerungen gezogen werden. Das Recht zu schweigen ist ebenso anerkannt wie die Strafflosigkeit der Selbstbegünstigung und der Selbstbefreiung. Die Nichtanzeige geplanter Verbrechen ist nur ganz ausnahmsweise strafbar. Verursacher eines Verkehrsunfalles dürfen sich entfernen, wenn nur ihnen gehörende Rechtsgüter beeinträchtigt sind.

Vor diesem Hintergrund erscheint der Tatbestand der Steuerhinterziehung wie ein Fremdkörper. Der Staatsbürger wird verpflichtet, sich gegenüber dem Staat als dem Steuergläubiger vollständig zu offenbaren. Um dieser Verpflichtung den entsprechenden Nachdruck zu verleihen, bedient sich der Gläubiger gegenüber dem Bürger als dem Steuerschuldner nicht abgestufter Erzwingungsmaßnahmen, sondern greift gleich zu strafrechtlichen Sanktionen. Er greift zu einem Mittel, das dem Privatgläubiger allenfalls als ultima ratio zur Verfügung steht, nämlich dann, wenn er den Schuldner zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung über sein Vermögen zwingt.

Steuerrechtliche Offenbarungspflichten, gegen deren Vorhandensein schon deswegen nichts einzuwenden ist, weil der Fiskus nur so die Besteuerungsgrundlagen in Erfahrung bringen kann, werden in den strafrechtlichen Bereich transponiert, wodurch sich aber im Hinblick auf die skizzierten Grundprinzipien der Strafrechtsordnung an ihrem Ausnahmecharakter nichts ändert. Diese strafrechtlich sanktionierte Offenbarungspflicht bringt den Bürger in eine besondere strafrechtlich relevante Situation, in die er sonst kaum geraten kann. Sie erfährt eine besondere Zuspitzung, wenn die Offenbarungspflichten aus Steuergesetzen hergeleitet werden, deren Sachgerechtigkeit er selbst bei gutem Willen und unter Einsatz seiner ganzen staatsbürgerlichen Verantwortung für das Gemeinwesen allenfalls schwer nachvollziehen kann. Ich meine, daß diese besondere Situation unter Bewertung des allgemein anerkannten Rechtsgedankens der Zumutbarkeit bei der Absteckung des Strafrahmens berücksichtigt werden muß.

<sup>21</sup> Vgl. dazu grundlegend Bockelmann, Strafe und Buße als Mittel der Erziehung zur Steuerehrlichkeit, Steuerkongreß-Report 1969, S. 291 ff.

be) Die Steuerhinterziehung – im Kern ein Unterlassungsdelikt

Daß der Strafrahmen anders als zur Zeit bestimmt werden muß, folgt auch aus einer spezifisch rechtlichen Überlegung. Bereits der Wortlaut des § 370 AO führt zu dem Ergebnis, daß die zweite und die dritte Tatbestandsalternative des Abs. 1 gesetzestechnisch unzweifelhaft als Unterlassungsdelikte ausgeschaltet sind<sup>22</sup>. Anders scheint es bei der ersten Tatbestandsalternative zu liegen. Doch auch hier läßt sich sagen, daß das Element der Unterlassung eine zentrale Rolle spielt. Wer unrichtige oder unvollständige Angaben macht, kommt seiner Verpflichtung, richtige bzw. vollständige Angaben zu machen, nicht nach. Zumindest in seinem Kernbereich stellt § 370 AO also ein unechtes Unterlassungsdelikt dar. Wenn dem aber so ist, müssen auch die Überlegungen Berücksichtigung finden, die der Gesetzgeber in bezug auf die Strafbarkeit der sogenannten unechten Unterlassungsdelikte angestellt hat. Mit der amtlichen Begründung zu § 13 Abs. 2 StGB wird man davon auszugehen haben, daß der Schuldgehalt der Unterlassungstat geringer ist als der des Begehungsdelikts. In Konsequenz dessen ist in der genannten Vorschrift eine fakultative Strafmilderungsmöglichkeit vorgesehen.

c) Vorschlag für eine Änderung des Strafrahmens

Meine Ausführungen wären unvollständig, würde ich nicht vor dem Hintergrund der vorgetragenen Bedenken wenigstens den Versuch machen zu skizzieren, wie das Rechtsfolgensystem bei Steuerhinterziehungen aussehen sollte. Dabei bin ich mir darüber im klaren, daß diese Skizze den Charakter eines ersten Diskussionsansatzes trägt. Sie weist aber in die Richtung, in der die endgültige Lösung zu suchen sein wird. Es geht mir in erster Linie um das Aufzeigen von Grundstrukturen, nicht um das Festschreiben konkreter Zahlen von Geld- bzw. Freiheitsstrafen. Hier können schon deswegen die zu nennenden Zahlen nicht als verbindlich angesehen werden, weil ihrer endgültigen Festlegung eine empirische Untersuchung über die in den letzten Jahren angeklagten Fälle und die Art ihrer Erledigung vorangehen muß.

Besonders wichtig scheint mir zu sein, daß der Gesetzgeber wieder zur Geldstrafe als Regelstrafe zurückkehrt, wie es in den meisten der früheren Gesetzesfassungen auch der Fall war. Ich nenne die Gesetzesfassungen der Jahre 1919, 1924, 1931 und 1956. Ich verweise ergänzend auf die entsprechende Regelung in Österreich und den Schweizerischen „Entwurf zu ei-

<sup>22</sup> Kohlmann, aaO, Rdnr. 47 und 65 zu § 370.

nem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden“<sup>23</sup>. In Österreich wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet (§ 33 Abs. 5 FinStrG).

In der Schweiz soll bei schuldhaft unrichtiger Versteuerung eine Buße verhängt werden, die mindestens  $\frac{1}{2}$ , höchstens jedoch den dreifachen Betrag der Nachsteuer ausmachen soll (Art. 55 RGE).

Um den Rahmen der Geldstrafe genauer zu umreißen, wird zu erwägen sein, ob die Anzahl der Tagessätze nach oben hin ausdrücklich beschränkt werden soll. Dies erscheint deswegen wichtig, weil gem. § 40 StGB zur Zeit die obere Zahl bei 360 Tagessätzen liegt. Da die Tagessätze zwischen 2 und 10 000 DM zu bestimmen sind, beträgt das Höchstmaß der möglichen Geldstrafe 3,6 Mio DM.

Übertragen in den Bereich der Steuerhinterziehung bewegt man sich damit aber bereits in einem Sanktionsbereich, der grundsätzlich der Freiheitsstrafe vorbehalten bleiben wird. Hier scheint eine Zahl von 30 Tagessätzen erwägenswert.

Die Freiheitsstrafe sollte für die sogenannten „besonders schweren Fälle“ vorbehalten bleiben. Dabei ist zu bemerken, daß die gegenwärtig in § 370 Abs. 3 AO enthaltene Regelung als unbrauchbar anzusehen ist. Die erste Fallalternative erscheint zu unbestimmt. Wann handelt der Täter aus „großem Eigennutz“ und wann sind Steuern „in großem Ausmaß“ verkürzt? Verbindliche Aussagen sind hier kaum möglich. Die eigene finanzielle Situation des Betrachters dürfte hier die entscheidende Rolle spielen. Die Fallalternativen 2 bis 4 erscheinen so wenig wirklichkeitsbezogen, daß auf sie getrost verzichtet werden kann.

Ich meine, daß die „besonders schweren Fälle“ neu umschrieben werden müssen. Als praktikable Orientierungshilfe kommen die Höhe des hinterzogenen Betrages und der Zeitraum der Hinterziehung in Betracht. Ich nenne hier als Diskussionspunkt die Summe 100 000,— DM und zwei Besteuerungsabschnitte. Was die Höhe der Freiheitsstrafe anlangt, erscheint mir im Interesse der Eingrenzung der zu erwartenden Sanktion ein abgestuftes System sinnvoll und zweckmäßig. Für den Regelfall wird – ähnlich wie bei der in § 170b StGB geregelten Unterhaltsentziehung – als Höchststrafe Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren als ausreichend in Betracht kommen. Etwas anderes muß aber gelten, wenn der hinterzogene Betrag die

<sup>23</sup> Dazu Zuppinger, Das Steuerstrafrecht im Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, in Festschrift für Hans Nef, Zürich 1981, S. 315 ff, 324 ff.

Grenze von 1 Mio DM übersteigt. In diesem Fall müßte der Strafrahmen bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe erweitert werden.

Bezogen auf den Strafrahmen würde § 370 wie folgt zu fassen sein:

Abs. 1: mit Geldstrafe bis zu 30 Tagessätzen wird bestraft, wer . . .

Abs. 3: in besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 3 Jahren.

Ein besonders schwerer Fall liegt vor, wenn der Täter

- a) Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat, deren Höhe mindestens 100 000,— DM beträgt, oder
- b) in wesentlich gleicher Weise in mindestens zwei Besteuerungsabschnitten Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat.

Beträgt die verkürzte Steuer oder der erlangte Steuervorteil mehr als eine Million DM, ist die Strafe Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 5 Jahren.

Ich wäre ein Illusionist, würde ich mir einreden, mit diesen Vorschlägen die über jede Kritik erhabene Lösung gefunden zu haben. Ich meine aber, daß diese Strafrahmen geeignet sind, dazu beizutragen, daß die Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem den Rang erhält, der ihr im Hinblick auf den Stellenwert des zu schützenden Rechtsguts zukommt.

#### IV. Ergebnisse

1. Das Interesse an dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung hält un-  
vermindert an. Dies gilt nicht nur für die unter wissenschaftlichen  
Aspekten erfolgenden Erörterungen von Einzelaspekten, sondern auch  
für die Berichterstattung der Massenmedien.
2. Trotz dieser Aufmerksamkeit fehlt es an empirisch gesicherten Erkennt-  
nissen über Tätergruppen, Schaden sowie über Motive, die zur Bege-  
hung von Steuerhinterziehungen führen. Solange sie nicht vorliegen,  
kann eine abschließende Aussage über die Effizienz des Straftatbestan-  
des nicht gemacht werden.
3. Schon jetzt läßt sich aber sagen, daß Steuerhinterziehungen nicht auf  
bestimmte Personengruppen beschränkt sind, sondern von allen Schich-  
ten der Bevölkerung begangen werden. Steuerhinterziehungen können –  
wenn sie systematisch, über einen längeren Zeitraum und mit einer er-  
heblichen Schadensfolge begangen werden – eine Erscheinungsform der  
Wirtschaftskriminalität darstellen. Die Gleichsetzung von Steuerhinter-  
ziehung und Wirtschaftskriminalität ist jedoch ohne Zweifel falsch.

4. Soweit Zahlen über begangene Steuerhinterziehungen und über den  
durch sie angerichteten Schaden vorliegen, ist es geboten, ihnen aus den  
Gründen, die unter 6. angeführt sind, mit großer Zurückhaltung zu be-  
gegneten.
5. Die gleiche Zurückhaltung ist angezeigt, soweit die Steuerhinterziehung  
als Ausdruck eines überproportionalen großen Gewinnstrebens angese-  
hen wird.
6. Als Ursachen für das Fehlen gesicherter empirischer Erkenntnisse über  
Tätergruppen etc. sind u. a. zu nennen:
  - a) Steuerhinterziehungen sind ihrer Natur nach ungleich schwerer auf-  
zudecken als Fälle der sogenannten gewöhnlichen Kriminalität. Si-  
cherlich bleiben zahlreiche Fälle im Dunkeln. Aussagen über Dun-  
kelziffern lassen sich nicht annähernd zuverlässig treffen.
  - b) Die in § 371 AO eingeräumte Möglichkeit, durch Erstattung einer  
Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen, hat einen erheblichen Ein-  
fluß auf die Statistik.
  - c) Da die Finanzbehörden bei der Aufklärung von Steuerstraftaten die  
Ermittlungen selbständig führen, ist davon auszugehen, daß viele  
Fälle, die den Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung er-  
füllen, aus fiskalischen und anderen Gründen weiterhin als bloße Be-  
steuerungsfälle behandelt werden, oder – als leichtfertige Steuer-  
verkürzungen etikettiert – durch Bußgeldbescheide von der Finanzbe-  
hörde selbst geahndet werden.
  - d) Die Kompliziertheit der den Steuerhinterziehungen zugrundeliegen-  
den steuerrechtlichen Regelungen, der Umfang der angeklagten  
Sachverhalte und die Überlastung zwingt die Gerichte oftmals, sich  
mit dem Angeklagten über die als hinterzogen anzusehende Summe  
und das Strafmaß außerhalb der Hauptverhandlung zu „verglei-  
chen“. Gegenstand der Hauptverhandlung ist dann nur noch das Er-  
gebnis des zuvor geschlossenen Vergleichs.
7. Die Strafvorschrift des § 370 AO ist die in Gesetzesform gebrachte Zu-  
sammenfassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Unter Bertück-  
sichtigung des Umstandes, daß eine kaum übersehbare Zahl von Fällen  
steuerlichen Fehlverhaltens der Regelung bedürftig bleibt, festzuhalten,  
daß die Neufassung des Tatbestandes aus rechtsstaatlicher Sicht einen  
Fortschritt darstellt. Soweit hier Unsicherheiten auftreten oder geblie-  
ben sind, beruhen sie in aller Regel darauf, daß der Steuergesetzgeber  
bei der Fassung der die sogenannte Blankettnorm des § 370 AO konkre-  
tisierenden steuerlichen Ausfüllungsnorm nicht die gebotene Sorgfalt

hat walten lassen oder die Kompliziertheit der zu regelnden Materie diese gesetzgeberische Aufgabe erschwert. Vom Steuergesetzgeber muß erwartet werden, daß er bei seiner Tätigkeit auch bedenkt, daß schlechte Steuernormen negative Auswirkungen auf den Blankett-Tatbestand des § 370 AO haben. Dieser wird unbestimmt.

8. Jedoch sind Änderungen im Bereich des in § 370 AO enthaltenen Strafrahmens geboten. Die Orientierung des Gesetzgebers an dem Strafrahmens des Betrugs (§ 263 StGB) ist historisch zu erklären (Steuerhinterziehung als sogenannter Steuerbetrug).

Sie führt in die Irre. Die Strafrahmens sind zu weit. Sie räumen den Gerichten einen zu großen Ermessensspielraum ein.

9. Bei der neu vorzunehmenden Umreißung des Strafrahmens wird der Gesetzgeber u. a. folgendes zu bedenken haben:

- a) § 370 AO ist in seinem Kern ein Unterlassungstatbestand. Der Täter unterläßt es, die Finanzbehörde über die Besteuerungsgrundlagen zutreffend zu informieren. Für die Unterlassungstatbestände sieht das geltende StGB in § 13 Abs. 2 fakultativ eine Strafmilderung vor. Dieser Rechtsgedanke ist auch bei § 370 AO zu berücksichtigen.
- b) In seinem Wesen ähnelt § 370 AO weniger dem Betrug als vielmehr der in § 170b StGB geregelten Unterhaltsentziehung, für die das Gesetz einen relativ milden Strafrahmens vorsieht (Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe).
- c) Das gegenwärtig geltende Strafrechtssystem kennt keine Norm, die hinsichtlich der Anforderungen an den einzelnen so hohe Anforderungen wie § 370 AO stellt. Hinter dieser Norm steht die Verpflichtung, sich gegenüber der Steuerbehörde vollständig zu offenbaren, und zwar ohne jede Einschränkung. Selbst Einkünfte aus unsittlichen oder sogar strafbaren Geschäften sind davon nicht ausgenommen. Damit fordert das Steuerrecht, was nicht einmal vom Angeklagten im Strafprozeß verlangt wird. Diese hohen Anforderungen an den einzelnen müssen durch Einengungen des Strafrahmens kompensiert werden.

## Vorsätzliche, leichtfertige und leichtfahrlässige Steuerverkürzung

Dr. Jörg Frick, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart

### Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <p>I. Vorüberlegungen an Fällen aus der Praxis</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Übergang vom Steuerstraf- in das Bußgeldverfahren nach Einigung im Besteuerungsverfahren</li> <li>2. Abschluß des Verfahrens statt nach § 153 a StPO nach § 378 AO</li> <li>3. Die häufigen Fälle der Einfuhr von Waren für den persönlichen Gebrauch ohne Zollanmeldung</li> </ol> <p>II. Der Vorsatz im Steuerstrafrecht</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Der Vorsatz im allgemeinen Strafrecht</li> <li>2. Die Literatur zum Vorsatz im Steuerstrafrecht</li> <li>3. Rechtsprechung</li> </ol> <p>III. Definition der Leichtfertigkeit i. S. des § 378 Abs. 1 AO</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Unterstützung aus strafrechtlichen Tatbeständen, die leichtfertige Begehung voraussetzen?</li> <li>2. Die steuerstrafrechtliche Literatur zur Leichtfertigkeit</li> <li>3. Rechtsprechung</li> </ol> | <p>IV. Leichtfahrlässige Steuerverkürzung</p> <p>V. Abgrenzung bedingter Vorsatz / Leichtfertigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Literatur</li> <li>2. Rechtsprechung</li> <li>3. Eigene Ansicht</li> </ol> <p>VI. Abgrenzung Leichtfertigkeit / leichtere Fahrlässigkeitsformen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Im allgemeinen Strafrecht</li> <li>2. Steuerstrafrechtliche Literatur</li> <li>3. Rechtsprechung</li> </ol> <p>VII. Die unterschiedlichen Auswirkungen bei vorsätzlicher und leichtfertiger Steuerverkürzung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Strafverfahren / Ordnungswidrigkeitenverfahren</li> <li>2. Selbstanzeige gem. §§ 371 oder 378 Abs. 3 AO</li> <li>3. Verjährung</li> </ol> <p>VIII. Zusammenfassung und Ergebnisse</p> |
|--|--|

### Vorsätzliche, leichtfertige und leichtfahrlässige Steuerverkürzung

Mit diesem Thema werden Fragen angesprochen, die für die praktische Tätigkeit von Ermittlungsbehörden, Gerichten und Verteidigern von erheblicher Bedeutung sind, nämlich – Professor *Kruse* hat sie in seiner Ein-

führung schon angesprochen – die Abgrenzung der leichtfertigen Steuerverkürzung von der Steuerhinterziehung. Außerdem soll damit klargestellt werden, daß nicht jede fahrlässige Steuerverkürzung eine Ordnungswidrigkeit ist.

Ich fühle mich als Praktiker des Steuerstrafrechts nicht dazu aufgerufen – im übrigen ließe es die vorgegebene Zeit auch nicht zu – die angesprochenen Abgrenzungsfragen, die zudem teilweise noch dem Strafrecht zuzurechnen sind, wissenschaftlich zu durchdringen – auch dazu wären sie geeignet. Ich werde eine Bestandsaufnahme vornehmen, werde die Probleme allenfalls aufzeigen und vielleicht Anstöße geben können.

### I. Vorüberlegungen an Fällen aus der Praxis:

Um die Problemstellungen und die Auswirkungen zu verdeutlichen, habe ich einige Fälle vorangestellt. Ich möchte an dieser begrenzten Auswahl von Sachverhalten aufzeigen, in welchen Situationen sich die Frage der Abgrenzung zwischen dolus eventualis und leichtfertiger Steuerverkürzung stellen kann.

#### Fall 1:

Ein Unternehmer betreibt mehrere Gaststätten. Als Ergebnis einer Betriebsprüfung werden Mängel der Kassenaufzeichnungen festgestellt, so fehlen beispielsweise Tagesbons, bzw. Registrierkassenrollen, die Einnahmen sind teilweise nicht täglich, sondern erst nach mehreren Tagen aufgezeichnet worden. Der Unternehmer führte die Geschäfte teilweise selbst, teilweise bediente er sich Angestellter zur Erfüllung seiner Aufzeichnungs- und Buchhaltungspflichten. Außerdem hatte er einen Steuerberater beauftragt.

Während der Betriebsprüfung wird ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung eingeleitet.

In der Vorlage zur Schlußbesprechung setzt der Betriebsprüfer erhebliche Zuschläge auf Umsätze und Gewinne an. In der Schlußbesprechung einigt man sich auf Hinzuschätzungen für den Prüfungszeitraum. Außerdem wird in Abstimmung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle vereinbart, daß das Strafverfahren eingestellt und in das Bußgeldverfahren übergeleitet wird.

Die Behandlung des Falles zeigt, daß in der Praxis im Besteuerungsverfahren Regelungen mit Wirkung für das Steuerstrafverfahren getroffen werden. Der Unternehmer dürfte nach den Kriterien, die ich noch aufzeigen

werde, vorsätzlich Steuern verkürzt haben. Die Unmöglichkeit, Einzelfeststellungen hinsichtlich der verkürzten Beträge zu treffen, Beweisschwierigkeiten, die Unsicherheit, ob die Schätzungsgrundlagen für selbständige Feststellungen des Strafrichters und damit zur Verurteilung ausreichen, trugen zur Überleitung in das Bußgeldverfahren bei.

#### Fall 2:

Im vorher kurz skizzierten Fall des Gaststättenunternehmers sind sich Straf- und Bußgeldsachenstelle und Verteidigung grundsätzlich darin einig, daß bei einem verkürzten Betrag an Steuern von, sagen wir, rund DM 15 000,—, das Verfahren gem. § 153 a StPO gegen eine Auflage – d. h. die Zahlung einer Buße – eingestellt werden könnte. Ermittlungsbehörde und Verteidiger wissen, daß der gem. §§ 391 AO, 58 GVG für Steuerstrafsachen zuständige Richter am Amtsgericht ab einem Betrag von, nehmen wir an, DM 10 000,— hinterzogener Steuern generell nicht mehr bereit ist, einer Einstellung gem. § 153 a StPO zuzustimmen.

Als Verteidiger in Strafsachen wäre nun für mich vorstellbar, daß auch bei dieser Gestaltung vom Steuerstraf- in das Ordnungswidrigkeitenverfahren übergegangen wird und ein Bußgeldbescheid ergeht, der der Höhe der Auflage gem. § 153 a StPO entspricht.

Als Steuerjurist müßten die in den Raum gestellten Möglichkeiten der Erledigung der Verfahren in den Fällen 1 und 2 durch Übergang in das Ordnungswidrigkeiten-Verfahren meinen Protest auslösen, steht eine derartige Vereinbarung im Ermittlungsverfahren doch im Widerspruch zum Legalitätsprinzip. Nun habe ich in der Gliederung von Herrn Dr. Küster, Sachgebietsleiter der Steuerfahndung in Stuttgart, geblättert und finde mich dort als Strafverteidiger durch seine These I bestätigt: „Unter allen Formen der Wirtschaftskriminalität ist das Legalitätsprinzip bei Steuerhinterziehung am wenigsten gewahrt.“ Zwar dürfte feststehen, was ich als Steuerstrafverteidiger begrüße, daß Absprachen im Strafverfahren grundsätzlich zulässig sind<sup>1</sup>. Jedoch sind – und dem kann man schwerlich widersprechen – Vereinbarungen zwischen Staatsanwaltschaft und Verteidiger über den Charakter einer Straftat unzulässig. Vom Ergebnis her befriedigt es meines Erachtens jedoch nicht, wenn im geschilderten Fall eine Einstellung nach § 153 a StPO nicht zustande käme, denn sie führte, wie der Bußgeldbescheid auch zu keiner Vorstrafe.

<sup>1</sup> Schmidt-Hieber, NJW 1982, 1017, 1021.

*Fall 3:*

Ich übernehme hier den Sachverhalt, wie er dem Beschluß des OLG Karlsruhe vom 17. 8. 1978<sup>2</sup> zugrunde lag. Die Angeklagte hatte im Ausland (Schweiz und Spanien) verschiedene Gegenstände im Gesamtwert von rund DM 4000,— eingekauft und auf die ausdrückliche Frage des Zollbeamten, was sie anzumelden habe, „nichts“ angegeben, da sie die mitgebrachten Sachen für den persönlichen Gebrauch nicht für abgabepflichtig hielt. Die Damen und Herren, die in Steuer- und Zollsachen verteidigen, werden mir darin zustimmen, daß dies ein Standardfall ist.

Da Prof. Kohlmann in seinem Referat Strafmaßgesichtspunkte angesprochen hat, gebe auch ich die Strafe des Amtsgerichts für diesen Fall wieder. Es hat wegen Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe von fünf Tagessätzen zu je 400,— DM, also 2000,— bei einem Gesamtbetrag an Einfuhrumsatzsteuer und Zoll verurteilt, der unter DM 1000,— gelegen haben dürfte. Das Strafmaß zeigt, daß die Rahmensätze, die wir aus der Praxis der Straf- und Bußgeldsachenstellen der Finanzverwaltung kennen, nicht anzuwenden sind auf die Verkürzung von Zöllen und Verbrauchsteuern. So weisen auch die jährlich veröffentlichten Steuerstrafsachenstatistiken höhere Freiheits- und Geldstrafen für Zölle und Verbrauchsteuern als für Verstöße gegen die Besitz- und Verkehrssteuergesetze aus.

*Fall 4:*

Ich möchte noch eine vierte Fallgestaltung voranstellen, mit der eine Anzahl der hier Anwesenden schon befaßt war, was aus den bisherigen Veröffentlichungen zu ersehen ist<sup>3</sup>, viele unter uns auch zukünftig noch beschäftigt sein werden. Ich meine die Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Bonn, in der sogenannten Spendenaffäre. Dabei gehen die Ermittlungsbehörden insbesondere davon aus, daß Teile von Spenden, die an Vereinigungen oder steuerbefreite Berufsverbände gegeben wurden, zur Finanzierung politischer Parteien verwandt worden sind.

Gerade in diesen Fällen wird die Frage, ob die Spender vorsätzlich, leichtfertig oder leichtfahrlässig durch den Abzug der Spenden in ihrem Unternehmen Steuern verkürzten, wesentliche Bedeutung erlangen. Ich kann mich darauf beschränken, auf den bemerkenswerten Aufsatz von *Danzer* hinzuweisen<sup>4</sup>. *Danzer* führt aus, daß Spender dann vorsätzlich gehandelt

2 StRK AO 1977, § 370, Rdnr. 7.

3 *Felix/Streck*, DB 1982, 461; *Danzer*, Die Aktiengesellschaft 1982, 57; *Stehle*, DB 1982, 1485; *Franzheim*, NJW 1982, 137.

4 Vgl. *Danzer* aaO.

haben, wenn sie um die steuerschädliche Verwendung der Spenden wußten, auf dem Umweg über die Zwischengesellschaften politische Parteien begünstigen und gleichzeitig die Vorteile des unbeschränkten Sonderausgabenabzugs geltend machen wollten, und ferner das Bestehen eines Steueranspruchs annahmen, weil sie ihr Handeln den §§ 10b Abs. 2 EStG oder 9, Nr. 3b KStG zuordneten.

*Danzer* weist darauf hin, daß die Irrtumsfragen in den sogenannten Spendenfällen in den Mittelpunkt gerückt werden. Ihm ist darin zuzustimmen, daß der Spender das Bewußtsein haben muß, daß sein Verhalten zu einer Beeinträchtigung des Steueranspruchs des Staates führt. Hält er es nicht für möglich, daß aufgrund eines ihm bekannten Sachverhaltes ein Steueranspruch entstanden ist, so handelt er nicht vorsätzlich.

Wenn die Spender wegen eines Tatbestandsirrtums nicht vorsätzlich gehandelt haben, ist zu prüfen, ob eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO gegeben ist.

## II. Der Vorsatz im Steuerstrafrecht

Die Steuerhinterziehung setzt bekanntlich in allen Tatbeständen vorsätzliches Handeln voraus.

### 1. Der Vorsatz im allgemeinen Strafrecht

§ 15 StGB (in der Fassung vom 2. 1. 1975) bestimmt bekanntlich, daß strafbar nur vorsätzliches Handeln ist, wenn nicht das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht. Was unter Vorsatz und was unter Fahrlässigkeit zu verstehen ist, läßt das Gesetz offen und überläßt die Definition Wissenschaft und Rechtsprechung.

Vorsatz wird in der kürzesten Formel als Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung definiert.

Unter den verschiedenen Formen des Vorsatzes (direkter Vorsatz ersten und zweiten Grades) interessiert für die Abgrenzung zur Leichtfertigkeit als einer Fahrlässigkeitsform nur der Eventualvorsatz.

Hier setzt im Strafrecht bei der Definition schon der Streit an. Einigkeit besteht darin, daß der Täter über die Möglichkeit des Erfolgseintritts reflektiert hat und im Augenblick der Tathandlung den Eintritt der Tatbestandsverwirklichung für möglich hält<sup>5</sup>.

5 *Cramer* in *Schönke-Schröder*, § 15, Anm. 69; *Samson* in *Franzen-Gast-Samson*, § 369, Rdnr. 44.

Im übrigen aber sind die Voraussetzungen des *dolus eventualis* umstritten.

Es stehen sich gegenüber:

- sogenannte Wahrscheinlichkeitstheorie
- sogenannte Einwilligungstheorie
- sogenannte Möglichkeitstheorie

und nach *Schmidhäuser*<sup>6</sup> drei weitere Theorien (Theorie vom Vermeidewillen, Theorie des Ernstnehmens des Erfolges, Theorie des sich Abfindens mit dem Erfolg).

In der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des BGH ist keine einheitliche Linie zu entdecken. So verlangt der BGH „innerliche Billigung“, nimmt dann in einer anderen Entscheidung *Eventualvorsatz* an, wenn der Täter sich die Möglichkeit vorstellt, dann wird von Billigung im Rechtsinn, und von der Gleichgültigkeit des Täters gegenüber dem Erfolg gesprochen<sup>7</sup>.

Meines Erachtens muß es für Zwecke des Referats hier ausreichen, *Cramer*<sup>8</sup> folgend *dolus eventualis* als gegeben anzunehmen, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung *für möglich hält* und aus *Gleichgültigkeit* gegenüber dem geschützten Rechtsgut *in Kauf nimmt*.

## 2. Die Literatur zum Vorsatz im Steuerstrafrecht

Wie definiert die Literatur den Vorsatz bei den Steuerhinterziehungstatbeständen?

Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung durch Handeln bei der Begehungsform des § 370, Abs. 1, Nr. 1 AO gehört nach *Samson*<sup>9</sup> „das Wissen, daß der Täter eine täuschende Handlung vornimmt, dadurch ein Steueranspruch beeinträchtigt wird, sei es durch zu niedrige oder verspätete Festsetzung oder durch verspätete Beitreibung bzw., daß dadurch ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt wird“.

Nach *Kohlmann*<sup>10</sup>, der in den Merkmalen, die vom Vorsatz erfaßt sein sollen, am weitesten differenziert, „muß der Täter mindestens mit bedingtem Vorsatz wissen und wollen,

6 JuS 1980, 241 ff, 248.

7 *Cramer* aaO, Anm. 76.

8 *Cramer* aaO, Anm. 78.

9 *Franzen-Gast-Samson*, § 370, Rdnr. 187.

10 Vgl. Steuerstrafrecht, 3. Auflage, § 370, Rdnr. 208.

daß er unrichtige oder unvollständige Angaben macht, daß diese Angaben steuerlich erhebliche Tatsachen betreffen, daß er die Angaben den Finanzbehörden oder anderen Behörden gegenüber macht, daß die Behörde von der Falschheit der Angaben keine Kenntnis hat, daß durch seine Handlung Steuern verkürzt werden oder er oder ein anderer nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“.

Von der überwiegenden Auffassung wird, beim Gegenstand des Vorsatzes zwischen normativen und deskriptiven Tatbestandsmerkmalen unterschieden.

Deskriptive Merkmale sind aus der Umgangssprache entnommen. Aus der zitierten Definition *Kohlmanns* beispielsweise der Begriff „Angaben“. Hier genügt für den Vorsatz, wenn der Täter die tatsächlichen Umstände kennt, die das Tatbestandsmerkmal erfüllen, eine zutreffende rechtliche Einordnung ist nicht erforderlich.

Die normativen Merkmale sind der Rechtssprache entnommen, in der Definition *Kohlmanns* beispielsweise Finanzbehörde, Steuer, Steuerverkürzung. Diese normativen Merkmale muß der Täter in ihrem Kern erfaßt haben, die sogenannte Parallelwertung in der *Laiensphäre*.

Der Hinterziehungsvorsatz ist nach *Hübner*<sup>11</sup> nur dann vollständig, wenn der Täter die im Einzelfall in Betracht kommenden steuerrechtlichen Pflichten nach Grund, Umfang und Fälligkeit kennt. Die Kenntnis von der Steuerpflicht ist zwischen den einzelnen Steuerarten nicht austauschbar. So meint *Hübner*<sup>12</sup>, der Vorsatz, Umsatzsteuer zu hinterziehen, sei nicht schon deshalb gegeben, weil der Täter durch dasselbe Verhalten Einkommensteuer hinterzieht.

Der Täter handelt also nur vorsätzlich, wenn er seine Steuerpflicht gerade hinsichtlich dieser Steuerart kennt. Wie weit muß sich die Kenntnis des Steuerpflichtigen jedoch auch auf die steuerliche Auswirkung, das heißt auf die Höhe der Steuerbelastung erstrecken? Die eklatanteste Auswirkung zeigt sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung. Ist dem Täter hier eine Steuerbelastung von über 100% als verkürzter Betrag zuzurechnen? Oder bezieht sich sein Vorsatz nur auf die Belastung mit dem normalen Ausschüttungssteuersatz?

Für das Strafmaß können sich, obwohl wir trotz der Tabellen der Straf- und Bußgeldsachenstellen ja kein Taxenstrafsystem haben, zwischen z. B. 400 000 und 250 000 DM hinterzogener Steuern wesentliche Unterschiede ergeben.

11 *Hübner* in *Hübschmann-Hepp-Spitaller*, § 370, Anm. 113.

12 *Hübner* aaO.

In der Regel wird sich der Täter dazu keine oder die Vorstellung gemacht haben, den für ihn sonst üblichen Steuersatz auszulösen. Im Schrifttum und in der Rechtsprechung habe ich keine Äußerung entdeckt, die zu diesem Problem Stellung nimmt. Ich beantworte die Fragen daher aus der praktischen Erfahrung. Danach legen Wirtschaftsstrafkammern die „normale“ Steuerbelastung, also die Ausschüttungsbelastung, und nicht die einer verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde und zwar schon bei der Feststellung des vom Vorsatz umfaßten Verkürzungsbetrages und nicht erst beim Strafmaß.

Es müßte sich jetzt die Untersuchung anschließen, welche Voraussetzungen für den Eventualvorsatz bei der Begehungsform des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – also dem Unterlassungsdelikt – nötig sind. Haben Sie bitte Verständnis dafür, daß ich aus Zeitgründen davon absehe.

### 3. Rechtsprechung:

Die neuere Rechtsprechung zum Vorsatz bei Steuerhinterziehungstatbeständen erscheint mir nicht sehr ergiebig.

So wird noch im genannten Beschluß des OLG Karlsruhe vom 17. 8. 1973<sup>13</sup> Bezug genommen auf das BGH-Urteil vom 13. 11. 1953<sup>14</sup>, in dem ausgeführt wurde, daß zum Vorsatz der Steuerhinterziehung das Wissen des Täters gehört, daß durch seine Handlungsweise ein im konkreten Fall bestehender Steueranspruch beeinträchtigt wird. Das OLG Karlsruhe führt aus:

„Der Straftatbestand einer Steuerhinterziehung setzt den Vorsatz des Täters voraus, daß durch sein steuerunehrliches Verhalten Steuern verkürzt werden.“

Das OLG fährt fort, das Bestehen eines Steueranspruchs gehöre somit zum gesetzlichen Tatbestand, wenn es auch nicht erforderlich sei, daß der Täter die genaue Abgabenart und die Anspruchsgrundlage im einzelnen kenne.

### III. Definition der Leichtfertigkeit im Sinne des § 378, Abs. 1 AO

Einverständnis besteht darin, daß Leichtfertigkeit ein die Fahrlässigkeit einengender Begriff ist, also einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit bezeichnet<sup>15</sup>.

13 StRK AO 1977, § 370, Rdnr. 7.

14 NJW 1954, 241.

15 Samson aaO, § 378, Rdnr. 22 und 23.

### 1. Unterstützung aus strafrechtlichen Tatbeständen, die leichtfertige Begehung voraussetzen?

Im Strafgesetzbuch und in den Nebengesetzen finden sich Tatbestände, die eine leichtfertige Begehung voraussetzen (§ 97, Abs. 2: leichtfertige Preisgabe von Staatsgeheimnissen, § 138, Abs. 3: die leichtfertige Nichtanzeige geplanter Straftaten, § 345, Abs. 2: die leichtfertige Vollstreckung gegen Unschuldige). In diesen Vorschriften ist nicht Fahrlässigkeit schlechthin unter Strafe gestellt, sondern eine in etwa hochgradige oder grobe Fahrlässigkeit<sup>16</sup>.

Der durch das 1. WiKG in das StGB aufgenommene § 264 stellt in Abs. 3 auch den leichtfertigen Subventionsbetrug unter Strafe. Inhaltlich stellt sich diese Leichtfertigkeit<sup>17</sup> als Entsprechung zur groben Fahrlässigkeit des Zivilrechts dar, wobei jedoch auf die persönlichen Fähigkeiten und Verhältnisse des Täters abzustellen ist.

### 2. Im umfangreichen Schrifttum werden zum Begriff der Leichtfertigkeit mindestens drei Theorien unterschieden<sup>18</sup>:

(1) *Kopacek*<sup>19</sup> versucht eine Abgrenzung nach objektiven Maßstäben, indem er die zu beachtenden Sorgfaltpflichten unterteilt in normale und solche, die sich aus den besonderen Umständen des Falles zusätzlich ergeben.

(2) Eine Auffassung, deren Entstehen *Kühn* zugeordnet wird<sup>20</sup>, sieht in der Leichtfertigkeit ein Verschulden, das noch über den Grad der groben Fahrlässigkeit hinausgeht. Danach soll leichtfertig handeln, wer aus besonderem Leichtsinne oder besonderer Gleichgültigkeit fahrlässig handelt.

Diese Ansicht wird damit begründet, die Tatbestände des StGB, in denen Leichtfertigkeit genannt wird, seien so verschieden gegenüber § 378 AO ausgestaltet, daß die von der Rechtsprechung der Strafgerichte entwickelte Definition der Leichtfertigkeit nicht auf die leichtfertige Steuerverkürzung übertragen werden könne.

(3) Die herrschende Meinung geht gerade von dieser Judikatur zu den

16 *Lohmeyer*, StuW 1963, 774, 782; *Kohlmann*, § 378, Rdnr. 46.

17 *Tiedemann*, Leipziger Kommentar, § 264, Anm. 102.

18 *Mahlberg*, Die Leichtfertigkeit im Steuerstrafrecht, Dissertation, München 1965; vgl. Zusammenstellung der Literatur bei *Kohlmann*, § 378, Rdnr. 41.

19 Vgl. BB 1961, 446 ff.

20 *Kühn-Kutter-Hoffmann*, § 378, Anm. 3b; vgl. zur weiteren Literatur *Kohlmann* aaO, Rdnr. 44.

Vorschriften der StGB aus, nach der der Begriff der Leichtfertigkeit „etwa“ dem der groben Fahrlässigkeit des Zivilrechts entspricht<sup>21</sup>. Für diese Auffassung spricht, daß § 18, Abs. 3 Entwurf des StGB 1962 die Legaldefinition vorsah:

Leichtfertig handelt, wer grob fahrlässig handelt.

Die herrschende Meinung hat den Vorzug, daß der Begriff „Leichtfertigkeit“ im Sinne des § 378 AO dieselbe Definition erfährt, wie auch sonst im Strafrecht und daß sie dem der groben Fahrlässigkeit im Zivilrecht entspricht.

Der Vorwurf der Leichtfertigkeit setzt den Nachweis voraus, daß der Steuerpflichtige ihm obliegende Sorgfaltspflichten verletzt hat. Das Maß der vom Täter individuell zu beobachtenden Sorgfalt wird ausschließlich nach subjektiven Gesichtspunkten bestimmt. Es ist also im Einzelfall zu prüfen, ob es sich um einen Kaufmann oder Gewerbetreibenden handelt, der mit den wesentlichen Steuergesetzen vertraut sein muß, oder um einen einfachen Steuerpflichtigen, bei dem ein anderer Umfang der zu beobachtenden Sorgfalt anzusetzen ist.

In Fällen, in denen der Steuerpflichtige aus Unwissenheit oder infolge eines Irrtums bestehende steuerliche Pflichten nicht kennt, kann der Vorwurf, er habe leichtfertig gehandelt, darin gesehen werden, daß er sich nicht erkundigt hat. Auch hier werden dem versierten Kaufmann weitgehende Erkundigungspflichten auferlegt.

### 3. Rechtsprechung

Das Bayerische Oberste Landesgericht führt in seinem Beschluß vom 2. 12. 1980<sup>22</sup> aus, daß nach fast einhelliger Ansicht in der Rechtsprechung – Ausnahmen dürften die Entscheidungen des OLG Düsseldorf vom 15. 10. 1958<sup>23</sup> und des OLG Stuttgart vom 26. 5. 1965<sup>24</sup> darstellen – der Begriff der Leichtfertigkeit dem der groben Fahrlässigkeit entspricht.

Im Urteil vom 25. 9. 1959<sup>25</sup> bezeichnet der BGH die Leichtfertigkeit als eine an Vorsatz grenzende grobe Fahrlässigkeit.

Ich halte als *Zwischenergebnis* fest:

Nach Rechtsprechung und herrschender Meinung ist Leichtfertigkeit als

21 *Kohlmann*, aaO, Rdnr. 43.

22 JZ 1981, 408.

23 DStZ/B 1959, 352.

24 Inf. 1966, 10.

25 DStZ/B, aaO, 449.

grobe Fahrlässigkeit zu definieren. Ich greife die Begriffsbestimmung auf, wie sie *Kohlmann* vor der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1981 in Mainz verwandt hat<sup>26</sup>. Danach handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und im Stande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, daß dadurch eine Rechtsverletzung eintreten werde.

Gerade das „aufdrängen müssen“ erscheint mir als der griffigste Begriff unter allen, die sonst herangezogen wurden.

### IV. Leichtfahrlässige Steuerverkürzung

Die leichtfahrlässige Steuerverkürzung kann zunächst nicht in allen Fällen mit der unbewußten Fahrlässigkeit im Sinne des Strafrechts gleichgestellt werden, so wenig alle Fälle der bewußten Fahrlässigkeit als leichtfertig im Sinne des § 378 AO beurteilt werden können<sup>27</sup>.

Die leichtfahrlässige und damit auch nicht als Ordnungswidrigkeit zu behandelnde Steuerverkürzung wird deshalb am einfachsten bestimmt als Verstoß gegen Rechtspflichten, bei dem die besonderen Voraussetzungen für die grobe Fahrlässigkeit nicht gegeben sind. Deshalb handelt ein Steuerpflichtiger, der bei ihm möglicher und zumutbarer Sorgfalt hätte erkennen müssen, daß Belege unvollständig oder Buchhaltungsunterlagen unzuverlässig sind, in der Regel noch nicht grobfahrlässig<sup>28</sup>. Es müßten Umstände hinzutreten, die beim Täter erhebliche Zweifel aufkommen lassen müßten, – das genannte „aufdrängen müssen“.

### V. Abgrenzung bedingter Vorsatz/Leichtfertigkeit

*Schmidhäuser*<sup>29</sup> stellt fest, daß die Grenzen zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Straftat eines der herausragenden Probleme der gegenwärtigen Strafrechtswissenschaft ist. Diese Aussage läßt sich auf die Abgrenzung Vorsatz/Leichtfertigkeit für das Steuerstrafrecht übertragen.

1. Im Rahmen der zunächst vorzunehmenden Prüfung des bedingten Vorsatzes folgt die Literatur bei der Abgrenzung diesem Prinzip:

26 Vgl. Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 306.

27 *Lohmeyer*, FR 1964, 374.

28 *Lohmeyer*, aaO.

29 JuS 1980, 242; vgl. *Morkel*, NStZ 1981, 176; *Roxin*, JuS 1964, 53.

Ausgehend von der Grundüberlegung, daß nur bei Kenntnis der Tatumstände eine vorsätzliche und nur bei deren Nichtkenntnis eine fahrlässige Tat gegeben ist, hat sich der Vorsatztäter – wenn auch vielleicht nur umstände halber und notgedrungen und eventuell bei unerwünschtem Erfolg – gegen steuerrechtliche Pflichten gestellt. Der leichtfertige Täter hat dagegen bei prinzipieller Rechtstreue außer acht gelassen, was sein Verstand ihm hätte sagen müssen<sup>30</sup>.

2. Der BGH<sup>31</sup> grenzt dolus eventualis von der bewußten Fahrlässigkeit dadurch ab, daß der bewußt fahrlässig handelnde Täter darauf vertraut, der als möglich vorausgesehene Erfolg werde nicht eintreten, und deshalb die Gefahr in Kauf nimmt, während der bedingt vorsätzlich handelnde Täter sie in Kauf nimmt, weil er, wenn er sein Ziel nicht anders erreichen kann, es auch durch das unerwünschte Mittel erreichen will. Das OLG Karlsruhe im zitierten Beschluß vom 17. 8. 1978<sup>32</sup> – also unser Fall 3 – hat festgestellt, und deshalb zurückverwiesen, das Landgericht habe nicht in der nötigen Weise dargetan, daß die Angeklagte eine Steuerverkürzung billigend in Kauf genommen hat, weshalb die Verurteilung wegen bedingten Vorsatzes rechtsfehlerhaft sei.
3. Eigene Ansicht: Mir erscheint für den Versuch, eine eigene Ansicht zur Abgrenzung bedingter Vorsatz/Leichtfertigkeit zu entwickeln, zunächst wichtig, festzustellen, daß allein die Tatsache, daß äußere Umstände auf die Begehung einer Steuerhinterziehung hindeuten, den Täter nicht so stellen, als habe er die Umstände gekannt. Gerade im Steuerstrafrecht wird der entsprechende Vorsatz weder vermutet noch fingiert. Nach der Feststellung der objektiven Steuerverkürzung muß sich in Stufen die Prüfung anschließen, ob dolus eventualis, Leichtfertigkeit oder leicht fahrlässige Begehung vorliegen. Dabei schließt der dolus eventualis die leichtfertige und diese die leichtfahrlässige Begehungsart aus. Beim Vorsatz ist zu prüfen, ob der Hinterziehungsvorsatz vollständig ist, das heißt, ob er alle Merkmale – und zwar in der weitgehenden Differenzierung im Sinne der Definition *Koblmanns* – des in Betracht kommenden Hinterziehungstatbestandes kennt. Schließlich muß hinzutreten, daß es der Täter zwar nicht für sicher, aber für konkret möglich hält, daß die Tatumstände gegeben seien, bzw. eintreten könnten. Wenn in dieser Prüfungsfolge ein Merkmal nicht bejaht wird, entfällt der Vorsatz, es ist dann zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Leichtfertigkeit vollständig erfüllt sind.

30 Roxin, aaO, 61; Schmidhäuser, aaO, 242.

31 Vgl. Urteil vom 22. 4. 1955, NJW 1955, 1688, 1690.

32 StRK § 370, Rdnr. 7.

## VI. Abgrenzung Leichtfertigkeit/leichtere Fahrlässigkeitsformen

1. *Tiedemann*<sup>33</sup> bemerkt, bei der Abgrenzung sollte insofern restriktiv vorgegangen werden, als nur eindeutig grobe Verstöße als strafrechtlich relevant zu behandeln sind; sachlich gehe es also um Fälle „auf der Grenze zum Vorsatz“ (hier taucht wieder die Formulierung aus den Gründen des BGH-Urteils vom 25. 9. 1959<sup>34</sup> auf). Er zitiert den Bericht des Sonderausschusses für die Strafrechtsreform zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines ersten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, wonach im Bereich des § 264, Abs. 3 StGB „jedenfalls die größten Verfehlungen“ erfaßt werden sollen.

2. Aus dem umfangreichen Schrifttum zur Abgrenzung der Fahrlässigkeitsformen im Steuerstrafrecht greife ich nur eine der Äußerungen von *Lohmeyer*<sup>35</sup> heraus:

„Die Frage, ob der Täter nach den Umständen des einzelnen Falles und nach seinen persönlichen Verhältnissen alle objektiven Tatumstände . . . hätte kennen müssen, und ob dieses Nichtkennen auf ein leichtfertiges Verhalten zurückzuführen ist, bedarf daher künftig bei allen Steuervergehen hinsichtlich der Abgrenzung gegenüber dem bedingten Vorsatz einerseits und der Abgrenzung gegenüber der leichten Fahrlässigkeit andererseits, stets einer eingehenden, sehr sorgfältigen Prüfung im Einzelfalle . . .“

3. Das Kammergericht Berlin<sup>36</sup> hat eine Verurteilung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung aufrecht erhalten und dabei eingeräumt, wann ein Verhalten leichtfertig ist, sei für den Bereich des Steuerrechts noch nicht völlig geklärt.

Das OLG Karlsruhe<sup>37</sup> hat an das Amtsgericht zurückverwiesen, weil die Feststellungen des Amtsgerichts es dem Senat nicht erlaubten, zu beurteilen, ob das Amtsgericht den Begriff der Leichtfertigkeit zutreffend gewürdigt hat. Das Bayerische Oberste Landesgericht<sup>38</sup> hat das freisprechende Urteil des Amtsgerichts aufgehoben. In den Gründen des Bayerischen Obersten Landesgerichts werden meines Erachtens die Sorgfaltspflichten, die ich bei der Definition der Leichtfertigkeit im Rahmen der individuell zu beachtenden Sorgfalt angesprochen habe, sehr weit gespannt. Der Se-

33 Leipziger Kommentar, § 264, Anm. 102.

34 DSzZ/B 1959, 352.

35 StuW 1963, 774, 782.

36 Vgl. Urteil vom 19. 9. 1968, BB 1969, 567, 568 mit Anm. *Lohmeyer*.

37 Vgl. Beschluß vom 9. 3. 1971, DB 1972, 661.

38 Vgl. Beschluß vom 21. 10. 1971, BB 1971, 1544.

nat führt aus, es könne schon darin Leichtfertigkeit liegen, daß sich der Unternehmer die nötige Gewißheit nicht verschafft und das Finanzamt oder einen Steuerfachmann nicht befragt hat.

Dies ist zwar zutreffend. Jedoch muß auf die Umstände des Einzelfalls abgestellt werden, wie der Senat selbst ausführt. In den Kontroll- und Erkundigungspflichten scheint er mir jedoch zu weit zu gehen, wenn er Leichtfertigkeit annimmt, weil ein Großhändler, der seine Vertreter anweist, nur an Unternehmer zu verkaufen, keine Stichproben vornimmt, ob die Angaben der Vertreter über ihre Abnehmer auch richtig sind.

Es bleibt zusammenfassend festzuhalten, daß sowohl für die Abgrenzung bedingter Vorsatz/Leichtfertigkeit, als auch für die Abgrenzung Leichtfertigkeit/leichtere Fahrlässigkeitsformen die Ermittlung der inneren Einstellung des Täters in der Regel schwierig ist. Die Ermittlungsbehörden, spätestens jedoch die Tatsacheninstanz haben jedoch detaillierte und einwandfreie Feststellungen zu treffen, die entweder den Vorsatz des Täters ergeben, oder sein Verhalten als leichtfertige Steuerverkürzung qualifizieren oder ohne jede Folge für ihn bleiben, weil allenfalls eine leichtere Fahrlässigkeitsform vorliegt.

## VII. Die unterschiedlichen Auswirkungen bei vorsätzlicher und leichtfertiger Steuerverkürzung

1. § 369, Abs. 2 AO bestimmt, daß für die Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht gelten, § 385 AO erklärt für das Steuerstrafverfahren die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren für anwendbar. Gemäß §§ 377, Abs. 2 und 409 AO gelten für die Steuerordnungswidrigkeiten die Vorschriften des ersten Teils der OWiG für deren Anwendung die Finanzbehörde zuständige Verwaltungsbehörde ist.

Während also nach § 152, Abs. 2 StPO das Legalitätsprinzip für die bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung eingreift, unterliegt die leichtfertige Steuerverkürzung dem Opportunitätsprinzip des § 47 OWiG, der die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten in das pflichtgemäße Ermessen der Verfolgungsbehörde stellt.

Bei der leichtfertigen Steuerverkürzung ist damit der Versuch nicht strafbar, eine nach § 378, Abs. 2 AO verhängte Geldbuße wird nicht in das Strafregister eingetragen.

2. Die Voraussetzungen der Selbstanzeige in den §§ 371 und 378, Abs. 2 AO unterscheiden sich wesentlich in den Ausschlußgründen. Beide Sachverhalte verlangen, daß der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben

bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt. Die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung ist jedoch nur dann wirksam, wenn dem ordnungswidrig Handelnden oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Es ist also unschädlich, ob – anders als bei § 371, Abs. 2 AO – bereits ein Amtsträger der Finanzverwaltung zur Prüfung erschienen ist.

Die beliebte Streitfrage, ob die Bußgeldtatbestände der Steuergefährdung (§ 379 AO) und der Gefährdung der Abzugsteuern (§ 380 AO) bei wirksamer Selbstanzeige zu verfolgen sind – beide werden in den Vorschriften über die Selbstanzeige nicht genannt –, erscheint mir seit der Besprechung der AO-Referenten des Bundes und der Länder am 11./12. 5. 1981 befriedigt geklärt zu sein<sup>39</sup>.

Danach sollen die subsidiären Bußgeldtatbestände nur noch in Ausnahmefällen verfolgt werden<sup>40</sup>.

3. Da Sie Professor *Samson* zu Verjährungsproblemen hören werden, beschränke ich mich auf den Hinweis, daß auch hier unterschiedliche Auswirkungen bestehen. Allerdings verjährt die Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (gem. §§ 369, Abs. 2 AO in Verbindung mit 78, Abs. 3 Nr. 4 StGB und § 384 AO) in fünf Jahren. Die Verjährung ist mit der Begründung auf fünf Jahre verlängert worden (§ 30 OWiG sieht sechs Monate vor), die Entdeckung der Steuerordnungswidrigkeiten sei von denselben Umständen abhängig, wie die Entdeckung der Steuerverkürzung<sup>41</sup>.

Auf die Probleme des Fortsetzungszusammenhangs bei Steuerhinterziehungstatbeständen und der Dauerstraftat bei leichtfertiger Steuerverkürzung kann ich nur hinweisen.

## VIII. Zusammenfassung und Ergebnisse

1. Anspruch und Wirklichkeit fallen bei der Feststellung der Schuld im Steuerstrafrecht auseinander. Dies verdeutlichen wohl schon die Fälle 1 und 2. In Einzelfällen gewinnt man als Verteidiger insbesondere bei Untergerichten den Eindruck, daß bei der Beurteilung von Hinterziehungstatbeständen, wenn erst einmal die objektive Steuerverkürzung festgestellt ist, der Vorsatz nicht mehr mit dem ihm zukommenden Gewicht geprüft wird (Fall 3).

<sup>39</sup> Vgl. Niederschriften vom 26. 8. 1981, IV A 7 – S 0070 – 4/81.

<sup>40</sup> A. A. OLG Celle, Beschluß vom 17. 7. 1979, Der Steuerberater 1980, 93.

<sup>41</sup> Bgr. BT-Drucksachen V/1812, *Samson* in *Franzen-Gast-Samson*, § 376, Rdnr. 3.

Entsprechend der Entwicklung im allgemeinen Strafrecht, mit der Hervorhebung des Schuldprinzips, sollten die Bemühungen des Steuerjuristen dahin gehen, gerade im Bereich des Steuerstrafrechts einen Schwerpunkt bei der Schuldfrage zu setzen.

Gerade bei neueren Urteilen der Obergerichte (vgl. OLG Karlsruhe vom 17. 8. 1978) meine ich, festzustellen, daß zurückverwiesen wurde, weil die Voraussetzungen des bedingten Vorsatzes nicht ausreichend dargetan seien.

Wenn man sehr differenziert untersucht, was der mit bedingtem Vorsatz handelnde Täter im einzelnen wissen und wollen muß, entfällt nach meiner Ansicht sogar in so vermeintlich klar vorsätzlichen Fällen, wie der Einfuhr von Waren für den persönlichen Gebrauch, bei entsprechender Vorstellung des Täters der bedingte Vorsatz.

2. Zur Leichtfertigkeit als grober Fahrlässigkeit gehört der Nachweis, daß der Täter ihm individuell obliegende Sorgfaltspflichten verletzt hat, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, daß dadurch eine Rechtsverletzung eintreten werde.

Bei der Untersuchung der zu beachtenden Sorgfaltspflichten wird auf Bildungsgrad und berufliche Erfahrung abgestellt.

Eine ziemlich weitgehende Erkundigungspflicht legt die Rechtsprechung dem Unternehmer für steuerliche Pflichten gerade seines Gewerbes auf.

Diese Sorgfalts-, Erkundigungs- und Kontrollpflichten im Rahmen der Prüfung der Leichtfertigkeit dürfen meines Erachtens nicht überspannt werden. Gerade bei der Abgrenzung dieser Pflichten ist man weitgehend auf Beispiele aus der Judikatur angewiesen. Nach meiner Ansicht wartet hier ein Fragenkreis darauf, systematisch von der Steuerstrafrechtswissenschaft angepackt zu werden.

## Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz

Professor Dr. *Joachim Schulze-Osterlob*, Berlin

### Inhaltsübersicht

|  |  |
|--|--|
| I. Überblick   | V. Auswirkungen auf die Rechtsanwendung  |
| II. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz   | 1. Das Problem der Unschärfe des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes               |
| 1. Art. 103 Abs. 2 GG  | 2. Allgemeine Thesen   |
| 2. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz bei Verweisung auf außerstrafrechtliche Vorschriften | 3. Die Strafbarkeit der Steuerumgehung (§ 42 AO)   |
| III. Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung  | 4. Folgerung: gesetzliche Erweiterung des Tatbestandes der Steuerverfälschung (§ 379 AO) |
| IV. Unterschiedlicher Bestimmtheitsgrundsatz im Strafrecht und im Steuerrecht                      | VI. Ergebnis   |

### I. Überblick

Das Problem, das sich aus der Unbestimmtheit des Steuerrechts und den Anforderungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes ergibt, läßt sich an folgendem Beispiel illustrieren: Es gibt wissenschaftliche Tagungen, auf denen Vorträge gehalten werden, die der Veranstalter anschließend in einem Sammelband veröffentlicht. Der Vortragende erhält ein einheitliches Honorar, das sowohl die Vortragsleistung als auch die Einräumung des Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechts zum Zwecke der Veröffentlichung abgibt. Er steht dann bei der Abgabe seiner Umsatzsteuervoranmeldung vor einem Problem, das sich aus der Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die freiberufliche Tätigkeit ab 1. Januar 1982 ergibt: Die Vortragstätigkeit ist eine Leistung, die nach § 12 Abs. 1 UStG dem normalen Steuersatz von 13% unterliegt; die Einräumung des Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechts ist eine Leistung, die nach § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG nur mit 6,5% besteuert wird. Zweifelhaft ist die Rechtslage, wenn ein einheitliches Honorar für zwei eng zusammenhän-

gende Tätigkeiten vereinbart wird. Es ist fraglich, ob das Honorar in einem solchen Fall nach einem noch zu ermittelnden Maßstab auf die Vortragstätigkeit und auf die Einräumung des Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechts aufzuteilen ist, ob die Vortragstätigkeit ganz im Vordergrund steht, so daß auf die Einräumung des Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechts möglicherweise überhaupt kein Honoraranteil entfällt, oder ob umgekehrt die Veröffentlichung als das Beständige gegenüber dem flüchtigen Wort der Leistung des Autors den entscheidenden Stempel aufdrückt, so daß das Honorar nur für die Einräumung des Vervielfältigungsrechts gezahlt wird. Ein seine eigenen Interessen wahrnehmender Steuerpflichtiger wird der zuletzt genannten Meinung zuneigen und das Honorar in der Umsatzsteuervoranmeldung dem Steuersatz von 6,5% unterwerfen.

Dieser Vorgang ist als solcher strafrechtlich irrelevant; denn der Steuerpflichtige äußert eine Rechtsmeinung. Unter steuerstrafrechtlichem Gesichtspunkt ist aber problematisch, ob der Steuerpflichtige mit der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung zusätzlich angeben muß, daß er nicht nur Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechte eingeräumt, sondern auch einen Vortrag gehalten hat. Nur unter dieser Voraussetzung ist das Finanzamt in der Lage, die Problematik der Rechtslage zu erkennen und gegebenenfalls eine Auffassung zu vertreten, die von der des Steuerpflichtigen abweicht. Es könnte also sein, daß der Steuerpflichtige dadurch eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen hat, daß er das Finanzamt pflichtwidrig über eine steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis gelassen hat, indem er auf seinen Vortrag nicht hingewiesen hat. Zu diesem Ergebnis wird man kommen müssen, falls die Rechtsprechung zu der Auffassung gelangen sollte, daß in Fällen der geschilderten Art eine Aufteilung des Honorars entsprechend dem Anteil der beiden erbrachten Leistungen erforderlich ist oder daß sogar die dem normalen Steuersatz unterliegende Vortragstätigkeit der Gesamtleistung das Gepräge gibt.

Die Praxis hilft sich in solchen Fällen damit, daß sie dem Steuerpflichtigen notfalls einen straffausschließenden Irrtum zubilligt, eine Entscheidung, die hier auch deshalb gerechtfertigt sein dürfte, weil sich der Bundesminister der Finanzen in Tz. 22 seines Schreibens vom 12. Mai 1982<sup>1</sup> zu dieser Frage wenig erhellend, sondern eher sibyllinisch geäußert hat.

Fraglich ist aber, ob der Steuerpflichtige selbst dann, wenn sich die Rechtsprechung für eine Anwendung des normalen Steuersatzes entscheiden

1 Betr.: Umsatzsteuer; hier: Aufhebung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 5 und Nr. 6 Buchstabe a UStG für Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit und ihrer Art nach freiberufliche Umsätze ab 1. Januar 1982, BStBl. 1982 I, 540 (543).

sollte, überhaupt objektiv gegen § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verstoßen haben kann. Dem Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes ist nämlich über die Abgrenzung zwischen der Vortragstätigkeit und der Einräumung von Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechten nichts zu entnehmen. Die Voraussehbarkeit strafrechtlicher Folgen ist daher zumindest außerordentlich erschwert. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz könnte daher eine eingeschränkte Interpretation des Umsatzsteuergesetzes zugunsten des Steuerpflichtigen fordern.

Dieses Beispiel des Anwendungsbereichs unterschiedlicher Umsatzsteuersätze ist relativ einfach. Das praktizierte Steuerrecht enthält darüber hinaus eine Fülle von Steuertatbeständen, die sich – wenn überhaupt – nur mit komplizierten Erwägungen aus dem Gesetzestext ableiten lassen. Man denke an die zahlreichen Probleme, die § 15 a EStG aufwirft. Begeht z. B. ein Kommanditist Steuerhinterziehung, wenn er das Finanzamt nicht darauf aufmerksam macht, daß er seine Kommanditeinlage mit einem Kredit finanziert hat, woraus sich nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>2</sup> und der im Schrifttum herrschenden Meinung<sup>3</sup> negatives Sonderbetriebsvermögen ergeben soll, das das Verlustausgleichs- und -abzugspotential nach § 15 a Abs. 1 S. 1 EStG mindert? Wie ist das Verhalten eines stillen Gesellschafters zu beurteilen, der nicht die Umstände angibt, aus denen sich die Qualifizierung der stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft ergibt<sup>4</sup>? Macht sich der geschäftsführende Gesellschafter einer Personengesellschaft strafbar, wenn er in der Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte und in der Gewerbesteuererklärung nicht ausweist, daß ein Teil der Rechts- und Steuerberatungskosten einem Gesellschafter zugeflossen ist, wodurch bei diesem nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>5</sup> Tätigkeitsvergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entstanden sind?

Diese Beispiele ließen sich beliebig vermehren. Es ist daher zu fragen, ob das Steuerstrafrecht in seinen objektiven Tatbeständen den jeweiligen Ent-

2 Tz. 2 des BdF-Schreibens vom 8. Mai 1981, BStBl. 1981 I, 308.

3 *Stuhrmann* in *Blümich/Falk*, EStG, § 15 a EStG RdNr. 27/28 (EL 11, März 1982); *Söffing* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, Kommentar zum EStG, § 15 a EStG RdNr. 10 (Nachtrag 50, November 1980); *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, Band 2, 13. Auflage 1982, § 15 a EStG RdNr. 28/29 a; *Ludwig Schmidt*, EStG, 1982, § 15 a EStG Anm. 25. – Dieser Auffassung ist allerdings nicht zu folgen, vgl. *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, S. 238 (246 ff).

4 Vgl. zu diesen Merkmalen *Ludwig Schmidt* (FN 3), § 15 EStG Anm. 58.

5 Steuerberatungskosten: BFH IV 338/64 vom 18. 9. 69, BFHE 97, 19 ff = BStBl. 1969 II, 43 f; BFH IV R 154–155/77 vom 24. 1. 80, BFHE 129, 497 (500 ff) = BStBl. 1980 II, 269 (270 f).

wicklungen der steuerrechtlichen Interpretation getreulich folgt, oder ob insoweit der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz Abweichungen erfordert. Die herrschende Meinung geht – ohne das Problem zu erörtern – unbefangen von einer Übereinstimmung von materiellem Steuerrecht und Steuerstrafrecht aus<sup>6</sup>; bei komplizierteren steuerrechtlichen Fragen wird strafrechtlich ein Ausweg nur im subjektiven Bereich durch die Annahme eines straffausschließenden Irrtums gesucht<sup>7</sup>.

Ansatzpunkt für diese Problematik ist die zentrale Vorschrift des Steuerstrafrechts, nämlich § 370 AO über die Steuerhinterziehung. Nach ihr wird vor allem derjenige bestraft, der den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Abs. 1 Nr. 1) oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt (Abs. 1 Nr. 2), wenn dadurch Steuern verkürzt werden oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Mit dieser Regelung wird in zweifacher Weise auf das Steuerrecht verwiesen: Zum einen müssen die Tatsachen, über die unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder über die der Täter die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis läßt, „steuerlich erheblich“ sein; zum anderen muß die Folge des Verhaltens des Täters eine Verkürzung von Steuern oder die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils sein. Ob Tatsachen steuerlich erheblich sind, ergibt sich aus dem materiellen Steuerrecht<sup>8</sup>. Ebenso bestimmt dieses Steuerrecht die Höhe des richtigen Steueranspruchs, gegenüber dem die Verkürzung festzustellen ist<sup>9</sup>; auch ergibt sich aus dem Steuerrecht, ob ein Steuervorteil gerechtfertigt ist oder nicht<sup>10</sup>. Auf diese Weise werden die Vorschriften des materiellen Steuerrechts in den Straftatbestand der Steuerhinterziehung einbezogen, wobei hier offen bleiben kann, ob es sich dabei um sogenann-

6 RGSt 68, 234 (236); BGH GA 1963, 308 f; *Kohlmann*, Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, 3. Auflage, § 370 AO RdNr. 39; *Samson* in *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 2. Auflage 1978, § 370 AO RdNr. 96; *Subr* in *Subr/Naumann*, Steuerstrafrecht-Kommentar, 3. Auflage 1977, S. 256. – Eine Ausnahme aus speziellem Anlaß sind die Überlegungen von *Kohlmann/Brauns*, FR 1979, 479 f, zur Frage des Betrugs bei der Inanspruchnahme von Investitionszulage.

7 RGSt 68, 234 (236 ff); BGH GA 1963, 308 f; ähnlich geht *Subr* in *Subr/Naumann* (FN 6), S. 265 vor.

8 *Kohlmann* (FN 6), § 370 AO RdNr. 39 (Lfg. 7, Juli 1978); *Samson* in *Franzen/Gast/Samson* (FN 6), § 370 AO RdNr. 96.

9 *Kohlmann* (FN 6), § 370 AO RdNr. 86 (Lfg. 7, Juli 1978).

10 *Kohlmann* (FN 6), § 370 AO RdNr. 169 (Lfg. 7, Juli 1978).

te normative Tatbestandsmerkmale handelt<sup>11</sup> oder ob § 370 AO wegen dieser Verweisung auf das Steuerrecht als Blankettvorschrift zu charakterisieren ist<sup>12</sup>. Diese Frage hat nach herrschender Meinung<sup>13</sup> hauptsächlich<sup>14</sup> für die Irrtumsproblematik, nämlich für die Abgrenzung zwischen dem Irrtum über Tatumstände nach § 16 StGB und dem Verbotsirrtum nach § 17 StGB, Bedeutung. Für das hier zu erörternde Bestimmtheitsgebot ist die Unterscheidung zwischen normativen Tatbestandsmerkmalen und Blankettvorschriften ohne Relevanz.

Im folgenden soll zunächst der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz unter besonderer Berücksichtigung der Tatbestände dargestellt werden, in denen auf außerstrafrechtliche Vorschriften verwiesen wird (II). Dieser strafrechtlichen Grundlegung ist der steuerrechtliche Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gegenüberzustellen (III), wobei sich durch einen Vergleich beider Prinzipien Abstufungen zeigen werden (IV). Schließlich sind die sich hieraus ergebenden Folgerungen für die Rechtsanwendung zu ziehen (V).

## II. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz

### 1. Art. 103 Abs. 2 GG

Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz findet seine Grundlage in Art. 103 Abs. 2 GG: „Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde.“ Hieraus leitet das Bundesverfassungsgericht folgende Anforderungen an die Bestimmtheit der strafrechtlichen Vorschriften ab: „Die Tatbestandsmerkmale

11 So *Tiedemann*, ZStW 82 (1970), S. 979; *Schleeh*, BB 1971, 815 (817); *Peter Bakkes*, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Diss. Köln 1981, S. 153 f, 155 f, 158 ff; in diesem Sinne auch, aber nicht ganz eindeutig *Hübner* in *Hübner/Schleeh/Spitaler*, AO. FGO, 8. Auflage, § 370 AO RdNr. 17 (Lfg. 85, März 1977).

12 So die herrschende Meinung: BVerfGE 37, 201 (208); BGHSt 20, 177 (180); *Franzen* in *Franzen/Gast/Samson* (FN 6), Einleitung RdNr. 5; *Hartung*, Steuerstrafrecht, 3. Auflage, 1962, § 395 RAO Anm. III; *Kohlmann* (FN 6), § 370 AO RdNr. 221 (Lfg. 7, Juli 1978).

13 *Schönke/Schröder/Cramer*, StGB, 21. Auflage 1982, § 15 StGB RdNr. 95/99; ferner neuerdings *Backes* (FN 11), S. 112 ff, mit einer von der herrschenden Meinung abweichenden Abgrenzung zwischen Blankettgesetz und normativem Tatbestandsmerkmal. – Dagegen hält *Tiedemann*, Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969, S. 388 die Abgrenzung für die Irrtumsproblematik für unerheblich.

14 Aber auch für das Problem der zeitlichen Geltung des Strafgesetzes gemäß § 2 StGB, vgl. *Schleeh*, BB 1971, 815 (817).

le sind so konkret zu umreißen und genau zu bestimmen, daß Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen. Jedermann soll vorhersehen können, welches Handeln mit welcher Strafe bedroht ist, um sein Verhalten dementsprechend einrichten zu können.<sup>15</sup> Diese Maßstäbe werden allerdings insofern relativiert, als die Verwendung auslegungsbedürftiger, sogenannter „flüssiger“ Begriffe in Strafgesetzen nicht ausgeschlossen wird, weil anders der Vielgestaltigkeit des Lebens nicht Rechnung getragen werden könne<sup>16</sup>. In diesem Rahmen bemißt das Bundesverfassungsgericht die Anforderungen an die Bestimmtheit des Tatbestandes jedoch nicht vom Standpunkt des in der Gesetzesauslegung erfahrenen Juristen aus, sondern aus der Sicht des Adressaten: „... der Normadressat muß jedenfalls im Regelfall anhand der gesetzlichen Regelung voraussehen können, ob ein Verhalten strafbar ist; in Grenzfällen geht er dann für ihn erkennbar das Risiko einer Bestrafung ein. Beides ist nur möglich, wenn in erster Linie der für den Adressaten verstehbare Wortlaut des gesetzlichen Straftatbestandes maßgebend ist. Führt erst eine über den erkennbaren Wortsinn der Vorschrift hinausgehende Interpretation zu dem Ergebnis der Strafbarkeit eines Verhaltens, so kann dies nicht zu Lasten des Bürgers gehen.“<sup>17</sup>

Damit ist die Forderung nach einem erheblichen Bestimmtheitsgrad verbunden. Darüber hinaus ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts

15 BVerfGE 57, 250 (262) zu § 99 Abs. 1 Nr. 1 StGB. Gleichlautend oder sinngemäß ferner BVerfGE 14, 245 (251) zu § 21 StVG; 25, 269 (285) zur Verlängerung der Verjährungsfrist; 26, 41 (42 f) zu § 360 Abs. 1 Nr. 11 StGB a.F.; 28, 175 (183) zu § 100 e StGB a.F.; 33, 206 (219) zu § 26 Abs. 1 WaffG a.F.; 37, 201 (207) zu § 392 Abs. 1 S. 1 RAO; 41, 314 (319 f) zu §§ 30, 31 HAG a.F.; 45, 363 (370) zu § 94 Abs. 2 S. 1 und 2 Nr. 2 StGB; 47, 109 (120) zu § 184 Abs. 1 Nr. 7 StGB; 48, 48 (56) zu § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a.F.; 50, 142 (164 f) zu § 170 b StGB.

16 BVerfGE 4, 352 (357 f); 11, 234 (237); 26, 41 (42 f); 28, 175 (183); 37, 201 (208); 41, 314 (319 f); 45, 363 (371 f); 47, 109 (120 f); 48, 48 (56); ebenso BGHSt 27, 318 (321); 28, 312 (313).

17 BVerfGE 47, 109 (121); ähnlich schon BVerfGE 45, 363 (372), wo auf die Erkennbarkeit des Verbots durch den Einzelnen abgestellt wird. Noch allgemeiner BVerfGE 57, 250 (262): „Jedermann soll vorhersehen können, welches Handeln mit welcher Strafe bedroht ist, um sein Verhalten dementsprechend einrichten zu können.“ – In der Entscheidung BVerfGE 48, 48 (57) hat das BVerfG allerdings wegen der besonderen Fachkenntnisse des Adressatenkreises eine sehr unbestimmte Formulierung des Gesetzes (Bilanzaufstellung „in der vorgeschriebenen Zeit“ in § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a.F.) genügen lassen und damit den Sinn, der in der Berücksichtigung der Erkenntnisfähigkeit des Adressaten liegt, in sein Gegenteil verkehrt, kritisch dazu mit Recht *Tiedemann* in *Immenga/Mestmäcker*, *GWB-Kommentar*, 1981, RdNr. 27 vor § 38 *GWB*.



das Bestimmtheitsgebot um so nachhaltiger anzuwenden, je schwerer die im Gesetz angedrohte Strafe ist<sup>18</sup>, eine Feststellung, die für das Steuerstrafrecht besondere Bedeutung hat, ist doch die Regelstrafe für Steuerhinterziehung immerhin Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe, die sich nach § 40 Abs. 1 StGB auf bis zu 360 Tagessätze belaufen kann.

Diese vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Grundsätze entsprechen weitgehend der im Schrifttum herrschenden Meinung<sup>19</sup>, wobei hier dahingestellt bleiben soll, ob die Praxis tatsächlich diesen Prinzipien genügt<sup>20</sup>.

Ergänzt wird dieses strafrechtliche Bestimmtheitsgebot durch ein Verbot strafbegründender und strafschärfender Analogie<sup>21</sup>.

## 2. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz bei Verweisung auf außerstrafrechtliche Vorschriften

Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz wird nach Voraussetzungen und Anwendung besonders problematisch, wenn das Strafgesetz auf Vorschriften oder Regeln verweist, die außerstrafrechtlicher Herkunft sind. Auch insofern besteht das Bundesverfassungsgericht auf einer Einhaltung des Bestimmtheitsgrundsatzes, und zwar sowohl für das Steuerstrafrecht<sup>22</sup>, als auch für andere Bereiche des Nebenstrafrechts<sup>23</sup>. Dabei wird aber nur angedeutet<sup>24</sup>, welche Folgerungen aus dem Umstand zu ziehen sind, daß

18 BVerfGE 14, 245 (251); 26, 41 (43); 41, 314 (320). – Zustimmung *Tiedemann* (FN 13), S. 197 f.

19 *Schönke/Schröder/Eser*, StGB, 21. Auflage 1982, § 1 StGB RdNr. 20 ff; *Dreher/Tröndle*, StGB, 40. Auflage 1981, § 1 StGB RdNr. 5.

20 Kritisch dazu mit einem Vorschlag zur Verbesserung der Effektivität des Bestimmtheitsgrundsatzes *Kohlmann*, *Der Begriff des Staatsgeheimnisses und das verfassungsrechtliche Gebot der Bestimmtheit von Strafvorschriften*, 1969, S. 229 ff. Vgl. dazu auch die Beispiele unten V 1.

21 BVerfGE 25, 269 (285); *Schönke/Schröder/Eser* (FN 19), § 1 StGB RdNr. 26; *Dreher/Tröndle* (FN 19), § 1 StGB RdNr. 10; *Bindokat*, JZ 1969, 541 ff. – Kritisch zum strafrechtlichen Analogieverbot aber *Sax*, *Das strafrechtliche „Analogieverbot“*, 1953 (Ergebnisse S. 152 ff).

22 BVerfGE 37, 201 (208/209).

23 BVerfGE 41, 314 (319) für das Recht der Heimarbeit; BVerfGE 48, 48 (56 f) für das Konkursstrafrecht (§ 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a.F. – Zeitpunkt der Bilanzaufstellung).

24 Vgl. BVerfGE 48, 48 (60 f), wo gefordert wird, daß das handelsrechtliche Merkmal der „einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ in § 39 Abs. 2 S. 2 HGB für die Bestrafung nach § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a.F. „unter strafrechtlichen Gesichtspunkten und nach den Maßstäben zu würdigen ist, die für die Auslegung von Strafgesetzen gelten“.

der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz für den außerstrafrechtlichen Bereich nicht oder nicht uneingeschränkt<sup>25</sup> gilt. Für die Lösung dieses Konflikts kommen zwei Möglichkeiten in Betracht<sup>26</sup>: Man kann die außerstrafrechtlichen Normen im Hinblick auf ihren strafrechtlichen Bezug generell, also auch in ihrem eigenständigen Anwendungsbereich nach den strafrechtlichen Regeln interpretieren<sup>27</sup>, oder man nimmt eine Normspaltung in Kauf, bei der die außerstrafrechtlichen Vorschriften in ihrem verwaltungsrechtlichen oder zivilrechtlichen Bezug nach den allgemeinen Regeln interpretiert werden, während sie für die Anwendung im strafrechtlichen Bereich unter Beachtung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes ausgelegt werden.

Gegen eine Auswirkung des strafrechtlichen Bezugs der außerstrafrechtlichen Normen auf deren Auslegung in ihrem allgemeinen Anwendungsbereich spricht der Umstand, daß ein solches Verfahren die Wirkungsmöglichkeit dieser Normen in dem verwaltungsrechtlichen und zivilrechtlichen Bereich beeinträchtigen könnte, wenn sich der Gesetzgeber – möglicherweise erst nachträglich – entschließt, sie auch noch mit strafrechtlichen oder Bußgeldsanktionen zu versehen. Untersagungsbefugnisse der Verwaltungsbehörde oder zivilrechtliche Unterlassungs- oder Schadensersatzansprüche würden infolge dieser zusätzlichen Sanktionen dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz unterliegen und damit möglicherweise inhaltlich beschränkt werden. Eine solche weitreichende Wirkung ist durch das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot nicht gefordert. Diesem ist dadurch Rechnung getragen, daß es im strafrechtlichen Bereich beachtet wird. Auf diese Weise können materielles Verwaltungsrecht und Zivilrecht einerseits und Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht andererseits inhaltlich auseinanderfallen. Damit ist die sinnvolle Wirkung verbunden, daß

25 Zum steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz unten III.

26 Eine dritte Möglichkeit, nämlich den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz im Nebenstrafrecht zu relativieren, schlägt *Sandrock*, Die Einheit der Wirtschaftsordnung, 1971, S. 22 ff, 42 ff, vor. Dem ist wegen der rechtsstaatlichen Bedeutung dieses Grundsatzes nicht zuzustimmen, mag er auch in der Praxis wenig wirkungsvoll sein. Gegen *Sandrock* auch *Steindorff*, Festschrift für Karl Larenz zum 70. Geburtstag, 1973, S. 217 (221, 241 ff).

27 So BGH (Z) NJW 1978, 1856 f zu § 1 Abs. 3 ZugabeVO; im übrigen wird diese Ansicht zumeist im Kartellrecht vertreten: *Rittner*, Wirtschaftsrecht, 1979, § 16 C II 1 d (S. 295); *Raisch*, ZHR 128 (1966), 161 (164 ff); *Möhring*, GRUR 1968, 541 (542 ff); wohl auch *Möhring*, NJW 1973, 777 (779 f). Keine deutliche Äußerung enthält insofern die Teerfarben-Entscheidung BGHSt 24, 54 (61 f): Für das anhängige Bußgeldverfahren wendet der BGH Art. 103 Abs. 2 GG an, ohne auszuführen, wie er die entsprechende Klage in zivil- und verwaltungsrechtlicher Hinsicht entscheiden würde.

strafrechtliche und Bußgeldsanktionen bei Verstoß gegen den vom strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz umschriebenen Kernbereich der Norm ausgelöst werden, während sich die übrigen Rechtsfolgen aus einer Interpretation dieser Norm ergeben können, die nicht diesen strafrechtlichen Anforderungen genügen muß<sup>28</sup>.

Ein Beispiel, das nicht dem Steuerrecht entnommen ist, möge dieses Verfahren verdeutlichen: Nach § 403 Abs. 1 AktG wird u. a. der Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft bestraft, wenn er über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigt. Problematisch ist dabei vor allem das normative Tatbestandsmerkmal der erheblichen Umstände. Die Voraussetzungen dafür, daß dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt ist, lassen sich nicht unmittelbar der Vorschrift des § 403 Abs. 1 AktG entnehmen; sie können nur unter Einbeziehung anderer, außerstrafrechtlicher Regelungsbereiche ermittelt werden. Welche Umstände für einen Prüfungsbericht erheblich sind, kann sich nur aus den Regeln ergeben, die für die Berichterstattung des Abschlußprüfers gelten<sup>29</sup>. Dabei lassen sich aus der Bedeutung der Abschlußprüfung u. U. sehr weitgehende Berichterstattungspflichten ableiten; insbesondere mögen neuere wirtschaftliche Entwicklungen Anlaß sein, insofern immer höhere Anforderungen zu stellen. Dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genügt aber nur eine solche Interpretation, die sich auf Regeln stützt, die entweder eindeutig gesetzlich bestimmt sind oder deren Geltung auf einer allgemeinen Anerkennung in den beteiligten Kreisen beruht<sup>30</sup>. Diese Feststellung deckt sich mit dem strafrechtlichen Grundsatz, daß normative, auf strafrechtliche oder auf außerstrafrechtliche Wertungen verweisende

28 Vgl. zu dieser Unterscheidung *Tiedemann*, Straftatbestand und Normambivalenz am Beispiel der Geschäftsberichts-fälschung, in: Festschrift für Friedrich Schaffstein zum 70. Geburtstag, 1975, S. 195 (197 f.) = Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität, Band 1, 1976, S. 188 f; ferner *Tiedemann*, Handhabung und Kritik des neuen Wirtschaftsstrafrechts – Versuch einer Zwischenbilanz, in: Festschrift für Hanns Dünnebieber zum 75. Geburtstag am 12. Juni 1982, 1982, S. 519 (531).

29 Ebenso *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Band 2: Prüfung/Feststellung/Rechtsbeihilfe, 4. Auflage 1971, § 168 AktG RdNr. 52, die für die Erheblichkeit verschwiegener Umstände darauf abstellen, „was in einen fachgerechten Prüfungsbericht gehört“; *Klug*, AktG-Großkommentar, Band IV, 3. Auflage 1975, § 403 AktG Anm. 8, der die Erheblichkeit verschwiegener Umstände den Vorschriften der §§ 162 Abs. 2, 149 ff AktG entnehmen will; ferner *Fuhrmann*, in *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze, A 116, § 403 AktG Anm. 4 (60. ErgLfg.).

30 *Tiedemann*, Festschrift für Friedrich Schaffstein (FN 28), S. 195 (208) = Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität (FN 28), S. 199/200.

Tatbestandsmerkmale nur im Rahmen allgemein anerkannter Wertvorstellungen angewandt werden dürfen<sup>31</sup>. Strafrechtlich ist der Kreis der erheblichen Umstände in § 403 Abs. 1 AktG also restriktiv zu bestimmen. Sie können sich nur auf solche Tatsachen beziehen, deren Erwähnung im Prüfungsbericht allgemein gefordert wird.

Diese strafrechtliche Interpretation schließt es aber nicht aus, daß für die Frage, ob die Berichterstattung durch den Abschlußprüfer zu einer Schadensersatzpflicht nach § 168 Abs. 1 S. 3 AktG führt<sup>32</sup>, höhere Maßstäbe an die Berichtspflicht gestellt werden mit der Folge, daß der Kreis der erheblichen Umstände weitergezogen wird als dies unter Anwendung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes zulässig wäre. Damit kann im Bereich der zivilrechtlichen Sanktionen geläuterten Vorstellungen über den Inhalt des Prüfungsberichts Rechnung getragen werden.

Die Möglichkeit einer solchen unterschiedlichen Interpretation einer Vorschrift entsprechend ihrem außerstrafrechtlichen oder strafrechtlichen Bezug hat *Tiedemann*<sup>33</sup> generell für das Nebenstrafrecht eingehend begründet<sup>34</sup>. Sie wird gleichermaßen für Spezialgebiete vertreten, so für das Ar-

31 Vgl. namentlich BGHSt 4, 23 (32), wo der BGH die Körperverletzung bei der Bestimmungsmensur nur dann als sittenwidrig im Sinne des § 226 a StGB ansehen wollte, wenn die Mensur „nach dem Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden zweifellos strafwürdiges Unrecht“ sei; BGH NJW 1982, 775 (776), wo für die Entscheidungserheblichkeit von Kreditunterlagen im Sinne des § 265 b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a StGB auf den Standpunkt eines „verständigen, durchschnittlich vorsichtigen Dritten“ abgestellt wird; ferner BGH NJW 1977, 1695 (1696). Vgl. aus dem Schrifttum *Schönke/Schröder/Eser* (FN 19), § 1 StGB RdNr. 24; *Jescheck*, Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil, 3. Auflage 1978, § 15 I 4 (S. 162 f); *Bockelmann*, ZStW 69 (1957), 269 (273 f); *Grünwald*, ZStW 76 (1964), 1 (16); *Tiedemann*, Festschrift für Hanns Dünnebier (FN 28), S. 519 (532); *Lemmel*, Unbestimmte Strafbarkeitsvoraussetzungen im Besonderen Teil des Strafrechts und der Grundsatz nullum crimen sine lege, 1970, S. 183 ff; ferner schon *Engisch*, Die normativen Tatbestandselemente im Strafrecht, in: Festschrift für Edmund Mezger zum 70. Geburtstag, 1954, S. 127 (156 f); ferner vor allem zu § 226 a StGB *Roxin*, JuS 1964, 373 (379); *Lenckner*, JuS 1968, 249 ff, 304 (308 f). Vgl. auch das Merkmal der „allgemein anerkannten Regeln der Technik“ in § 323 StGB und zur Bedeutung dieser Einschränkung RGSt 44, 75 (78 ff).

32 § 168 Abs. 1 S. 3 AktG bezieht sich auf alle Pflichten des Abschlußprüfers, nicht nur auf die in Abs. 1 S. 1 und 2 genannten, *Baumbach/Hueck*, Aktiengesetz, 13. Auflage 1968, § 168 AktG RdNr. 6; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, AktG, Band III, 1973, § 168 AktG RdNr. 18.

33 Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969, S. 187, 263 ff.

34 Ebenso schon in einem kurzen Beitrag *Herschel*, NJW 1968, 533 f.

beitsschutzrecht<sup>35</sup>, das Betriebsverfassungsrecht<sup>36</sup>, das Aktienstrafrecht<sup>37</sup>, das Kartellrecht<sup>38</sup> und – wenn auch bisher nur ansatzweise – für das Steuerrecht<sup>39</sup>. Dieser Auffassung ist aus den genannten Gründen zu folgen.

Somit ist davon auszugehen, daß der Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG im Strafrecht auch insoweit gilt, als in den Strafvorschriften auf außerstrafrechtliche Regelungen Bezug genommen wird. Dafür muß es wegen der Allgemeinheit dieses Grundsatzes unerheblich sein, ob auf die außerstrafrechtlichen Regelungen mittels normativer Tatbestandsmerkmale oder durch Blankettvorschriften verwiesen wird<sup>40</sup>.

Das Steuerstrafrecht verweist auf die Gesamtheit des materiellen Steuerrechts. Durch § 370 AO ist die Verkürzung sämtlicher sich aus dem Steuerrecht ergebender Steueransprüche mit Strafe bedroht. Für die Anwendung des Steuerstrafrechts unterliegt das Steuerrecht also dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG.

### III. Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Allerdings hat es den Anschein, als ob diese Erstreckung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes auf das Steuerrecht eine Selbstverständ-

35 *Herschel*, RdA 1964, 44 (47 f); JuS 1965, 259 (261 f); vgl. auch *Hanau*, NJW 1967, 338.

36 Zu § 119 BetrVG: *Walter Sax jun.*, Die Strafbestimmungen des Betriebsverfassungsrechts, Diss. Würzburg, 1975, S. 52 ff.

37 Zu § 400 Nr. 4 AktG: *Tiedemann*, Festschrift für Friedrich Schaffstein (FN 28), S. 195 (208) = Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität (FN 28), S. 188 ff, 199 f; *Rutkowsky*, BB 1971, 1262 (1263).

38 *Fischötter* in *Müller-Henneberg/Schwartz/Benisch*, Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen und Europäisches Kartellrecht. Gemeinschaftskommentar, 4. Auflage, 6. Lieferung 1982, Vorbem. Ordnungswidrigkeiten RdNr. 8; *Tiedemann*, NJW 1979, 1849 (1851); *Reinhart*, Die vorsätzliche Zuwiderhandlung gegen das Kartellverbot, 1963, S. 31 f; *Kartte*, WuW 1962, 241 (250 f); *Strickerodt*, WuW 1960, 825 (826 ff); *Steindorff*, Politik des Gesetzes als Auslegungsmaßstab im Wirtschaftsrecht, in: Festschrift für Karl Larenz zum 70. Geburtstag, 1973, S. 217 (242 f); *Peter Ulmer*, WuW 1971, 878 (883 ff). – Ebenso, wenn auch unter Hervorhebung des Ziels einer möglichst einheitlichen Anwendung der kartellrechtlichen Normen *Karsten Schmidt*, Kartellverfahrensrecht – Kartellverwaltungsrecht – Bürgerliches Recht, 1977, S. 125 ff; *Gerd Pfeiffer*, Grundfragen der Rechtskontrolle im Kartellverfahren, in: Schwerpunkte des Kartellrechts 1978/79 (FIW-Schriftenreihe Heft 91), 1980, S. 1 (11 f); *Tiedemann* in *Immen- ga/Mestmäcker*, GWB-Kommentar, 1981, RdNr. 27 vor § 38 GWB.

39 *Kohlmann/Brauns*, FR 1979, 479 f.

40 Vgl. zu dieser Unterscheidung oben I.

lichkeit zum Ausdruck bringt. Für das materielle Steuerrecht wird nämlich die Geltung eines ähnlichen Bestimmtheitsgebotes angenommen. Sollten sich strafrechtliche und steuerrechtliche Prinzipien der Rechtsanwendung decken, läge in der Berücksichtigung des Art. 103 Abs. 2 GG theoretisch kein Problem, mögen auch die praktischen Schwierigkeiten der Durchsetzung des Bestimmtheitsgebotes erheblich sein.

Für das Steuerrecht gilt anerkanntermaßen der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit oder der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung<sup>41</sup>. Er ist eine Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips und kommt in den Vorschriften der §§ 3, 38 und 85 AO zum Ausdruck. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts<sup>42</sup> fordern die Grundsätze des Rechtsstaats, „daß die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast meßbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird“. Dieser Grundsatz wird allerdings insofern relativiert, als das Bundesverfassungsgericht „angesichts der Kompliziertheit der zu erfassenden Vorgänge“<sup>43</sup> die Verwendung sogenannter unbestimmter Rechtsbegriffe, deren Inhalt durch die Vornahme von Wertungen nach Maßgabe der allgemeinen Auslegungsgrundsätze bestimmt werden muß, ausdrücklich zuläßt<sup>44</sup>. Die Grenze ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts<sup>45</sup> aber dort zu ziehen, wo „der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird“; die Entscheidung über die Steuerpflicht liegt beim Gesetzgeber, nicht aber bei der Verwaltung oder bei der Rechtsprechung<sup>46</sup>.

41 In diesem Zusammenhang handelt es sich um inhaltlich übereinstimmende Begriffe, *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 GG RdNr. 133 (26. Lfg., Zweitbearbeitung Februar 1971).

42 BVerfGE 13, 153 (160); ähnlich BVerfGE 19, 253 (267).

43 BVerfGE 21, 209 (215).

44 BVerfGE 13, 153 (161/162) für das Merkmal der Darlehensgewährung, die eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt, in dem inzwischen aufgehobenen § 3 KVStG; BVerfGE 21, 1 (3 f) für das Merkmal der außergewöhnlichen Belastung in § 33 Abs. 1 EStG; BVerfGE 48, 210 (222) für das Merkmal der volkswirtschaftlichen Gründe in § 34c Abs. 5 EStG (= § 34c Abs. 3 EStG a. F.), allerdings unter dem zusätzlichen Gesichtspunkt, daß es sich um eine die Steuerpflicht mindernde Vorschrift handele.

45 BVerfGE 13, 318 (328).

46 „Das Steuerrecht lebt aus dem Diktum des Gesetzgebers und kann dieses auch nur aus dem Wortlaut positiver Gesetze entnehmen“, *Bübler/Stricker*, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halband, 3. Auflage 1960, § 52 II 3 (S. 658), eine Formulierung, die in Rechtsprechung und Schrifttum eingegangen ist, vgl. BVerfGE 13, 318 (328), *Weber-Fas*, Allgemeines Steuerrecht, 1979, § 6 I (S. 37); *Woerner*, Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung,

Hieraus wird in Rechtsprechung<sup>47</sup> und Schrifttum<sup>48</sup> auf ein Verbot steuerverschärfender Analogie geschlossen<sup>49</sup>: Ein Steuertatbestand darf über seinen Wortlaut hinaus nicht auf andere ähnliche, aber nicht geregelte Sachverhalte angewandt werden. Nicht zuletzt wegen der kaum auszumachenden Grenzen zwischen Auslegung und Analogie wird die Gültigkeit dieses Grundsatzes allerdings zunehmend in Zweifel gezogen<sup>50</sup>.

Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur, in: *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 23 (26, 42, 43).

47 BFH II 110/62 vom 28. 11. 67, BFHE 91, 132 (134 f) = BStBl. 1968 II, 216 (217); BFH II 25/61 vom 20. 5. 69, BFHE 96, 129 (133) = BStBl. 1969 II, 550 (552); BFH I R 205/66 vom 9. 2. 72, BFHE 105, 15 (20) = BStBl. 1972 II, 455 (457); BFH VIII R 3/74 vom 16. 12. 75, BFHE 117, 563 (567) = BStBl. 1976 II, 246 (248); BFH VIII R 109/75 vom 26. 1. 77, BFHE 121, 63 (73) = BStBl. 1977 II, 283 (287); BFH V R 22/73 vom 16. 11. 78, BFHE 127, 243 (247) = BStBl. 1979 II, 347 (348).

48 *Friauf*, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 53 (60 ff); *Mersmann*, JbFSt 1968/1969, S. 9 (24 ff); *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, § 8 IV (S. 177/179); *Tipke*, Steuerrecht, 8. Auflage 1981, § 3, 6.23 (S. 41 ff); *Vogel/Walter* (FN 41), Art. 105 GG RdNr. 135.

49 Teilweise wird auch angenommen, daß die Steuertatbestände wegen Fehlens einer für den Analogieschluß erforderlichen Sachgesetzlichkeit nicht analogiefähig seien, *Flume*, StJb. 1967/68, S. 63 (65 ff); *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Auflage 1973, § 8 III 2 (S. 96); *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 10. Auflage, § 4 AO RdNr. 121 (Lfg. 35, Juli 1980); *Kruse*, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in: *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 71 (75 f); *Kamm*, Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktion, 1976, S. 43 ff. Damit wird aber nicht ausgeschlossen, daß es innerhalb der Steuertatbestände Sachgesetzlichkeiten gibt, die für eine Lückenausfüllung im Wege der Analogie herangezogen werden können, vgl. *Woerner* (FN 46), S. 23 (37).

50 *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Auflage 1977, RdNr. 290/293; *Paulick*, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedenkschrift für Armin Spitaler, 1965, S. 165 (189 ff); *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 142 ff; *Tanzer*, StuW 1981, 201 (207 ff); in diesem Sinne, wenn auch sehr zurückhaltend ebenfalls *Woerner* (FN 46), S. 23 (41 ff).

#### IV. Unterschiedlicher Bestimmtheitsgrundsatz im Strafrecht und im Steuerrecht

Vergleicht man die herkömmlichen Formulierungen des strafrechtlichen und des steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes miteinander, so entdeckt man weitreichende Übereinstimmungen. Es wird eine inhaltlich genaue Umschreibung der jeweiligen Tatbestände gefordert, aus der sich eine Vorhersehbarkeit der rechtlichen Folgen ergeben soll. Allerdings sind Unterschiede nicht zu verkennen:

Unterschiede ergeben sich zunächst für die Herleitung der beiden Bestimmtheitsgrundsätze. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz hat seine Wurzeln in Art. 103 Abs. 2 GG. Diese Vorschrift gilt aber für den steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nicht<sup>51</sup>. Dieser wird vielmehr allgemein aus dem Rechtsstaatsprinzip, und zwar in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung abgeleitet<sup>52</sup>. Da es insofern an einer Normierung im einzelnen fehlt, besteht bei der verfassungsrechtlichen Interpretation dieses Grundsatzes faktisch eine größere Freiheit als bei der Auslegung des Art. 103 Abs. 2 GG.

Demgemäß nimmt das Bundesverfassungsgericht je nach der Art des Eingriffstatbestandes Abstufungen hinsichtlich der Anforderungen an die Tatbestandsbestimmtheit vor: Dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz gibt es einen sehr hohen Rang<sup>53</sup>, während es bei Verwaltungsgesetzen unter Berücksichtigung der Art der geregelten Materie generell einen geringeren Grad von Bestimmtheit genügen läßt. Auch im Verhältnis zum Steuerrecht ist eine solche Differenzierung gerechtfertigt. Der Eingriff in die Freiheitsphäre des Bürgers im Wege der Besteuerung ist von deutlich geringerer Tragweite als die Bestrafung oder die Belegung mit einer Geldbuße<sup>54</sup>. Die Besteuerung ergreift nur das Vermögen, während mit der Bestrafung und – mit gewissen Einschränkungen – auch mit der Verhängung einer Geldbuße weiterreichende Folgen rechtlicher und außerrechtlicher Art verbunden sind. Es ist daher mit rechtsstaatlichen Grundsätzen durch-

51 BVerfGE 7, 89 (94 f); *Kohlmann* (FN 20), S. 281; *Papier* (FN 48), § 8 IV (S. 177); *Tipke* (FN 48), § 3, 6.23 (S. 43); *Walz* (FN 50), S. 144.

52 BVerfGE 13, 153 (160): „Die Grundsätze des Rechtsstaates fordern, ...“; *Papier* (FN 48), § 8 IV (S. 177 ff).

53 BVerfGE 49, 168 (181).

54 Ebenso *Walz* (FN 50), S. 144. Sinngemäß ebenso BVerfGE 9, 137 (144 f), wo die Erhebung eines Reugeldes im Falle der Nichtausnutzung einer Einfuhrgenehmigung von der Verhängung einer Strafe oder einer Geldbuße unterschieden wurde.

aus vereinbar, bei der Formulierung des steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes unterhalb der Anforderungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes zu bleiben. Diese Differenzierung billigt offenbar auch das Bundesverfassungsgericht. Während es im Bereich der strafrechtlichen Normen eine sehr konkret formulierte Voraussehbarkeit der Erfüllbarkeit des Tatbestandes fordert, begnügt es sich für das Steuerrecht in seiner grundlegenden Entscheidung zum steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz damit, daß die Steuerlast „in gewissem Umfang“<sup>55</sup> für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird<sup>56</sup>. Mit dieser Abschwächung wird der Tatsache Rechnung getragen, daß die Besteuerung zunehmend an komplizierte Lebenssachverhalte wirtschaftlicher Art anknüpft, wodurch eine genaue Vorhersehbarkeit der Steuerpflicht im Einzelfall notwendigerweise zumindest erschwert, wenn nicht gar ausgeschlossen ist. Diese Einschränkung der Voraussehbarkeit ist auch nicht zufällig. Mit ihr hält sich das Bundesverfassungsgericht in dem Rahmen, den es generell für die Tatbestandsbestimmtheit außerstrafrechtlicher Eingriffsgesetze gezogen hat. Auch in anderen Fällen hat es eine Voraussehbarkeit, die nur „in gewissem Umfang“ bestand, genügen lassen<sup>57</sup>.

Hiernach unterscheiden sich der strafrechtliche und der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz graduell. Während für das Strafrecht ein besonders hohes Maß an Bestimmtheit gefordert wird, begnügt sich das Steuerrecht mit einer abgeschwächten Bestimmtheit. Die Steuerfolgen brauchen nur „in gewissem Umfang“ voraussehbar und berechenbar zu sein.

Damit erweist sich das Steuerstrafrecht als ein Anwendungsfall der oben<sup>58</sup> dargestellten Notwendigkeit unterschiedlicher Interpretation außerstrafrechtlicher Vorschriften je nach ihrem Bezug. Im Bereich der Steuererhebung braucht das Steuerrecht nur dem Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit zu genügen, während es als Element des Steuerstrafrechts auf der Grundlage des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes restriktiv zu handhaben ist<sup>59</sup>. Da – anders als nach § 468 RAO 1931 – in § 396 AO eine Bindung des Strafrichters an finanzgerichtliche Entscheidungen nicht

55 Hervorhebung vom Verf.

56 BVerfGE 13, 153 (160). In der Entscheidung BVerfGE 19, 253 (267) wird diese Einschränkung allerdings nicht mehr gemacht, doch kam es darauf offensichtlich nicht an.

57 BVerfGE 8, 274 (325) zu § 2 des Preisgesetzes; BVerfGE 9, 137 (147) zum Gesetz gegen unbegründete Nichtausnutzung von Einfuhrgenehmigungen.

58 II 2.

59 Ebenso ansatzweise schon *Kohlmann/Brauns*, FR 1979, 479 f.

mehr vorgesehen ist<sup>60</sup>, unterliegt eine solche unterschiedliche Anwendung des Steuerrechts auch keinen verfahrensrechtlichen Bedenken.

## V. Auswirkungen auf die Rechtsanwendung

### 1. Das Problem der Unschärfe des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes

Problematisch sind allerdings die Folgerungen für die Praxis, die aus den dargestellten Zusammenhängen zu ziehen sind.

Eine besondere Schwierigkeit liegt darin, daß der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz trotz der recht eindeutigen Formulierungen, die das Bundesverfassungsgericht bei seiner Interpretation verwendet, selbst außerordentlich unbestimmt ist. Das zeigt sich daran, daß das Bundesverfassungsgericht – soweit ersichtlich – bisher keine einzige strafrechtliche Norm an diesem Bestimmtheitsgrundsatz hat scheitern lassen<sup>61</sup>. Anerkennung fanden so diffuse Tatbestandsmerkmale wie „im politischen Leben des Volkes stehend“ in § 187 a StGB<sup>62</sup>; die Verpflichtung eines jeden Teilnehmers am öffentlichen Straßenverkehr, „sich so zu verhalten, daß kein anderer gefährdet, geschädigt oder mehr, als nach den Umständen unvermeidbar, behindert oder belästigt wird“ in § 1 StVO a.F.<sup>63</sup>; „grober Unfug“ in dem inzwischen aufgehobenen § 360 Abs. 1 Nr. 11 StGB<sup>64</sup>; das Unterhalten von Beziehungen, welche die Mitteilung von Staatsgeheimnissen zum Gegenstand haben in § 100 e Abs. 1 StGB a. F.<sup>65</sup>; die Bilanzaufstellung „in der vorgeschriebenen Zeit“ in § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a. F.<sup>66</sup>; die Ausübung einer geheimdienstlichen Tätigkeit gegen die Bundesrepublik Deutschland für den Geheimdienst einer fremden Macht in § 99 Abs. 1

60 Vgl. den ausführlichen Bericht über die Entstehungsgeschichte des § 396 AO von *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 11), § 396 AO RdNr. 1–10 (Lfg. 102, Mai 1982).

61 Keine Ausnahme ist die Nichtigerklärung des § 71 StVZO a. F. (BVerfGE 14, 174, 187 f) und des § 49 StVO a. F. (BVerfGE 14, 254, 258), da es für diese Vorschriften in Rechtsverordnungen an einer ausreichenden gesetzlichen Ermächtigung fehlte.

62 BVerfGE 4, 352 (358).

63 BVerfG DAR 1968, 329. § 1 StVO a. F. entspricht fast wörtlich dem geltenden § 1 Abs. 2 StVO.

64 BVerfGE 26, 41 (43 f); ablehnend dazu *Schönke/Schröder/Eser* (FN 19), § 1 StGB RdNr. 21; *Schünemann*, Nulla poena sine lege?, 1978, S. 32 f.

65 BVerfGE 28, 175 (183 ff).

66 BVerfGE 48, 48 (57 ff); zu dieser Entscheidung oben FN 17.

Nr. 1 StGB<sup>67</sup>. In gleichem Sinne hat der Bundesgerichtshof Geschwindigkeitsbeschränkungen „bei Nässe“<sup>68</sup> sowie das „Befürworten“ in dem inzwischen wieder aufgehobenen § 88 a StGB<sup>69</sup> für hinreichend bestimmt gehalten, ebenso die Merkmale der Unrichtigkeit und Unvollständigkeit von Bilanzen und anderen Unterlagen in § 265 b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a StGB<sup>70</sup>. Grenzen hat die Rechtsprechung nur in extremen Fällen gezogen, so der Bayerische Verfassungsgerichtshof gegenüber dem Tatbestand „wer gegen die öffentliche Ordnung verstößt“ in Nr. 21 des Gesetzes Nr. 3 über die Bestrafung von Verfehlungen gegen die Anordnungen der Besatzungsmacht vom 16. Oktober 1945<sup>71</sup> und das OLG Stuttgart gegenüber den Tatbestandsmerkmalen „rücksichtsvoll“, „besonnen“ und „höflich“ in § 9 Abs. 1 der Verordnung über den Betrieb von Kraftfahrunternehmen im Personenverkehr (BOKraft) a. F.<sup>72</sup>. Eine Ausnahme bedeutet insoweit aber eine Entscheidung des Amtsgerichts Alsfeld<sup>73</sup>, das die Beschränkung des Begriffs der Bestellung in § 4 b Abs. 2 des Investitionszulagengesetzes<sup>74</sup> auf die erstmalige Bestellung unter Ausschluß von wiederholenden Bestellungen<sup>75</sup> für die strafrechtliche Würdigung als einen Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG angesehen hat<sup>76</sup>.

67 BVerfGE 57, 250 (262 ff).

68 BGHSt 27, 318 (321).

69 BGHSt 28, 312 (313 ff).

70 NJW 1982, 775 = JZ 1982, 214 f.

71 BayVerfGH 1951 II, 194 (203 ff); zustimmend *Schönke/Schröder/Eser* (FN 19), § 1 StGB Rdnr. 21.

72 NJW 1974, 2014.

73 NJW 1981, 2588 f.

74 Eingefügt in das Investitionszulagengesetz zunächst als § 4 a durch Art. 2 Nr. 1 des Gesetzes zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung vom 23. 12. 1974 (BGBl. I, 3676); Fortgeltung als § 4 b auf Grund des Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 30. 12. 1974 (BGBl. I, 3726); nach zwischenzeitlichen Änderungen aufgehoben durch Art. 35 Nr. 3 des 2. Haushaltsstrukturgesetzes vom 22. 12. 1981 (BGBl. I, 1523, 1553).

75 So für das materielle Investitionszulagenrecht BFH III R 124/80 vom 22. 4. 82, BB 1982, 1532 f.

76 Ebenso *Tiedemann*, NJW 1980, 1557 ff; *Tiedemann*, Festschrift für Hanns Dünnebier (FN 28), S. 519 (533) mit Nachweisen anderer nicht veröffentlichter Entscheidungen in FN 49; *Koblmann/Brauns*, FR 1979, 279 (280 ff), 479 f; nur im Ergebnis ebenso (auf Grund einer Auslegung des Erklärungswerts der Antworten auf Fragen in einem vom Finanzamt ausgegebenen Formular) OLG Hamm NJW 1982, 1405 (1406) = wistra 1982, 154 (155). – A. M. zu Art. 103 Abs. 2 GG OLG Koblenz JZ 1980, 736 (737). A. M. ferner, aber unter Verkenning des Problems des Art. 103 Abs. 2 GG *Schmidt-Hieber/Küster*, FR 1979, 426 ff; *Find-eisen*, JZ 1980, 710 (711).

Es kann nicht Aufgabe dieses Beitrages sein, dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz schärfere Konturen zu geben oder Auswege zu weisen, ihn praktikabler zu machen<sup>77</sup>. Aber auch ohne eine solche strafrechtliche Grundlegung lassen sich die Auswirkungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes auf das Steuerstrafrecht beschreiben. Die dargestellte Abstufung zwischen dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz und dem steuerrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit gibt nämlich eine ausreichende Basis für einige allgemeine Thesen (2). Darüber hinaus lassen sich spezielle Erwägungen zu dem Problem anstellen, inwieweit die sogenannte Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO steuerstrafrechtliche Bedeutung hat (3). Schließlich ist zu überlegen, wie auf der Grundlage der hier vertretenen Auffassung den berechtigten Belangen des Schutzes der Steuererhebung Rechnung getragen werden kann (4).

## 2. Allgemeine Thesen

1. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz muß strikt gehandhabt werden, weil sonst für den schwächer ausgestalteten steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz überhaupt kein sinnvoller Inhalt mehr bleibt.
2. Daher ist für die Zwecke des Steuerstrafrechts der Wortlaut der steuerrechtlichen Vorschriften in wesentlich stärkerem Maße verbindlich als für die Zwecke der Besteuerung.
3. Eine durch den Wortlaut des Steuergesetzes nicht gedeckte steuerrechtliche Praxis genügt dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nicht. Sie genügt ihm auch dann nicht, wenn sie auf einer ständigen Verwaltungsübung beruht, die durch Richtlinien und andere Verwaltungsvorschriften verfestigt ist<sup>78</sup>. Allenfalls eine ständige, gefestigte Rechtsprechung, die zu einer entsprechenden Rechtsüberzeugung geführt hat, kann auf Grund des Übergewichts, das der Judikative in der Rechtsanwendung zukommt<sup>79</sup>, zur Ausbildung strafrechtlich relevanter Steuertatbestände führen, auch wenn

77 Vgl. den Versuch von *Kohlmann*, Der Begriff des Staatsgeheimnisses und das verfassungsrechtliche Gebot der Bestimmtheit von Strafvorschriften, 1969.

78 Ebenso, wenn auch in erster Linie unter dem Gesichtspunkt des subjektiven Tatbestandes *Kohlmann*, Steuerverwaltungsvorschriften und Steuerstrafrecht, in: *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 301 (306, 309).

79 Vgl. *Martens*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 165 (191). Vgl. ferner *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980, insbes. die Zusammenfassung S. 73 f.

sie sich nicht ohne weiteres aus dem Wortlaut des Steuergesetzes ableiten lassen<sup>80</sup>. Auch das Bundesverfassungsgericht<sup>81</sup> billigt der Rechtsprechung eine strukturierende Kraft bei der Auslegung unbestimmter formulierter Strafvorschriften zu, die damit im Laufe der Zeit den nach Art. 103 Abs. 2 GG erforderlichen Bestimmtheitsgrad erreichen können.

4. Dementsprechend kann sich eine Änderung der Rechtsprechung erst nach einer angemessenen Übergangszeit auch strafrechtlich auswirken<sup>82</sup>.
5. Ein nach Maßgabe dieser Thesen restriktiv interpretiertes Steuerrecht bestimmt den objektiven Tatbestand der steuerstrafrechtlichen Norm. Ein Steuerpflichtiger, der sich an diesen Rahmen hält, erfüllt den objektiven Tatbestand nicht, auch wenn der Steueranspruch nach den im Steuerrecht angewandten Auslegungsmaßstäben besteht. Es ist daher nicht erforderlich, Unklarheiten des materiellen Steuerrechts im subjektiven Bereich durch die Annahme eines Tatbestandsirrtums oder eines Verbotsirrtums zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, wie dies in der Praxis oft geschieht<sup>83</sup>.
6. Hinweise des Finanzamts, mit denen es den Steuerpflichtigen über die Rechtslage belehrt, sind strafrechtlich unbeachtlich, wenn sich diese Inter-

80 In diesem Sinne auch *Kohlmann* (FN 77), S. 273, der im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG das Richterrecht dem Gesetzesrecht gleichsetzt und hieraus die Folgerung einer besonderen, dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz Rechnung tragenden Rechtsprechungstechnik ableitet (S. 289 ff).

81 BVerfGE 26, 41 (43) für das Tatbestandsmerkmal des groben Unfugs in § 360 Abs. 1 Nr. 11 StGB a. F.; BVerfGE 48, 48 (62) für das Tatbestandsmerkmal der Bilanzziehung „in der vorgeschriebenen Zeit“ in § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a. F.

82 In diesem Sinne auch der Vorschlag von *Kohlmann* (FN 77), S. 289 ff, der bei einer Änderung der Rechtsprechung eine Ankündigung ihrer Anwendung auf künftige Fälle (Von-nun-an-Klausel) für geboten hält; ebenso *Straßburg*, ZStW 82 (1970), S. 948 (967). Vgl. auch die Praxis des BAG, bisweilen Änderungen der Rechtsprechung anzukündigen und Übergangsregelungen zu schaffen: AP Nr. 8 zu § 75b HGB (Bl. 4); AP Nr. 9 zu § 75b HGB (Bl. 3); AP Nr. 12 zu § 75b HGB (Bl. 3, 3R); AP Nr. 13 zu § 75b HGB (Bl. 2); AP Nr. 14 zu § 75b HGB (Bl. 3, 3R); AP Nr. 15 zu § 75b HGB (Bl. 3). Dazu *Moritz*, RdA 1977, 197 (204 f). – Der BFH sieht dagegen keinen Grund, Rechtsprechungsänderungen erst mit zeitlicher Verzögerung zu berücksichtigen, vgl. BFH II R 148/70 vom 27. 1. 72, BFHE 105, 68 (71) = BStBl. 1972 II, 431 (433); dazu *Selmer*, Steuerkongreß-Report 1974, 83 (120 ff).

83 Vgl. RGSt 68, 234 (236 ff), wo in einem Fall, in dem eine Bindung nach § 468 RAO nicht bestand und auch nicht herbeigeführt werden mußte, das RG trotz zweifelhafter materieller Rechtslage im wesentlichen nur die subjektive Tatseite erörterte. Ferner BGH GA 1963, 308, wo wegen der zweifelhaften materiellen Rechtslage das Verschulden des angeklagten Steuerpflichtigen verneint wurde. Ähnlich geht *Subri* in *Subri/Naumann* (FN 6), S. 265 oben vor.

pretation des Steuergesetzes nicht im Rahmen des steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes hält. Da der Steuerpflichtige durch einen Verstoß gegen eine solche Information den objektiven Steuerstrafatbestand nicht verwirklichen kann, stellt sich die Frage nicht, ob ein Irrtum bei ihm durch eine solche Mitteilung des Finanzamts mit strafrechtlicher Relevanz beseitigt werden kann.

7. Daraus ergibt sich die Aufgabe, das Steuerrecht zweistufig darzustellen. Die Steuererhebung richtet sich nach den sehr weitherzig praktizierten Auslegungsmaximen, die nur durch den weit gefaßten Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit im Steuerrecht begrenzt werden. Für die strafrechtlichen Sanktionen ist dagegen ein Kernbereich des Steuerrechts maßgebend, der durch den engeren strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz festgelegt wird.

### 3. Die Strafbarkeit der Steuerumgehung (§ 42 AO)

Im Hinblick auf den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz ist die Strafbarkeit der Steuerumgehung besonders problematisch. Nach § 42 AO kann durch den Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Im Falle eines solchen Mißbrauchs entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Zweifelhafte ist, ob durch einen solchen Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten eine Steuerhinterziehung begangen werden kann, wenn der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder wenn er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Die herrschende Meinung bejaht diese Frage, ohne in diesem Zusammenhang auf den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz einzugehen<sup>84</sup>. Ins-

84 Samson in *Franzen/Gast/Samson* (FN 6), § 370 AO RdNr. 105; *Subr* in *Subr/Nauermann* (FN 6), S. 281 f; Meyer in *Erbs/Kohlhaas*, *Strafrechtliche Nebengesetze*, Band I, A 24, § 370 AO Anm. 3 c dd (45. ErgLfg.); Kühn/Kutter/Hofmann, AO.FGO, 13. Auflage 1979, § 370 AO Anm. 1 a; Orlopp in *Klein/Orlopp*, AO, 2. Auflage 1979, § 370 AO Anm. 4; Kruse, StbJb. 1978/79, 443 (451 f); ebenso Hübner in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 11), § 370 AO RdNr. 30 (Lfg. 85, März 1977), der immerhin die Gefahr einer „Kollision“ mit Art. 103 Abs. 2 GG sieht; ebenso ferner Tipke, StbJb. 1972/73, 509 (524 ff), der sich aber um sachgerechte Einschränkungen der Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen und seines Beraters bemüht.

besondere berücksichtigt sie nicht<sup>85</sup>, daß nach ebenfalls herrschender Auffassung § 42 AO eine Vorschrift ist, mit der eine steuerschärfende Analogie zugelassen wird<sup>86</sup>. Sollte dieser Deutung des § 42 AO zuzustimmen sein, so könnte durch die Steuerumgehung ein Steuerstrafatbestand nicht verwirklicht werden; dem stünde das aus dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz abgeleitete Analogieverbot<sup>87</sup> entgegen<sup>88</sup>.

Man kann aber § 42 AO auch für überflüssig halten, weil er die selbstverständliche Anordnung trifft, die steuerrechtlichen Vorschriften nicht nach ihrem, bestimmte rechtliche Gestaltungen voraussetzenden Wortlaut, sondern nach ihrem darüber hinausgreifenden Sinn auszulegen<sup>89</sup>. Auch bei einer solchen Beurteilung werden jedoch die Grenzen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes überschritten<sup>90</sup>; denn nach den hier entwickelten allgemeinen Thesen<sup>91</sup> zwingt dieser Grundsatz dazu, die Rechtsanwendung in erster Linie auf den Wortlaut der Strafvorschrift und damit auch auf den Wortlaut des in Bezug genommenen Steuergesetzes zu stützen.

85 Das unterläßt auch der BGH in seiner Entscheidung vom 27. 1. 82, wistra 1982, 108 (109) = NStZ 1982, 206, der aber im übrigen die Steuerumgehung am strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz mißt; dazu der folgende Text.

86 BFH II R 18/75 vom 13. 2. 80, BFHE 130, 188 (189) = BStBl. 1980 II, 364 (365); Tipke, *Steuerrecht*, 8. Auflage 1981, § 8, 6.2 (S. 107); ähnlich (Analogieeffekt) Tipke in *Tipke/Kruse*, AO.FGO, 10. Auflage, § 42 AO RdNr. 6 (Lfg. 26, November 1976); Schwarz, AO, § 42 AO Rdnr. 3 (9. Erg.-Lfg. 12/77); Papier (FN 48), S. 187 ff; wohl auch Kruse, *Steuerrecht I*, 3. Auflage 1973, § 10 I (S. 113/114); Kruse, StbJb. 1978/79, 443 (448); Offerhaus in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 11), § 42 AO RdNr. 10 (Lfg. 95, Juli 1980). Ebenso allgemein für Umgehungstatbestände ohne Beschränkung auf das Steuerrecht Stöckel, *Gesetzesumgehung und Umgehungsgesetze im Strafrecht*, 1966, S. 101.

87 Oben bei FN 21.

88 Ebenso für die Umgehung von Subventionstatbeständen AG Alsfeld NJW 1981, 2588 (2589); Tiedemann, NJW 1980, 1557 (1559). Ferner allgemein schon RG JW 1918, 451 (452): „Wer ein Strafgesetz umgeht, also seinen Tatbestand nicht verwirklicht, kann aus dem Gesetz nicht bestraft werden, auch dann nicht, wenn er Zwecke verfolgt oder erreicht hat, denen das Gesetz entgegenstehen will.“ – A. M. Stöckel (FN 86), S. 141 f, 147 f, da der steuerrechtliche Umgehungstatbestand eine ausreichende gesetzliche Erläuterung enthalte; einschränkender aber wohl Stöckel, ZRP 1977, 134 ff.

89 So Danzer, *Die Steuerumgehung*, 1981, S. 92 ff; ferner Paulick, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 3. Auflage 1977, RdNr. 382; Paulick, StbJb. 1963/64, 371 (391); wohl auch Walz (FN 50), S. 224 ff.

90 Vgl. auch Kirchhof, JbFSt 1979/1980, 254 (257 ff), der § 42 AO wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig hält; dagegen aber Danzer (FN 89), S. 96. – A. M. Stöckel (FN 86), S. 141 f, 147 f.

91 Oben V 2 (2).

Entgegen der Auffassung des Bundesgerichtshofs<sup>92</sup> wird dem Bestimmtheitsgrundsatz auch nicht dadurch ausreichend Rechnung getragen, daß der Bundesfinanzhof für das Vorliegen einer mißbräuchlichen Gestaltung „konkretere Grundsätze herausgearbeitet“ hat. Angesichts der Vielgestaltigkeit der in Betracht kommenden Fälle kann eine solche Rechtsprechung nicht zu einer ausreichend verfestigten ergänzenden Tatbestandsbildung führen, die dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genüge<sup>93</sup>.

Folglich kann eine Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO, auch wenn sie mit den in § 370 Abs. 1 AO beschriebenen Handlungen und Unterlassungen verbunden ist, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllen.

#### 4. Folgerung: gesetzliche Erweiterung des Tatbestandes der Steuergefährdung (§ 379 AO)

Nach der hier vertretenen Auffassung über die Wirkungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerstrafrecht ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung wesentlich enger als der Umfang der Steuerpflicht. Daraus ergibt sich die Folgerung, daß die in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO für strafwürdig erklärten unrichtigen und unvollständigen Angaben sowie die in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO genannten Unterlassungen unter dem Gesichtspunkt der Steuerhinterziehung nicht strafbar sind, wenn sie sich auf Steuertatbestände beziehen, die nicht den Anforderungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes genügen. Dennoch ist nicht zu verkennen, daß die Finanzbehörden im Interesse der gleichmäßigen Steuererhebung einen Schutz vor Verschleierungen durch den Steuerpflichtigen auch insoweit benötigen, als es sich um die Steuererhebung auf Grund von Tatbeständen handelt, die über die Grenzen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes hinausgehen. Strafrechtlich relevantes Rechtsgut ist bei einer solchen Beurteilung aber nicht der verkürzte Steueranspruch; denn dieser ist – wie vorausgesetzt – nicht ausreichend bestimmt umschrieben. Vielmehr greift der Steuerpflichtige durch unrichtige oder unvollständige Angaben oder durch das Verschweigen von Tatsachen in den Vorgang der Steuererhebung ein.

Daß gerade in diesem Verhalten und weniger in der damit verbundenen Verkürzung des Steueranspruchs ein wesentliches Element der Vorschriften des Steuerstrafrechts liegt, zeigen die seit längerem<sup>94</sup> aufgehobenen

92 wistra 1982, 108 (109) = NSStZ 1982, 206.

93 Vgl. oben V 2 (3).

94 Durch das Zweite Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 12. 8. 1968 (BGBl. I, 953).

Bestimmungen der §§ 396 Abs. 4 und 402 Abs. 2 RAO. Hiernach war eine Steuerumgehung nur dann strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile dadurch bewirkt wurde, daß der Täter Pflichten verletzte, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht oblagen. Nicht die Steuerumgehung als solche war also strafbar<sup>95</sup>, sondern es mußten Maßnahmen des Steuerpflichtigen zur Verschleierung der Steuerumgehung hinzukommen. Wenn sich auch diese Struktur des Tatbestandes der strafbaren Steuerumgehung nicht von dem der Steuerhinterziehung im allgemeinen Sinne unterschied, weil die Steuerverkürzung gleichermaßen Voraussetzung für die Tatbestandsmäßigkeit war, so wird aber an dieser Gesetzesfassung deutlich, daß die Erschwerung oder Verhinderung der Sachverhaltsaufklärung ein entscheidender Bestandteil des steuerstrafrechtlichen Tatbestandes ist. Es liegt daher nahe, im Falle der Verkürzung von Steueransprüchen, die auf – im strafrechtlichen Sinne – nicht ausreichend bestimmten Steuertatbeständen beruhen, die strafrechtlichen und Bußgeldsanktionen auf das pflichtwidrige Verhalten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren zu beschränken und dabei von der Verkürzung des Steueranspruchs abzusehen.

Für Teilbereiche bestehen solche Regelungen bereits in den Tatbeständen der Steuergefährdung nach den §§ 379 ff AO, die als Bußgeldvorschriften ausgestaltet sind. Von besonderem Interesse sind dabei die Tatbestände der §§ 379 Abs. 2, 381 und 382 AO, die bestimmte Gefährdungshandlungen und -unterlassungen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens als Ordnungswidrigkeiten qualifizieren, ohne daß es dabei auf die Verkürzung eines Steueranspruchs ankommt. Diese Tatbestände müßten gesetzlich auf alle Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren ausgeweitet werden, um trotz der Unbestimmtheit zahlreicher materieller Steuertatbestände Sanktionsmöglichkeiten gegenüber Steuerpflichtigen zu haben, die in der in § 370 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 AO beschriebenen Weise ihren Mitwirkungspflichten nicht ordnungsgemäß nachkommen. Diese Erweiterung des Steuertatbestandes der Steuergefährdung setzt allerdings eine hinreichend bestimmte Umschreibung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und der anderen Beteiligten voraus<sup>96</sup>. Man wird dabei der Finanzverwaltung die Befugnis einräumen müssen, durch konkrete

95 RGSt 77, 87 (94); *Hartung*, Steuerstrafrecht, 3. Auflage 1962, § 396 RAO Anm. VII 4 (S. 68 f); *Troeger/Meyer*, Steuerstrafrecht, 3. Auflage 1957, S. 59 f.

96 Vgl. zum Umfang der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und seines Beraters bei Angaben über eine Gestaltung, die eine Steuerumgehung sein könnte, *Tipke* StbJb 1972/73, 509 (526 ff); ferner schon *Strauß*, JW 1931, 275 (277) unter besonderer Berücksichtigung des Satzes „nulla poena sine lege“.

Fragen den Umfang der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen oder eines anderen Beteiligten im Einzelfall zu bestimmen und insoweit die Sanktionen einer zu schaffenden allgemeinen Vorschrift der Steuervergütung auszulösen<sup>97</sup>, sofern es sich nicht um Fragen handelt, die außerhalb jeden vernünftigen Bezugs zu steuerlich erheblichen Umständen stehen<sup>98</sup>. Nur auf diese Weise wird man der ständigen Änderung der steuerlich relevanten wirtschaftlichen Gegebenheiten ausreichend Rechnung tragen können. Die Steuerpflichtigen sind dadurch nicht in rechtsstaatlich unzulässiger Weise übermäßig belastet, wenn sich die Sanktionen auf die Verhängung von Bußgeldern beschränken.

Die hiernach erforderliche allgemeine Vorschrift über die Steuervergütung könnte folgendermaßen lauten:

Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt.

## VI. Ergebnis

Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz zwingt dazu, das materielle Steuerrecht im Rahmen des Steuerstrafrechts strikt entsprechend seinem Wortlaut anzuwenden. Der dadurch eintretenden Verengung des strafrechtlichen Schutzes kann in rechtsstaatlich einwandfreier Weise durch eine gesetzliche Erweiterung des Bußgeldtatbestandes der Steuervergütung (§ 379 AO) auf alle Verletzungen der Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO) begegnet werden.

<sup>97</sup> Ein solches Verfahren mit strafrechtlicher Wirkung ist in § 264 Abs. 7 Nr. 1 StGB für den Fall des Subventionsbetruges vorgesehen. Danach sind subventionserheblich solche Tatsachen, die durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes von dem Subventionsgeber als subventionserheblich bezeichnet sind, wobei § 2 des Gesetzes gegen die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Subventionen (BGBl. 1976 I, 2037) bestimmt, welche Tatsachen der Subventionsgeber als subventionserheblich zu bezeichnen hat. Soweit sich der Subventionsgeber dabei in dem durch § 2 SubvG gezogenen Rahmen hält, bestimmt er für den Einzelfall die Grenze der Strafbarkeit, vgl. *Schönke/Schröder/Lenckner*, StGB, 21. Auflage 1982, § 264 StGB RdNr. 34, wobei allerdings die Regelung des § 264 Abs. 7 Nr. 2 StGB daneben eine darüber hinausgehende Bejahung der Strafbarkeit ermöglicht, *Schönke/Schröder/Lenckner* aaO; *Tiedemann*, LK, 10. Auflage 1979, § 264 StGB RdNr. 44.

<sup>98</sup> Beispiel: Ermittlungen von Tatsachen, die nur für die Höhe der Steuerpflicht Bedeutung haben, sind unzulässig, solange nicht die Steuerpflicht dem Grunde nach geklärt ist, RFH II A 163/22 vom 19. 9. 22, RFHE 10, 185 (186 f). Vgl. auch *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 11), § 90 AO RdNr. 24 (Lfg. 87, Oktober 1977).

## Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters

Wiss. Ass. Dr. Jürgen Danzer, Bochum

### Inhaltsübersicht

|   |  |
|---|--|
| <p>A. Einleitung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Aufgaben und Stellung des Beraters</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Haftung des Beraters</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Haftungsalternativen</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Steuerrechtliche Haftung</p> <p>B. Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Die Weite der gesetzlichen Regelung</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Der systematische Hintergrund</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Der Berater als Steuerpflichtiger</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Die Organ- und Vertreterhaftung</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Die gesetzlichen Verbote</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Die objektiven Tatbestände</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Spezielle Tatbestandsfragen</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Der Berater als Normadressat</p> <p style="padding-left: 60px;">b) Das Verhältnis der steuerlichen zu den straf- und</p> | <p style="padding-left: 20px;">bußgeldbewehrten Pflichten</p> <p style="padding-left: 40px;">c) Der Berater als Unterlassungstäter</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Die subjektiven Tatbestände</p> <p>III. Die Bedeutung des Beraterauftrags</p> <p>IV. Die Verantwortlichkeit des Beraters für einen falschen Rat als Beispiel</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Beurteilung</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Folgerungen</p> <p>V. Die Sorgfaltspflichten</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Systematische Einordnung</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Der traditionelle Pflichtenkatalog</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Ableitung der Sorgfaltspflichten</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Einzelfragen</p> <p>C. Resümee</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Zur Abschaffung der Verantwortlichkeit des Beraters für leichtfertiges Handeln</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Zum Vergleich des Beraters mit dem Strafverteidiger</p> |
|---|--|

## A. Einleitung

### I. Aufgaben und Stellung des Beraters

Das Thema betrifft Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und als Besonderheit die von ihnen gebildeten Zusammenschlüsse, die Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften. Sie alle haben das Recht zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 StBerG).

Dazu heißt es in § 33 Satz 1 StBerG:

„Steuerliche Berater haben die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten.“

Ähnlich lautet § 3 Abs. 1 BRAO:

„Der Rechtsanwalt ist der berufene unabhängige Berater und Vertreter in allen Rechtsangelegenheiten“,

und § 2 Abs. 2 WPO:

„Wirtschaftsprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten.“

Die abstrakten gesetzlichen Aufgaben der Berater werden konkret, wenn ihnen ein Mandant einen Auftrag erteilt. Mit der Übertragung und Annahme eines Mandats ist ein Rechtsverhältnis entstanden, das den Berater zur Wahrnehmung der Interessen des Mandanten verpflichtet. Die Interessenwahrnehmung hat nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften, d. h. im Rahmen der Gesetze zu erfolgen. Dazu rechnen die den Berater nach dem Berufsrecht treffenden Pflichten. Hierzu bestimmt z. B. § 57 Abs. 1 StBerG:

„Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen . . . auszuüben.“

Entsprechend lautet § 1 BRAO:

„Der Rechtsanwalt ist unabhängiges Organ der Rechtspflege“,

und § 43 BRAO:

„Der Rechtsanwalt hat seinen Beruf gewissenhaft auszuüben.“

Für Wirtschaftsprüfer heißt es in § 43 Abs. 1 WPO:

„Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben . . .“

Steuerliche Beratung ist Sicherung der Vermögensinteressen des Mandanten im Rahmen der Gesetze<sup>1</sup>. Das legitime Interesse des Mandanten geht dahin, möglichst wenig Steuern zu zahlen. Möglichst wenig Steuern zu

1 *Spitaler*, Der beratende Fachmann und das Steuerstrafrecht, Aktuelle Fragen des materiellen Steuerstrafrechts, 1959, 67/70 ff; *Tipke*, StJb. 1972/73, 509; *Rose*, StKongrRep. 1977, 191/201 ff; *ders.*, StB 1972, 41/43 ff.

zahlen meint indes nicht, Steuern zu verkürzen, sondern die gesetzlichen Möglichkeiten legaler Steuerminimierung zu nutzen. Dabei bedarf es detaillierter Kenntnis der Steuergesetze. Diese Kenntnis wird von einem Berater als Mindeststandard erwartet. Sie im Interesse des Mandanten umzusetzen, ist seine Pflicht.

## II. Haftung des Beraters

### 1. Haftungsalternativen

Die Tätigkeit des Beraters ist in mehrfacher Hinsicht haftungsbewehrt. An der Spitze der Haftung steht die zivilrechtliche Schadensersatzpflicht<sup>2</sup>. An zweiter Stelle steht die steuerrechtliche Haftung der Berater für einen verschuldeten Ausfall von Steuern (§§ 69 ff AO)<sup>3</sup>. An der dritten Stelle rangiert die straf- bzw. bußgeldrechtliche Haftung. An vierter Stelle schließlich folgt die berufsrechtliche Haftung, die bis zur disziplinarrechtlichen Verantwortung vor dem Berufsgericht reicht und bis zu einem Berufsverbot führen kann<sup>4</sup>.

Die Haftungstatbestände verursachen naturgemäß Unbehagen. Man sieht sie als merkwürdige Pflichtenzange, als umfassende gesetzliche Umklammerung einer offenbar potenziert gefahrgeneigten Tätigkeit. Der steuerliche Berater müsse sich auf dem schmalen Grat zwischen Untreue und Haftpflicht einerseits und Steuerhinterziehung bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung und abgabenrechtlicher Haftung andererseits bewegen. Steuerliche Beratung sei eine gefährdete Tätigkeit. Der Fiskus, so heißt es, dränge sich in ein Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant, er belaste es übermäßig, indem er den Berater verpflichte, auch an fiskalische Belange zu denken<sup>5</sup>.

2 S. dazu *Späth*, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, 2. Aufl. 1978; *Gräfe/Subr*, Die Haftung des Steuerberaters in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht, 1979; *Tausend*, Die Haftung des Steuerberaters gegenüber Unternehmen und Finanzamt, 1979; *Peter/Burboff*, StBerG, 3. Aufl. 1961/81, Grp. 340, 53 ff. Aus der Rspr. s. BGH Urt. v. 9. 12. 1981 DB 1982, 484; Urt. v. 9. 6. 1982 NJW 1982, 2238; Urt. v. 9. 12. 1981 WM 1982, 128; Urt. v. 30. 11. 1972 DB 1973, 520; Urt. v. 1. 7. 1971 VersR 1971, 956; Urt. v. 8. 12. 1964 VersR 1965, 292; KG Urt. v. 27. 9. 1976 NJW 1977, 110; OLG Düsseldorf Urt. v. 30. 5. 1974 DB 1974, 1616.

3 S. dazu statt aller *Tipke/Kruse*, AO, 10. Aufl. 1980/82, § 69 Tz. 4–13, § 71 Tz. 2–4, 6 m. w. N.

4 S. dazu *Gehre*, StBerG, 1981, § 89 m. w. N.; *ders.*, DStR 1978, 3; *Mittelsteiner*, DStR 1976, 340; *ders.*, DStR 1977, 306. Aus der Rspr. BGH Urt. v. 27. 8. 1979 NJW 1980, 714; BGH Urt. v. 20. 11. 1978 NJW 1979, 1052.

5 *Felix/Streck*, Stbg. 1980, 78 ff; s. auch *Heinrich*, StB 1979, 250 ff; *Hensel*, StuW 1936, Sp. 1015 f.

Der steuerliche Berater ist unabhängiges Organ bei der Hilfeleistung in Steuersachen<sup>6</sup>. Er ist nicht Büttel des Mandanten, auch wenn er von diesem bezahlt wird. Das ist im übrigen keine Besonderheit des Berufs steuerlicher Berater. Die gleiche Interessenkollision findet sich bei Rechtsanwälten, aber auch bei privaten Sachverständigen. Diese Situation mit dem Bild rügen zu wollen, daß der belastete Steuerzahler auch noch seinen eigenen Vergleichsverwalter bezahlen müsse, liegt neben der Sache. Daß der Staat Steuerverwaltungskosten auf die Steuerzahler abwälzt, kann man als Ärgernis der Besteuerungswirklichkeit bezeichnen<sup>7</sup>. Ebenso kann man die privaten Steuerbürokratiekosten bedauern. Für das Problem gewinnt man mit diesem Befund nicht viel. Selbstverständlich wäre es theoretisch möglich, die privaten Steuerverwaltungskosten zu reduzieren, indem man die Steuerverwaltung gänzlich beamteten Händen überantwortet. Ob das zum einen billiger, zum anderen wünschenswerter ist, mag man mit Fug bezweifeln.

Vergleicht man die Pflichten und die für den Fall ihrer Verletzung angeordneten Sanktionen bei steuerlichen Beratern mit denen anderer Berater, so fallen die weitgehende straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit und die steuerrechtliche Haftung nach §§ 69 ff AO auf. Zivilrechtliche und berufsrechtliche Verantwortlichkeit bei Beratern und Rechtsanwälten sind in ihrer Grundstruktur weitgehend gleich. Keine prinzipiellen Besonderheiten ergeben sich auch für den strafrechtlichen Schutz des Innenverhältnisses zwischen Berater und Mandant. Hier greift virtuell insbesondere der Straftatbestand der Untreue (§ 266 StGB)<sup>8</sup>.

## 2. Steuerrechtliche Haftung

Die steuerrechtliche Haftung nach §§ 69 ff AO ist eine Eigentümlichkeit des Steuerrechts. Das Steuerschuldverhältnis soll weitmöglichst ausgelehnt werden. Der Steueranspruch soll auf mehrere Füße gestellt, der Steuergläubiger soll gegenüber einem Unvermögen oder einem bösen Willen des in erster Linie zur Leistung Verpflichteten unabhängig werden<sup>9</sup>.

6 *Spitaler*, aaO, Note 1, 70 f; grundlegend *Flämig*, Steuerberater als Träger eines privatrechtlichen Amtes und ihre Stellung innerhalb des Steuerrechtsverhältnisses, StKongrRep. 1979, 45 ff. S. auch *Rolf Schneider*, Der Rechtsanwalt, ein unabhängiges Organ der Rechtspflege, 1976.

7 *Felix*, Zur Steuerberatungswirklichkeit und Steuerrechtsordnung in der Bundesrepublik Deutschland, M. B. B. (Niederlande), 1982, 231 ff.

8 *Tipke*, StbJb. 1972/73, 509/510 Fn. 4; vgl. für den Rechtsanwalt BGH Urt. v. 29. 4. 1960 NJW 1960, 1629; Urt. v. 17. 1. 1957 NJW 1957, 596; RG Urt. v. 28. 7. 1939 RGSt. 73, 283.

9 S. statt aller *Tipke/Kruse*, aaO, vor § 69 Tz. 2.

Steuerliche Berater können als Haftungsschuldner gem. § 69 i. V. mit §§ 34, 35 AO, d. h. als gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder als Verfügungsberechtigte für eine Pflichtverletzung in Anspruch genommen werden. Sie haften im Fall der Täterschaft oder Teilnahme an einer Steuerhinterziehung ferner gem. § 71 AO für verkürzte Steuern, für zu Unrecht gewährte Steuervorteile sowie für Zinsen. Diese Haftung setzt den Tatbestand einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung voraus<sup>10</sup>. Sie begründet eine haftungsrechtliche Akzessorietät wegen der Straftat und der durch sie verkürzten Steuern bzw. der zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Auch das ist prinzipiell keine Besonderheit. Eine parallele Regelung findet sich z. B. in § 840 BGB. Danach haften die für einen aus einer unerlaubten Handlung entstehenden Schaden nebeneinander Verantwortlichen als Gesamtschuldner.

## B. Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit

### I. Überblick

#### 1. Die Weite der gesetzlichen Regelung

Zu unterscheiden sind die strafrechtliche und die bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit. Beide zusammen sind die einschneidendsten Formen der Inpflichtnahme steuerlicher Berater. Die Straf- und Bußgeldtatbestände der Abgabenordnung enthalten indes keine speziellen Tatbestände für den Berater. Seine straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit richtet sich nach den allgemein geltenden gesetzlichen Regelungen, insbesondere den §§ 369 ff AO. Der Berater ist weder privilegiert noch unterliegt er wegen seines Berufs qualifizierenden Straf- oder Bußgeldbestimmungen. Gleichwohl besteht eine naheliegende Gefahr, daß er in ein Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit verstrickt wird. Der Verdacht der Mitwirkung bei einer Steuerstraftat gem. § 370 AO kann sich leicht einstellen. Das ist berufsspezifisch und folgt aus der regelmäßig vorhandenen äußeren Tatbeteiligung bei der Vorbereitung der vermeintlich richtigen und vollständigen, in Wirklichkeit aber unrichtigen oder unvollständigen Erklärung seines Mandanten. Unterlaufen dem Berater aus Leichtfertigkeit Fehler, die eine Steuerverkürzung zur Folge haben, so kann er dafür mit Bußgeld zur Verantwortung gezogen werden (§ 378 AO). Hat der Berater es übernommen, für den Mandanten Bücher zu führen, so gerät er in die Gefahr, den Tatbestand der Steuerverfälschung zu er-

10 *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, 8. Aufl. 1951/81, § 71 Tz. 2; *Tipke/Kruse*, aaO, § 71 Tz. 3.

füllen (§ 379 AO). Hat der Mandant eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen und unterstützt ihn der Berater im nachhinein, so kann er sich einer Begünstigung schuldig machen (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO). Wegen ihrer tatbestandlichen Weite scheinen die §§ 370, 378, 379 und 369 Abs. 1 Nr. 4 AO steuerliche Berater übermäßig zu belasten. Man könnte geneigt sein, von einer verkappten Inpflichtnahme gerade der steuerlichen Berater zu sprechen. *Kohlmann* konstatiert, für Angehörige der steuerberatenden Berufe, die mitten im Spannungsfeld zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung stehen, sei die Gefahr sehr groß, wegen einer Steuerverfehlung in ein Straf- bzw. Bußgeldverfahren verwickelt zu werden<sup>11</sup>. *Felix*<sup>12</sup> spricht von einer allergischen Zone und nennt die Einleitung von Steuerstrafverfahren gegenüber Steuerberatern eine äußerst heikle Angelegenheit. Zu fragen ist: Was steckt hinter dieser Allergie oder diesem Spannungsfeld? Die Literatur hat sich recht häufig mit der straf- und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit steuerlicher Berater befaßt<sup>13</sup>. Die Diskussion hat sich dabei um die Frage gedreht, welches Maß an Sorgfalt der steuerliche Berater bei der Wahrnehmung von Angelegenheiten des Steuerpflichtigen zu beobachten hat<sup>14</sup>. Typisch sind etwa die von *Felix/ Streck*<sup>15</sup> auf die Zeit von 1933–1945 zurückgeführten und heftig kritisierten Pflichten:

„Der Steuerberater müsse die Verwaltungsvorschriften kennen; er habe schwierige Fälle der Finanzverwaltung gegenüber offenzulegen; er habe Abweichung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung ebenso offenzulegen wie Abweichungen von der herrschenden Ansicht; er habe steuervermeidungsverdächtige Sachverhalte darzulegen und könne sich auf Arbeitsüberlastung nicht berufen.“

Mit dem Hinweis auf die „nackte Tatbestandsmäßigkeit“, auf „Wurzeln in der Nazi-Zeit“, deren Tradition auch heute noch das Berater-Strafrecht bestimme, und auf „offensichtliche Unsachgemäßheit“ läßt sich dieser Pflichtenkatalog nicht disqualifizieren. Hierzu gilt es zunächst darzulegen, an welcher Stelle eines Straftatbestandes überhaupt Pflichten und sodann, welche Pflichten zu verlangen sind.

11 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 1972/82, § 378 Tz. 60 unter Hinweis auf *Spitaler*, aaO, Note 1, 67/75.

12 AaO, Note 7, 237.

13 S. die zahlreichen Nachweise bei *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 60 und *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 1978, § 378 Tz. 37; ferner *Mutze*, StB/StBv-Handbuch, 900, 1 ff; *Peter/Bilsdorfer*, StBerG, Grp. 340, 95 ff; *Streck*, StKongrRep. 1981, 163 ff; *Kanzler*, NSt 1981, 75/88 ff; *Hofbauer*, NSt 1981, 41 ff; *Felix/Streck*, aaO, Note 5; *Lohmeyer*, StB 1980, 129 ff; *Heinrich*, aaO, Note 5.

14 *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 60.

15 AaO, Note 5, 78.

Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit steuerlicher Berater geht prima vista über die anderer Berater hinaus. Trotz der weit gefaßten Gesetzestatbestände sind Sanktionen gegen Berater wegen einer im Zusammenhang mit ihrer Berufsausübung begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit selten. Eine in der Literatur festgestellte Tendenzwende staatlichen Verfolgungsgagierens läßt sich soweit ersichtlich nicht bestätigen<sup>16</sup>. Überdies handeln auch andere Berater nicht im strafrechtsfreien Raum. Für sie sind vor allem die Tatbestände der Begünstigung (§ 257 StGB) oder Strafvereitelung (§ 258 StGB) relevant. Die absoluten Grenzen des Vertrauensverhältnisses zeigen §§ 138, 139 StGB<sup>17</sup> auf. Die Besonderheit ist, daß die Verantwortlichkeit z. B. der Rechtsanwälte regelmäßig akzessorisch zu einer fremden Haupttat ist, während das Verhalten der steuerlichen Berater nach § 370 AO als solches tatbestandsmäßig sein kann.

## 2. Der systematische Hintergrund

Die Weite der gesetzlichen Straf- und Bußgeldtatbestände beruht auf der Systematik des Steuerschuldverhältnisses. Steuern entstehen, wenn der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft (§ 38 AO). Der Steuergläubiger weiß um seine Ansprüche nicht. Das System der Besteuerung kann darum nur funktionieren, wenn das Steuerrecht Sicherungen aufweist, die Gewähr dafür bieten, daß der Steuergläubiger rechtzeitig alle Sachverhalte erfährt, deren Verwirklichung einen Steueranspruch zur Entstehung gebracht hat. Der Steueranspruch ist wertlos, wenn und solange ihn der Steuergläubiger nicht kennt. Ein wesentliches Problem ist darum die rechtzeitige und richtige Vermittlung des steuerlich erheblichen Sachverhalts. Zur Sicherung der Vermittlung gibt es steuerliche Pflichten, die richtig beachtet dazu führen, daß dem Steuergläubiger kein steuerlich erheblicher Sachverhalt unbekannt bleiben kann. Unkenntnis über eigene Steueransprüche kann es nur geben, wenn die zur Vermittlung des Sachverhalts auferlegten Pflichten verletzt werden. Das ist der Hintergrund, auf den die in den Straf- und Bußgeldbestimmungen der Abgabenordnung genannten Tathandlungen bezogen sind<sup>18</sup>.

16 Die Auskünfte der befragten Berufskammern waren überwiegend negativ. Das entspricht dem Befund *Spitalers*, aaO, Note 1, 93 bereits im Jahre 1957. S. demgegenüber aber *Felix/Streck*, aaO, Note 5, 79 und *Heinrich*, aaO, Note 5, 250.

17 Die Nichtanzeige geplanter Straftaten i. S. § 138 StGB ist im Steuerstrafrecht ohne Bedeutung.

18 *Meyer*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit Nichtsteuerpflichtiger, Aktuelle Fragen des materiellen Steuerstrafrechts, 1959, 95/98 f.

### 3. Der Berater als Steuerpflichtiger

Durch die Mitwirkung wird der Berater nicht selbst zum Steuerpflichtigen. Steuerliche Pflichten des Mandanten können den Berater unmittelbar nur in Sonderfällen treffen. Sonderfälle sind z. B. §§ 34, 35 AO, nach denen gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte steuerliche Pflichten Dritter als eigene zu erfüllen haben. Der Berater ist im Regelfall weder gesetzlicher Vertreter noch Verfügungsberechtigter<sup>19</sup>. Er ist üblicherweise entweder nur im Innenbereich tätig, oder er tritt nach außen als Bevollmächtigter auf<sup>20</sup>. Eine gesetzliche Pflicht des Bevollmächtigten, die steuerlichen Pflichten des Auftraggebers zu erfüllen, besteht im Gegensatz zu § 108 i. V. m. § 103 RAO nicht mehr<sup>21</sup>. Es gibt abgesehen von §§ 34, 35 AO keine steuerrechtliche Vorschrift, die dem gewillkürten Vertreter oder dem Gehilfen steuerliche Pflichten des Vertretenen oder Unterstützten auferlegt. Selbst § 35 AO beschränkt den Pflichtenübergang, soweit der Verfügungsberechtigte die Pflichten rechtlich und tatsächlich erfüllen kann<sup>22</sup>.

Durch die Mitwirkung des Beraters werden die steuerlichen Pflichten des Mandanten folglich nicht auf den Berater verlagert. Die Mitwirkung des Beraters führt allerdings dazu, daß dieser im Zusammenhang mit der Verletzung steuerlicher Pflichten des Auftraggebers selbst straf- und bußgeldrechtlich verantwortlich sein kann<sup>23</sup>. Seine Verantwortlichkeit ist gleichwohl keine Verantwortlichkeit für fremdes, sondern immer nur für eigenes Tun oder Unterlassen.

### 4. Die Organ- und Vertreterhaftung

§ 14 Abs. 2 Nr. 2 StGB und § 9 Abs. 2 Nr. 2 OWiG in der zur Zeit noch geltenden Fassung<sup>24</sup> erlauben, strafbarkeitsbegründende Merkmale auf den Beauftragten zu erstrecken. Beide Vorschriften betreffen den Fall, daß jemand von dem Inhaber eines Betriebs oder sonst dazu Befugten aus-

19 Zu den Voraussetzungen s. *Tipke/Kruse*, aaO, § 34 Tz. 2 ff, § 35 Tz. 2 f m. w. N.

20 S. dazu *Tipke/Kruse*, aaO, § 80 Tz. 2.

21 S. dazu *Tipke/Kruse*, RAO, 7. Aufl. 1965/75, § 108 Tz. 2, § 107 Tz. 1 f.

22 S. dazu *Hübschmann/Hiepp/Spitaler*, aaO, § 35 Tz. 15 f, 18.

23 BFH Urt. v. 7. 11. 1973 BStBl. II 1974, 125; RG Urt. v. 4. 7. 1938 RStBl. 1938, 657; RG Urt. v. 26. 11. 1934 RStBl. 1934, 1588; *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 37.

24 Zu der geplanten Reform s. den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (2. WiKG) v. 4. 6. 1982 BR. Drucks. 219/82, 4, 14 f.

drücklich beauftragt ist, in eigener Verantwortung Pflichten zu erfüllen, die den Inhaber des Betriebs treffen. Berater erfüllen diese Voraussetzungen der §§ 14 Abs. 2 Nr. 2 StGB und 9 Abs. 2 Nr. 2 OWiG regelmäßig nicht<sup>25</sup>. Selbst wenn Berater als Beauftragte i. S. §§ 14 Abs. 2 Nr. 2 StGB, 9 Abs. 2 Nr. 2 OWiG anzusehen sind, ist der Anwendungsbereich dieser Vorschriften im Steuerstrafrecht der Berater gering. Angesichts der weiten Fassung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO „wer Angaben macht“ ist für die Zurechnung strafbarkeits- bzw. die Möglichkeit der Ahndung begründender besonderer persönlicher Merkmale praktisch nur die Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO von Bedeutung<sup>26</sup>.

Beide Komplexe, sowohl die steuerlichen Pflichten der Vertreter und Verfügungsberechtigten i. S. §§ 34, 35 AO als auch die Zurechnung besonderer persönlicher Merkmale nach §§ 14 StGB, 9 OWiG, sind Spezialfälle. Sie können im folgenden ausgeklammert werden.

## II. Die gesetzlichen Verbote

### 1. Die objektiven Tatbestände

Der Berater ist nach den Steuerstraf- und Bußgeldtatbeständen verantwortlich, wenn er zunächst den vollen objektiven Tatbestand der entsprechenden Tatbestände erfüllt. Er muß im Fall des § 370 AO den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machen (Abs. 1 Nr. 1), die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen (Abs. 1 Nr. 2) oder pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlassen (Abs. 1 Nr. 3) und dadurch Steuern verkürzen oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangen; er muß im Fall des § 378 AO als Steuerpflichtiger oder bei der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten begehen. Er muß Belege ausstellen, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind (§ 380 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbuchen oder verbuchen lassen (§ 380 Abs. 1 Nr. 2 AO) und dadurch ermöglichen, daß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Er muß eine Person begünstigen, die eine Steuerstrafat nach § 369 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO begangen hat (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO).

25 S. zu den Voraussetzungen *Göhler*, OWiG, 6. Aufl. 1980, § 9 Anm. 4 ff; *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 22 m. w. N.; zum Problem allgemein s. *Wiesener*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Stellvertretern und Organen, 1971.

26 Ähnlich *Kohlmann*, aaO, § 370 Tz. 18, 20.

Die Tathandlungen sind auf den ersten Blick eindeutig beschrieben. Gleichwohl bereitet ihre Umsetzung erhebliche Schwierigkeiten. So ist bei den im folgenden allein behandelten Tatbeständen und zwar bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO fraglich, wann der Berater überhaupt Angaben macht<sup>27</sup>, bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist fraglich, nach welcher Rechtsgrundlage der Berater welche Pflichten beachten muß, damit ihm nicht vorgeworfen werden kann, er habe die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen<sup>28</sup>. Die gleichen Fragen stellen sich bei § 378 AO.

## 2. Spezielle Tatbestandsfragen

### a) Der Berater als Normadressat

Der Berater kann Täter, und zwar unmittelbarer Täter, Mittäter oder mittelbarer Täter oder Teilnehmer, und zwar Anstifter oder Gehilfe einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung sein<sup>29</sup>. Die Täterschafts- und Teilnahmeprobleme sind gemäß der traditionellen Strafrechtsdogmatik zu lösen<sup>30</sup>. Für die Abgrenzung von Mittäterschaft und Beihilfe gelten nach der Rechtsprechung subjektive Kriterien<sup>31</sup>. Das Problem ist allerdings weitgehend entschärft. Der Täterkreis des § 370 AO ist weit gezogen. Das Gesetz hat „gewisse Beihilfeformen“ zu selbständigen Taten erhoben. Damit werden zugleich die üblicherweise aus der Akzessorität der Teilnahme folgenden Nachweisschwierigkeiten – insbesondere in bezug auf das Erfordernis einer vorsätzlichen Haupttat – ausgeräumt. Das ist ein gewolltes Ergebnis gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit<sup>32</sup>.

Anders als § 370 AO enthält § 378 AO bestimmte Normadressaten. § 378 AO ist Sonderdelikt bestimmter Pflichtiger<sup>33</sup>. Berater sind allerdings regel-

27 S. Franzen/Gast/Samson, aaO, § 370 Tz. 91–93.

28 S. Franzen/Gast/Samson, aaO, § 370 Tz. 78–80, 83 ff, 123 ff; Kohlmann, aaO, § 370 Tz. 18–20, 47 ff.

29 S. Kohlmann, aaO, § 370 Tz. 16 ff; Lohmeyer, StB 1980, 129; ders., DStR 1976, 602; allgemein Steffens, Täterschaft und Teilnahme im Steuerstrafrecht, 1974.

30 S. statt aller Schönke/Schröder, StGB, 21. Aufl., Vorbem. §§ 25 ff, Tz. 53 ff.

31 St. Rspr. BGH Urt. v. 5. 5. 1981 WiStra 1982, 28; Urt. v. 16. 12. 1969 BGHSt. 23, 203/207; Urt. v. 10. 3. 1961 BGHSt. 16, 12/14; Urt. v. 21. 6. 1955 BGHSt. 8, 70/73; Urt. v. 19. 12. 1952 BGHSt. 3, 349/350; RG Urt. v. 3. 5. 1932 RGSt. 66, 236/240; Urt. v. 8. 11. 1929 RGSt. 63, 315; Urt. v. 29. 6. 1920 RGSt. 55, 60/61; Urt. v. 4. 10. 1910 RGSt. 44, 69/71; Urt. v. 18. 3. 1898 RGSt. 31, 80/82; s. auch Schönke/Schröder, aaO, Vorbem. §§ 25 ff, Tz. 58.

32 Tiedemann, LK, 10. Aufl. 1979, § 264 Tz. 112 für die parallele Fassung des § 264 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StGB.

33 Kohlmann, aaO, § 378 Tz. 8 f; Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 6 ff.

mäßig taugliche Täter. Sie handeln bei „Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“<sup>34</sup>. Der Gesetzgeber wollte durch die bereits in § 367 RAO 1919<sup>35</sup> enthaltene Formulierung der Vorschrift ein möglichst weites Anwendungsfeld eröffnen. Die Rechtsprechung hat diesem Anliegen seit jeher Rechnung getragen<sup>36</sup>. Der Wortlaut der Vorschrift steht der weiten Auslegung nicht entgegen. Alle Bemühungen, leichtfertiges Handeln von Beratern aus dem Tatbestand des § 378 AO zu eliminieren, können de lege lata keinen Erfolg haben. Der 1965 von Burchard<sup>37</sup> gemachte Vorschlag, die leichtfertige Steuerverkürzung auf die Verkürzung eigener Steuern zu beschränken und Leichtfertigkeit bei der Wahrnehmung fremder Angelegenheiten auszuklammern, bezog sich auf § 402 RAO, ein Steuervergehen, das mit Kriminalstrafe bedroht war. Nachdem 1968 der § 402 RAO in eine Steuerordnungswidrigkeit umgewandelt worden ist<sup>38</sup>, ist dem Anliegen Burchards teilweise Rechnung getragen. Neuere Auffassungen, die die leichtfertige Steuerverkürzung durch Berater nicht einmal als Ordnungswidrigkeit sanktioniert wissen wollen<sup>39</sup>, sind allenfalls Anregungen de lege ferenda.

### b) Das Verhältnis der steuerlichen zu den straf- und bußgeldbewehrten Pflichten

Die straf- und bußgeldbewehrten Pflichten sind von den in Steuergesetzen statuierten zahlreichen Erklärungs-, Mitwirkungs- und sonstigen Handlungspflichten im Besteuerungsverfahren zu unterscheiden. Die Pflichten im Besteuerungsverfahren sind Pflichten des Steuerpflichtigen. Den Berater treffen nur die Pflichten des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts. Daß diese Pflichten ihrerseits auf den Pflichten im Besteuerungsverfahren aufbauen und mit ihnen verknüpft sind, folgt aus der Struktur der Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitentatbestände als Blankettnormen<sup>40</sup>.

34 S. statt aller Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 10 m. w. N.

35 RGBl. I 1919, 1993/2078; entspr. § 402 RAO 1931 RGBl. I 1931, 161/212 und § 404 RAO i. d. F. des 2. AOStfÄndG BGBl. I 1968, 953/955.

36 RG Urt. v. 15. 1. 1931 JW 1931, 2311; Urt. v. 12. 4. 1923 RGSt. 57, 218/219; Kohlmann, aaO, § 378 Tz. 15 ff m. w. N.

37 StKongrRep. 1965, 168/180 ff.

38 2. AOStfÄndG v. 12. 8. 1968 BGBl. I 1968 953 ff.

39 Z. B. Heinrich, aaO, Note 5, 252; Felix/Streck, aaO, Note 5, 86.

40 S. dazu Kohlmann, aaO, B. Tz. 12; Franzen/Gast/Samson, aaO, Einl. Tz. 5, § 377 Tz. 6; Warda, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettgesetzen, 1955. Vgl. aber auch Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität 2, 1976, 117; BFH Urt. v. 16. 1. 1973 BStBl. II 1973, 273/274; BGH Urt. v. 27. 1. 1982 NStZ 1982, 206; BGH Urt. v. 8. 1. 1965 BGHSt. 20, 177/180.

Die Mitwirkung des Beraters bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten eines Dritten hat keinen Einfluß auf die steuerlichen Pflichten des Dritten selbst. Dieser bleibt ihnen nach wie vor unterworfen und kann sich steuerlich nicht freizeichnen, indem er einen Berater beauftragt. Anders ist es bei den Pflichten im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht. Hier kann die Mitwirkung des Beraters den Steuerpflichtigen entlasten oder seine straf- bzw. bußgeldbewehrten Pflichten modifizieren. Der Entlastung des Steuerpflichtigen entspricht die Belastung des Beraters<sup>41</sup>.

Damit ist zugleich ein Streit in dem auf gegenseitiges Vertrauen angewiesenen Beratungsverhältnis programmiert. Ist eine Steuerverkürzung infolge unrichtiger oder unvollständiger Angaben oder infolge einer pflichtwidrigen Nichterklärung eingetreten und soll die Verantwortlichkeit dafür festgestellt werden, dann besteht die Gefahr, daß der Mandant sich zu entlasten versucht, indem er auf den Berater verweist, daß der Berater sich zu entlasten versucht, indem er auf den Auftrag, auf falsche Informationen etc. verweist; eine vor allem für die Tatsachenfeststellung äußerst schwierige Situation.

### c) Der Berater als Unterlassungstäter

Bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sind die jedermann treffenden Pflichten positiv normiert. Anders ist es im Unterlassungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Täter einer Unterlassung kann nur derjenige sein, der eine Pflicht zu einem positiven Tun hat<sup>42</sup>. Der Berater kann den Tatbestand des Unterlassens also nur erfüllen, wenn er selbst eine entsprechende Pflicht hat. Eine solche Pflicht ergibt sich nicht aus den Steuergesetzen. Erst durch die tatsächliche Übernahme eines Auftrags kann für den Berater die Pflicht entstehen, das geschützte Rechtsgut nicht zu verletzen und gebotene Handlungen selbst vorzunehmen<sup>43</sup>. Diese Pflicht ist keine lediglich privatrechtliche Pflicht, die den Berater nur gegenüber dem Mandanten verpflichtet. Sie ist eine Pflicht, die ihn zum Garanten für das geschützte Rechtsgut machen kann<sup>44</sup>.

41 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 34; Lohmeyer, Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit der Angehörigen der steuerberatenden Berufe, 2. Aufl. 1971, 61 ff.; BFH Urt. v. 16. 1. 1973 BStBl. II 1973, 273/274 f.; vgl. BGH Urt. v. 21. 4. 1964 BGHSt. 19, 288.

42 S. statt aller Schönke/Schröder, aaO, § 13 Tz. 7 ff.

43 Schönke/Schröder, aaO, § 13 Tz. 26 m. w. N.

44 BFH Urt. v. 7. 11. 1973 BStBl. II 1974, 125/126; vgl. auch BGH Urt. v. 18. 10. 1956 BStBl. I 1957, 122.

### 3. Die subjektiven Tatbestände

Die Erfüllung des objektiven Tatbestandes kann dem Berater vorgeworfen werden, wenn er vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat. Die Steuerhinterziehung (§ 370 AO) kann nur vorsätzlich begangen werden.

Das ergibt sich aus § 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 16 StGB. Bedingter Vorsatz genügt in jeder Hinsicht<sup>45</sup>. Der Vorsatz muß sich auf alle diejenigen tatsächlichen Umstände erstrecken, die den Tatbestand erfüllen. Bei normativen Tatbestandsmerkmalen muß er die sog. Parallelwertung in der Laiensphäre enthalten. Die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) ist ein Fahrlässigkeitstatbestand. Der Begriff „leichtfertig“ bedeutet einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit<sup>46</sup>. Leichtfertige Steuerverkürzungen können in erster Linie dadurch bewirkt werden, daß der Berater seine Sorgfaltspflichten verletzt.

### III. Die Bedeutung des Beraterauftrags

Der wichtigste Transformator für die Verantwortlichkeit des Beraters ist der Auftrag<sup>47</sup>. Einen typischen Beratungsauftrag gibt es nicht. Es kann ihn auch nicht geben. Die Verschiedenartigkeit individueller Beratung läßt sich nicht in vorformulierten Vertragsbestimmungen zusammenfassen. Alle gegenteiligen Bemühungen sind gescheitert. Für das Rechtsverhältnis zwischen Berater und Mandant gilt in vollem Umfang der Grundsatz der Privatautonomie. Den Parteien eines Beratungsvertrages ist es freigestellt, welche Arbeiten der Mandant dem Berater übertragen und welche Arbeiten er selbst erledigen will. Die Schranken des Zivil- und des Öffentlichen Rechts, insbesondere des Berufsrechts, beziehen sich nicht auf den Gegenstand und den Umfang zu übertragender Aufgaben. Darum kann aus dem Beratungsauftrag auch keine typische öffentlich-rechtliche Verantwortung des Beraters abgeleitet werden. Interdependenzen zwischen den straf- und bußgeldbewehrten Pflichten und dem jeweiligen Auftrag lassen sich nicht generell, sondern immer nur individuell feststellen.

Der Beratungsauftrag steckt den sachlichen Rahmen der Tätigkeit des Beraters ab<sup>48</sup>. Macht der Berater objektiv unrichtige oder unvollständige An-

45 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 370 Tz. 186 ff.

46 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 23 ff.; Schönke/Schröder, aaO, § 15 Tz. 106.

47 Dazu Spitaler, aaO, Note 1, 84 ff.; ders., FR 1950, 113; ders., FR 1951, 123; Burckhardt, aaO, Note 37, 169 f.; Peter/Burhoff, aaO, Note 2, Grp. 340, 45 ff.; Mutze, aaO, Note 13, 710, 1 ff.; Felix/Streck, aaO, Note 5, 80 f.; Lohmeyer, aaO, Note 41, 27 ff.

48 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 38 f.; einschränkend Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 370 Tz. 20 (Steuerberater/Steuerbevollmächtigte).

gaben, dann erfüllt er trotz einer Begrenzung des Auftrags den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Frage ist immer nur: Hat der Berater bedingt vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt.

Obwohl es keinen typischen Beratungsauftrag gibt, lassen sich dennoch mehrere Hauptgruppen unterscheiden<sup>49</sup>:

1. Der Berater soll die Steuererklärung anfertigen.
2. Der Berater soll aus den ihm überlassenen Aufzeichnungen ohne deren Prüfung den Abschluß erstellen und die Steuererklärungen anfertigen.
3. Der Berater soll unter Prüfung der Buchführung den Abschluß erstellen und die Steuererklärungen anfertigen.
4. Der Berater soll die Bücher führen, den Abschluß erstellen und die Steuererklärungen anfertigen.
5. Der Berater soll den Steuerpflichtigen über die Steuerrechtsfolgen seiner Geschäfte beraten.

Die Verantwortlichkeit des Beraters ist je nach Art der übernommenen Aufgaben verschieden. Sie ist im Falle der bloßen Anfertigung der Steuererklärung naturgemäß geringer als im Fall einer Übernahme von Buchführung, Erstellung des Abschlusses und Anfertigung der Steuererklärung.

Die Begrenzung der Verantwortlichkeit des Beraters durch den Auftrag darf indes nicht überbewertet werden. Der Berater ist derjenige, der die Bedeutung bestimmter Sachverhalte für die steuerrechtlichen Tatbestände kennt.

Der Auftrag umfaßt regelmäßig die Aufgabe, den Sachverhalt auf seine steuerliche Erheblichkeit zu hinterfragen und ihn in die vorgeschriebenen Erklärungen umzusetzen. Dabei sind selbstverständlich die Vermögensinteressen des Mandanten zu wahren<sup>50</sup>.

Während sich Inhalt und Umfang des Auftrags für den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht auswirken, ist der Auftrag für den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erheblich. Bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt es darauf an, daß pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen wird. Pflichtwidrig kann nur die steuerlichen Pflichten meinen<sup>51</sup>. Die Pflichtwidrigkeit eines Unterlassens durch den Berater bestimmt sich demzufolge danach, welche Pflichten des Mandanten bestehen und wie weit der Berater diese übernommen hat.

Der Auftrag spielt weiter eine Rolle, wenn dem Berater vorgeworfen wird, er habe die Merkmale des objektiven Tatbestandes vorsätzlich verwirk-

49 S. auch Hofbauer, aaO, Note 13, 42.

50 S. Note 1.

51 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 370 Tz. 128 f.; Kohlmann, aaO, § 370 Tz. 49 ff.

licht. Insoweit sind Auftrag und subjektiver Tatbestand miteinander verknüpft. Je weiter der Berater mit den Angelegenheiten des Steuerpflichtigen betraut und mit dessen tatsächlichen Verhältnissen vertraut ist, desto eher wird er angesichts seines Wissens um die steuerrechtliche Relevanz des Sachverhalts die Erfüllung der Merkmale des objektiven Tatbestandes für möglich halten und (billigend) in Kauf nehmen können.

Inhalt und Umfang eines Auftrags können den Berater allerdings auch entlasten. Der Berater ist zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in allen Steuer-sachen berufen. Das hindert den Mandanten aber nicht daran, die Mitwirkung des Beraters nur für ganz spezielle Fragen oder Tätigkeiten in Anspruch zu nehmen. Ist es aber möglich, den Berater begrenzt einzusetzen, dann kann dem Berater nicht vorgeworfen werden, daß er innerhalb des begrenzten Auftrags, z. B. auf den Unterlagen des Mandanten aufbauend, objektiv falsche, aber subjektiv richtige Angaben macht<sup>52</sup>. Der Berater ist kein Inquisitor. Er hat weder Rechte noch Pflichten, den Sachverhalt nach Art der Betriebsprüfung oder gar der Steuerfahndung festzustellen. Er kann nicht ausschließen, daß er objektiv falsche Angaben macht, wenn der Mandant ihn falsch informiert. Die Mitwirkung des Beraters bedeutet keine quasi hoheitliche Vorprüfung. Der Berater ist keine private Außenstelle des Finanzamts. Der Mandant will einerseits seine steuerlichen Pflichten erfüllen, andererseits nicht zu viel Steuern zahlen. Das ist der Erwartungshorizont, von dem der Berater ausgehen darf. Diesem Erwartungshorizont darf und muß er entsprechen.

Das alles gilt auch bei der leichtfertigen Steuerverkürzung des § 378 AO. Der Unterschied besteht lediglich darin, daß dem Berater im Fall des § 378 AO vorgehalten wird, er habe die Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO zwar nicht für möglich gehalten und (billigend) in Kauf genommen – jedenfalls könne ihm das nicht nachgewiesen werden –, er habe sie aber durch leichtfertiges Handeln oder Unterlassen erreicht.

#### IV. Die Verantwortlichkeit des Beraters für einen falschen Rat als Beispiel

##### 1. Beurteilung

Typisch für die zuweilen anzutreffenden Ungenauigkeiten ist die Auffassung, Berater könnten eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen, wenn sie bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen die ih-

52 RG Urt. v. 12. 10. 1936 RStBl. 1937, 483; Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 39.

nen im Rahmen des jeweiligen Auftrags obliegende Sorgfaltspflicht grob fahrlässig verletzen und dadurch Verkürzungen von Steuern bewirken<sup>53</sup>. Seit Inkrafttreten der AO 1977 genügt es nicht mehr, daß der Erfolg durch eine Verletzung der Sorgfaltspflicht bewirkt ist. Es kommt darauf an, daß dieser Erfolg durch die in § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO verbotene Handlung oder Unterlassung verursacht ist. Der Berater erfüllt den Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO nur, wenn er den Finanzbehörden usw. über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht oder wenn er die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis läßt. § 378 Abs. 1 AO nimmt den vollen objektiven Tatbestand des § 370 AO in Bezug und enthält eine Einschränkung lediglich zum Kreis der tauglichen Täter<sup>54</sup>. Darum reicht es anders als bei § 404 RAO nicht aus, daß der Berater den Verkürzungserfolg leichtfertig bewirkt.

Paradigma ist, daß der Berater leichtfertig einen falschen Rat erteilt, der den Mandanten zu einer unvorsätzlich unrichtigen oder unvollständigen Angabe oder dazu veranlaßt, die Finanzbehörde unvorsätzlich pflichtwidrig in Unkenntnis zu lassen.

Erteilt der Berater dem Mandanten leichtfertig einen falschen Rat und kann er wissen, daß der Mandant aufgrund dieses Rates gutgläubig disponiert, dann handelt der Berater bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen. Er hat indes selbst keine Angaben gegenüber den Finanzbehörden gemacht. Die Angaben hat der Mandant gemacht. Der Berater hat keine strafbare Beihilfe geleistet. Es fehlt sowohl der Beihilfevorsatz als auch die vorsätzlich begangene Haupttat<sup>55</sup>.

Damit bleibt die Überlegung mittelbarer Täterschaft<sup>56</sup>. Der Berater ist mittelbarer Täter, wenn er sich eines anderen zur Tatbestandsverwirklichung bedient hat. Er müßte mit seinem Rat die Tat eines anderen gesteuert haben<sup>57</sup>. Mit seinem Rat hat er aber nicht gesteuert, sondern leichtfertig verursacht. Folglich gerät man in den Bereich der fahrlässigen mittelbaren Täterschaft und zu der Frage, ob eine fahrlässige mittelbare Täterschaft überhaupt möglich ist<sup>58</sup>. Die mittelbare Täterschaft ist ebenso wie die Anstiftung und Beihilfe de lege lata auf Vorsatztaten zugeschnitten. Nach

53 Z. B. *Lohmeyer*, StB 1980, 129/131 f.

54 *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 6.

55 Zu den Akzessorietätsproblemen s. *Schönke/Schröder*, aaO, Vorbem. §§ 25 ff, Tz. 23 ff.

56 Dazu *Schönke/Schröder*, aaO, § 25 Tz. 6 ff; *Samson*, SK, 3. Aufl. 1981, § 25 Tz. 20 ff.

57 *Samson*, SK, § 25 Tz. 21.

58 S. dazu *Schönke/Schröder*, aaO, § 25 Tz. 59 f.

herrschender Auffassung gibt es keine fahrlässige mittelbare Täterschaft<sup>59</sup>. Fahrlässigkeitsdelikte kennen die Differenzierung zwischen Täterschaft und Teilnahme nicht. Es fehlen die Kriterien von Tatherrschaft und Täterwillen. Die mittelbare Täterschaft eines Fahrlässigkeitsstatbestandes ist entweder selbst Erfüllung des entsprechenden Tatbestandes oder sie ist tatbestandslos. Sie kann Erfüllung des Fahrlässigkeitsstatbestandes sein, wenn sich der Tatbestand in der bloßen fahrlässigen Erfolgsverursachung erschöpft. Anders kann es sein, wenn zusätzlich Fahrlässigkeit bei der Vornahme bestimmter Handlungen erforderlich ist<sup>60</sup>. Das ist bei § 378 Abs. 1 AO i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO abweichend von § 404 RAO der Fall.

Daß § 378 AO aufgrund einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung auch fahrlässige Urheberschaft, d. h. fahrlässige Erfüllung des Tatbestandes durch einen anderen, als Täterschaft behandelt wissen will, kann nach der Neufassung des Tatbestandes nicht angenommen werden. Der Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht durch eine leichtfertige Mitwirkung bei leichtfertig gemachten unrichtigen Angaben erfüllt werden. Es gibt keine fahrlässige Teilnahme, und der Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist nicht erfüllt, wenn der Berater selbst keine Angaben gegenüber den Finanzbehörden macht.

Der einheitliche Täterbegriff des § 14 OWiG ändert an diesem Ergebnis nichts. Es besteht Einigkeit, daß § 14 OWiG bei einem fahrlässigen Tatbeitrag nicht anzuwenden ist<sup>61</sup>. § 14 OWiG will die Ahndungsmöglichkeit gegenüber dem Strafrecht nicht erweitern, sondern nur die Rechtsanwendung erleichtern<sup>62</sup>. Was bei Fassung des § 378 AO als Straftatbestand nicht möglich wäre, kann bei seiner Fassung als Ordnungswidrigkeitentatbestand ebensowenig möglich sein.

Der leichtfertig handelnde Berater unterläßt auch nicht pflichtwidrig i. S. § 378 Abs. 1 AO i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn der Mandant auf den Rat hin die Finanzbehörde in Unkenntnis läßt. Der Berater verursacht leichtfertig das objektiv pflichtwidrige Unterlassen des Mandanten. Dennoch ist er nicht selbst mittelbarer Täter einer Unterlassung. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob mittelbare Täterschaft bei Unterlassungsdelikten

59 *Schönke/Schröder*, aaO, § 25 Tz. 60; *Samson*, SK, § 25 Tz. 41 jeweils m. w. N.

60 *Schönke/Schröder*, aaO, § 25 Tz. 61.

61 Dazu *Göhler*, aaO, § 14 Anm. 4; *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 9; zu § 9 OWiG a. F. *Dreher*, NJW 1970, 217/221 und NJW 1971, 121/123.

62 *Göhler*, aaO, § 14 Anm. 2; *Rebmann/Roth/Herrmann*, OWiG, 1968/81, § 14 Anm. 3 jeweils m. w. N.

überhaupt möglich ist<sup>63</sup>. Die mittelbare Unterlassungstäterschaft wäre wiederum nur eine fahrlässige Tat und ist schon allein aus diesem Grunde nach herrschender Ansicht nicht möglich<sup>64</sup>.

Es liegt aber auch keine unmittelbare Unterlassungstäterschaft vor. Der Berater wäre unmittelbarer Unterlassungstäter i. S. § 378 Abs. 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn er selbst verpflichtet wäre, die Finanzbehörde nicht in Unkenntnis zu lassen. Eine solche Pflicht könnte sich daraus ergeben, daß der Berater es übernommen hat, einen Rat zu erteilen, daß er dabei leichtfertig gehandelt und bewirkt hat, daß ein Dritter die Finanzbehörde in Unkenntnis gelassen hat. Der leichtfertig erteilte Rat kann aber keine unmittelbare Täterschaft des Beraters begründen. Nur wenn der Berater eine Pflicht des Mandanten gegenüber der Finanzbehörde tatsächlich übernommen hat, wenn der Mandant seine Pflicht gewissermaßen auf den Berater übertragen hat, läßt sich eine eigene Pflicht des Beraters konstruieren<sup>65</sup>. Allein mit der Erteilung eines Rates hat der Berater keine Schutzfunktion gegenüber dem betroffenen Rechtsgut übernommen. Der Berater unterstützt allenfalls fahrlässig das spätere Unterlassen des Mandanten. Fahrlässige Unterstützungshandlungen sind aber nicht tatbestandsmäßig.

Es bleibt die Frage einer Verantwortlichkeit aus vorangegangenem Tun. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, daß derjenige, der durch sein Handeln die Gefahr für den Eintritt schädlicher Erfolge geschaffen hat, verpflichtet ist, die drohenden Schäden zu verhindern<sup>66</sup>. Der Berater ist gleichwohl nach einem falschen Rat nicht verpflichtet, die Finanzbehörde aufzuklären. Aus vorangegangenem Tun ist verantwortlich, wer für den Nichteintritt des Erfolgs einzustehen hat. Das trifft für den Berater zu, wenn er bestimmte Schutzpflichten übernommen hat. Bei einer einfachen Beratung ist das nicht der Fall. Der Berater ist allenfalls verpflichtet, den Mandanten über den Fehler zu informieren<sup>67</sup>. Eine Aufklärungspflicht gegenüber dem Finanzamt besteht nicht. Im übrigen hat das vorangegangene Tun in § 153 AO eine Sonderbehandlung erfahren. Es bestehen bereits aus diesem Grunde Bedenken, auf die allgemeinen Garantienpflichten aus vorangegangenem Tun zurückzugreifen.

63 Bejahend *Mezger*, Strafrecht, 3. Aufl. 1949, 420; z. T. auch *Maurach/Gössel/Zipf*, Strafrecht AT, 5. Aufl. 1979, 212; verneinend z. B. *Armin Kaufmann*, Die Dogmatik der Unterlassungsdelikte, 1959, 195 ff; *Roxin*, Täterschaft und Tatherrschaft, 3. Aufl. 1975, 471; *Stratenwerth*, Strafrecht AT, 3. Aufl. 1980, 305 f.

64 Note 59.

65 Noten 42, 43, 44.

66 S. statt aller *Schönke/Schröder*, aaO, § 13 Tz. 32 ff.

67 S. dazu *Kohlmann*, aaO, § 370 Tz. 54, 59; *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 370 Tz. 146–151; *Tipke/Kruse*, aaO, § 153 Tz. 1.

Das Ergebnis lautet mithin: Der leichtfertig erteilte falsche Rat begründet keine Ordnungswidrigkeit des Beraters.

## 2. Folgerungen

Die Schlußfolgerungen aus diesem Beispiel sind: Der Berater ist nur dann Täter gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 378 Abs. 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn er selbst unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Macht der Berater selbst keine Angaben, verursacht er aber vorsätzlich, daß der Mandant unrichtige Angaben macht, so ist er Mittäter, Anstifter oder Gehilfe, wenn der Mandant vorsätzlich handelt; er ist mittelbarer Täter, wenn der Mandant leichtfertig handelt.

Verursacht der Berater lediglich leichtfertig, daß der Mandant unrichtige Angaben macht, so erfüllt der Berater nicht den Tatbestand des § 378 Abs. 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Er beteiligt sich nicht i. S. § 14 OWiG.

Der Berater ist Täter einer Unterlassung i. S. § 370 Abs. 1 Nr. 2 und § 378 Abs. 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn er es übernommen hatte, die steuerlichen Pflichten des Mandanten zu erfüllen. Ist das nicht der Fall, so kann sich der Berater einer Anstiftung oder Beihilfe schuldig machen, wenn er selbst vorsätzlich falsch beraten und auch der Mandant daraufhin vorsätzlich unterlassen hat. In allen übrigen Fällen ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 378 Abs. 1 AO nicht erfüllt.

Entscheidend sind somit zwei Fragen. Erstens: Wann macht der Berater Angaben? Zweitens: Wann ist er kraft Übernahme steuerlicher Pflichten seines Mandanten selbst verpflichtet?

Der Berater macht Angaben, wenn er eine ausdrückliche schriftliche oder mündliche Erklärung abgibt<sup>68</sup>. Die aus der Dogmatik zum Betrugstatbestand bekannte Diskussion darüber, ob eine Täuschung auch durch Unterlassen begangen werden kann<sup>69</sup>, braucht auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht übertragen zu werden. Das folgt aus der eigens erfaßten Unterlassung in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. „Angaben machen“ meint bereits nach seinem Wortlaut ein aktives Tun. Auf die Unterschrift bei einer schriftlichen Erklärung kommt es allerdings nicht an.

Der Berater ist Garant kraft Übernahme, wenn und soweit er es gegenüber dem Mandanten als Hauptpflicht übernommen hat, dessen steuerliche

68 *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 370 Tz. 91, 93; *Kohlmann*, aaO, § 370 Tz. 32–34.

69 Dazu *Schönke/Schröder*, aaO, § 264 Tz. 11 ff, 18 ff; *Samson*, SK, § 263 Tz. 40 ff.

Pflichten zu erfüllen<sup>70</sup>. Der Übernahme der steuerlichen Pflichten steht nicht entgegen, daß ihre Erfüllung nur von dem Steuerpflichtigen verlangt werden kann. Andernfalls müßte § 378 AO leerlaufen, soweit er die leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen derjenigen im Tatbestand erfaßt, die bei der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen handeln<sup>71</sup>.

Der Steuerpflichtige kann die Erfüllung seiner Pflichten delegieren. § 80 Abs. 1 Satz 2 AO ermächtigt zur Delegation für alle Verfahrenshandlungen. Die meisten Pflichten des Steuerrechts sind nicht höchstpersönlich zu erfüllen. Handlungspflicht höchstpersönlichen Charakters ist z. B. die Pflicht zur eigenhändigen Unterschrift. Diese Pflicht kann der Berater nicht pflichtwidrig unterlassen. Im übrigen kann der Berater weitgehend für den Mandanten handeln<sup>72</sup>.

Mit der Bestellung des Beraters setzt der Steuerpflichtige nur ein Mittel ein, um seiner Pflicht zu genügen. Versagt der Berater und werden dadurch Steuern verkürzt, so können beide verantwortlich sein; der Steuerpflichtige jedoch regelmäßig nur, wenn ihn bei der Auswahl oder Überwachung des Beraters ein Verschulden trifft, wenn er diesem schuldhaft falsche Angaben macht, falsche Unterlagen zur Verfügung stellt, oder wenn er nach Kenntnis des Versagens des Beraters untätig bleibt<sup>73</sup>. Der Steuerpflichtige verzichtet mit dem Auftrag an den Berater auf andere Schutzvorkehrungen, die verhindern, daß er seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllt. Das rechtfertigt die Verantwortlichkeit des Beraters.

Der Umfang der Garantenpflicht richtet sich danach, welche (Schutz-) Aufgaben der Berater tatsächlich übernommen hat. Im übrigen ist der Berater der geborene Übernahmegarant. Der Mandant darf sich darauf verlassen, daß der Berater sachkundig ist, daß dieser einen Auftrag unabhängig, eigenverantwortlich und gewissenhaft ausführen wird<sup>74</sup>. Gerade dafür ist das Beratungsmonopol gesetzlich verankert und durch das Berufsrecht eingebunden.

70 Vgl. BGH Urt. v. 21. 4. 1964 BGHSt. 19, 286; s. zum Problem auch *Schönke/Schröder*, aaO, § 13 Tz. 26 ff m. w. N.; *Rudolphi*, SK, § 13 Tz. 58 ff, 61, 62; *Franzen/Gast/Samon*, § 370 Tz. 129; § 378 Tz. 19; *Koblmann*, aaO, § 370 Tz. 49 ff.

71 *Franzen/Gast/Samon*, § 378 Tz. 19.

72 S. dazu *Tipke/Kruse*, aaO, § 80 Tz. 1, 14 ff.

73 Zur Erkundigungspflicht s. RG Urt. v. 22. 6. 1923 RGSt. 57, 329; BayObLG Beschl. v. 21. 10. 1971 BB 1971, 1544; OLG Hamm Urt. v. 28. 2. 1964 BB 1964, 871; OLG Hamm Urt. v. 28. 6. 1963 BB 1963, 1004; zur Sorgfaltspflicht bei der Übertragung steuerlicher Pflichten s. BGH Urt. v. 3. 6. 1954 BGHSt. 7, 336. Ferner *Koblmann*, aaO, § 378 Tz. 51 ff.

74 § 57 Abs. 1 StBerG.

Selbstverständlich kann dem Berater nur dann vorgeworfen werden, er habe vorsätzlich oder leichtfertig unrichtige Angaben gemacht oder pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen und dadurch Steuern verkürzt, wenn er die Tatsachen, die hätten mitgeteilt werden müssen, kannte oder leichtfertig nicht kannte. Die Aussage des § 35 AO, daß Pflichten nur insoweit zu erfüllen sind, als sie rechtlich und tatsächlich von dem Pflichtigen erfüllt werden können, gilt für die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit erst recht.

## V. Die Sorgfaltspflichten

### 1. Systematische Einordnung

Da die praktische Bedeutung der straf- und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit des Beraters überwiegend im Bereich des § 378 AO liegt, die Abgrenzung von bedingtem Vorsatz und Leichtfertigkeit zumindest theoretisch geklärt ist<sup>75</sup> und schließlich § 378 AO eine große Bedeutung als Auffangtatbestand besitzt<sup>76</sup>, kann der Vorsatzbereich im folgenden außer acht gelassen werden. Leichtfertige Steuerverkürzung wird dem Berater am ehesten vorgeworfen. Demzufolge sind die Sorgfaltspflichten zu bestimmen.

Während bei der vorsätzlichen Steuerhinterziehung Sorgfaltspflichten nur mittelbar, und zwar im Rahmen des subjektiven Tatbestandes oder der Schuld relevant werden, sind sie bei der leichtfertigen Steuerhinterziehung über die dogmatisch gesicherte wenn auch im einzelnen umstrittene Struktur von Fahrlässigkeitsdelikten Merkmale des objektiven Tatbestandes<sup>77</sup>. Die Zuordnung der Verletzung von Sorgfaltspflichten bereits zum Tatbestand des fahrlässigen Delikts beruht auf der Erkenntnis, daß Fahrlässigkeit keine Schuldform, sondern eine besondere Form des Unrechts ist. Während beim vorsätzlichen Delikt dem Täter als Unrecht vorgeworfen wird, er habe seine Handlung im Hinblick auf den mißbilligten Erfolg hin gesteuert, wird ihm beim fahrlässigen Delikt das sorgfaltswidrige Verhalten als solches vorgeworfen.

Wann eine Handlung sorgfaltswidrig ist, ist umstritten. Dabei geht es um die Frage, ob die Sorgfaltswidrigkeit der Handlung nach objektiven Kriterien oder auch nach individuellen Fähigkeiten des Täters zu bestimmen ist.

75 *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 68 ff, 106 ff.

76 *Koblmann*, aaO, § 378 Tz. 7; allg. *Rudolphi*, SK, Anh. zu § 55 Tz. 23 m. w. N.

77 S. statt aller *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 117 ff; *Samon*, SK, Anh. zu § 16 Tz. 10 ff.

Die überwiegende Ansicht definiert die das Unrecht begründende Sorgfaltswidrigkeit objektiv. Sorgfaltswidrig ist eine Handlung, wenn ein gedachter – mit bestimmten Kenntnissen ausgestatteter – Beurteiler die Handlung als für das Schutzobjekt gefährlich erkannt hätte<sup>78</sup>. Demgegenüber ist eine zahlenmäßig geringere Auffassung der Meinung, der Tatbestand sei bereits durch die dem Täter individuell mögliche Sorgfalt begrenzt<sup>79</sup>. Nach der herrschenden Meinung bestimmt sich der Umfang der den einzelnen treffenden Pflichten ausschließlich nach den Durchschnittsanforderungen des jeweiligen Verkehrskreises. Der Sorgfaltsmaßstab orientiert sich daran, wie ein Mensch der auf das Leistungsvermögen des Täters zugeschnittenen Kategorie handeln würde, um in der betreffenden Situation das verbotene Verhalten und den verbotenen Erfolg zu vermeiden. Ohne Rücksicht auf die persönlichen Fähigkeiten ist ein Verhalten Unrecht, wenn der Täter die für seinen Verkehrskreis maßgebliche Sorgfalt außer acht läßt. Für diese Sorgfaltsregeln sind namentlich die für den Berufskreis des Täters geltenden Rechtssätze und Verkehrsgepflogenheiten zu beachten. Maßgebend sind die Verkehrsgepflogenheiten der gewissenhaften und verständigen Angehörigen des Verkehrskreises<sup>80</sup>.

Die Probleme des über- und unterdurchschnittlichen Leistungsvermögens sind im vorliegenden Zusammenhang nicht zu behandeln<sup>81</sup>. Hier kommt es nur darauf an, welche Pflichten (Sorgfalt/Kenntnisse) von einem gewissenhaften und verständigen Berater verlangt werden dürfen.

## 2. Der traditionelle Pflichtenkatalog

Literatur und Rechtsprechung haben im Laufe der Zeit einen umfangreichen Katalog von Sorgfaltspflichten aufgestellt, deren Nichtbeachtung den Vorwurf leichtfertigen Handelns begründen soll<sup>82</sup>. Exemplarisch heißt es:

Das Maß der Sorgfalt des Beraters bestimme sich nach den allgemeinen Grundsätzen, wie sie auch für den Steuerpflichtigen selbst zu gelten haben<sup>83</sup>. Daher obliege dem Berater ebenso wie dem Steuerpflichtigen eine

78 S. die Nachweise bei *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 122.

79 *Samson*, SK, Anh. zu § 16 Tz. 12 f m. w. N.

80 So RG Ur. v. 1. 12. 1931 RGSt. 67, 12/19; s. auch RG Ur. v. 3. 5. 1906 RGSt. 39, 2/4.

81 Dazu *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 137; *Samson*, SK, Anh. zu § 16 Tz. 12.

82 *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 37 ff; *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 60 ff; *Felix/Streck*, aaO, Note 5, 79 ff, jeweils m. w. N. aus der Rspr.

83 BGH Ur. v. 26. 1. 1954 DStRu 1955, 324.

Erkundigungspflicht. Diese bestehe für den Berater jedoch in einem weit größeren Maße, weil er für sich Fachkunde in Anspruch nehme. Als allgemeines Mindestmaß dessen, was jeder steuerliche Berater an Steuerrechtskenntnissen bei Ausübung seines Berufs anzuwenden habe, könnten die EStR, LStR, KStR, VStR und GewStR sowie die USt-Erlasse angesehen werden, die der Bundesminister der Finanzen herausgebe. Der Berater müsse die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verfolgen, er müsse bei schwierigen Fragen Fachliteratur heranziehen, den Rat seiner Berufsorganisation oder eines erfahrenen Kollegen einholen oder die Angelegenheit mit der zuständigen Stelle der Finanzverwaltung erörtern. Die unrichtige Auskunft der Finanzbehörde entlaste den Berater im subjektiven Tatbestand. Der Berater müsse erklären, wenn er von der Rechtsprechung und herrschenden Meinung zum Steuerrecht abweiche, weil er bestimmte Grundsätze für unrichtig oder unter den besonderen Umständen des Einzelfalles für unanwendbar erachte<sup>84</sup>. Übernehme er die Buchführung, obliege ihm eine erweiterte und erhöhte Sorgfaltspflicht. So sei er in formaler Hinsicht uneingeschränkt für die Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit der Buchführung verantwortlich. In materieller Hinsicht müsse er darauf achten, daß er keine Belege verbuche, die für ihn erkennbar unrichtig sind<sup>85</sup>. Er dürfe sich nicht darauf beschränken, aus fehlerhaften, widersprüchlichen oder lückenhaften Aufzeichnungen des Mandanten eine Buchführung herzustellen, die nur äußerlich ordnungsmäßig erscheint<sup>86</sup>. Bei undurchsichtigen Sachverhalten müsse er Erkundigungen anstellen<sup>87</sup>.

Damit ist der Katalog indes nicht abgeschlossen. Der Berater müsse auch die Richtigkeit und Vollständigkeit der ihm übermittelten Unterlagen und Angaben prüfen. Zwar sei der Berater seiner Funktion nach Helfer des Steuerpflichtigen, er brauche dem Mandanten nicht von vornherein mit Mißtrauen zu begegnen. Gleichwohl sei er verpflichtet, in die Tiefe zu gehen und zu ermitteln, wenn sein Auftrag das einschließe, wenn er von sich aus über die ursprünglichen Grenzen hinausgehe, wenn sich eine Prüfungspflicht aus vorangegangenem Tun ergebe oder wenn sich ihm aufgrund seiner Kenntnisse vom Geschäftsumfang oder anderer Kenntnisse Zweifel aufdrängen oder hätten aufdrängen müssen, daß die ihm vorgelegten Unterlagen unmöglich stimmen können. Komme der Mandant einer weitgehenden Mitwirkungspflicht nicht nach, so sei der Berater zwar nicht verpflichtet, das Mandat niederzulegen oder das Finanzamt positiv auf die

84 *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 42.

85 RG Ur. v. 4. 7. 1938 JW 1938, 3109.

86 RG Ur. v. 26. 6. 1934 RStBl. 1934, 822.

87 RG Ur. v. 26. 11. 1942 RStBl. 1943, 217.

bestehenden Zweifel hinzuweisen. Er müsse jedoch gegenüber dem Finanzamt den Anschein vermeiden, daß er in umfassender Weise an den Abschlüssen mitgewirkt habe und die darin zusammengefaßten Ergebnisse auf dem von ihm geprüften Zahlenwerk der Buchführung beruhen. Der Berater müsse dann vielmehr deutlich machen, daß die Gewinnermittlung ausschließlich nach Angaben des Steuerpflichtigen vorgenommen worden sei<sup>88</sup>.

Der Pflichtenkatalog läßt sich noch vielfältig ergänzen<sup>89</sup>. Hier soll es indes nicht um die Einzelheiten gehen. Die Frage ist vielmehr, auf welche Rechtsgrundlagen die genannten Pflichten zurückzuführen sind. Nach diesen forscht der kritische Leser vergebens. Als Versuch einer Begründung findet er den Hinweis auf die verfassungs- und standesrechtliche Stellung des Beraters. Der Berater ist, so das Bundesverfassungsgericht<sup>90</sup>, Mittler zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt. Die Mittlerfunktion wird ausgegrenzt einerseits gegenüber der Vorstellung, der Berater sei Parteigänger des Mandanten, andererseits gegenüber der Vorstellung, der Berater sei quasiverstaatlichter verlängerter Arm des Finanzamts<sup>91</sup>. Dazu ist auf *Flämig*<sup>92</sup> zu verweisen, der 1979 die Funktion des Beraters in einer eingehenden Untersuchung mit dem Steuerrechtsverhältnis verknüpft und dem Berater als Träger eines privatrechtlichen Amtes die Aufgabe zugewiesen hat, die Rechte und Pflichten des Mandanten zu übersetzen. Der Berater stehe nicht zwischen gegensätzlichen Fronten, sondern im „dialektischen Spannungsfeld zwischen Staat und Gesellschaft“. Demzufolge habe er ein „Wächteramt gegenüber dem Gesetzgeber“, eine „Korrekturaufgabe gegenüber der Finanzverwaltung“ und eine „Fürsprecheraufgabe im Finanzprozeß“.

### 3. Ableitung der Sorgfaltspflichten

Die Ableitung von Sorgfaltspflichten aus der Stellung und Funktion des Beraters ist zweifelhaft. Der Prämisse, der Berater habe nach unserer Rechtsordnung eine hervorgehobene Stellung, kann angesichts der Regelungen des Steuerberatungsgesetzes schwerlich widersprochen werden.

88 *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 39 f. S. auch *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 61 ff.

89 Zur Kritik *Heinrich*, aaO, Note 5; *Felix/Streck*, aaO, Note 5.

90 BVerfG Beschl. v. 15. 2. 1967 BVerfGE 21, 173/179. Zur Stellung des Beraters s. auch BVerfG Beschl. v. 27. 1. 1982 NJW 1982, 1687/1688; Beschl. v. 18. 6. 1980 BVerfGE 54, 301/315 ff.

91 *Spitaler*, aaO, Note 1.

92 AaO, Note 6, 78 ff.

Die Frage ist indes, ob und wie aus der Funktion und Stellung des Beraters straf- und bußgeldbewehrte Pflichten abgeleitet werden können. Man könnte zunächst geneigt sein, mit dem Hinweis auf die – vermeintliche – Einheit der Rechtsordnung einen Blick in das Berufsrecht und in das Privatrecht, insbesondere das Beraterhaftungsrecht zu werfen und die dort herausgearbeiteten Sorgfaltspflichten auf das Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrecht zu übertragen. Eine solche Übertragung ist indes nicht möglich. Das Gebot zu unabhängiger, eigenverantwortlicher und gewissenhafter Berufsausübung (§ 57 StBerG) und seine Konkretisierung in den Standesrichtlinien ist eine Berufspflicht<sup>93</sup>. Verletzungen der Berufspflicht haben berufsrechtliche Maßnahmen zur Folge<sup>94</sup>. Die Berufspflichten des StBerG stimmen mit den Pflichten des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts aber nicht überein. Die Nichtbeachtung z. B. der Berufspflicht zur Gewissenhaftigkeit indiziert nicht automatisch leichtfertiges Handeln i. S. § 378 AO. Bereits die Verschuldensmaßstäbe differieren<sup>95</sup>. Die Berufspflichten des StBerG sind allenfalls mittelbare Erkenntnisquelle für die speziellen steuerstraf- und steuerordnungswidrigkeitsrechtlich erheblichen Sorgfaltspflichten.

Dasselbe gilt auch für die Sorgfaltspflichten, die die Zivilgerichte zur Vermeidung einer privatrechtlichen Haftung verlangen<sup>96</sup>. Die Verletzung der von den Zivilgerichten sehr weit interpretierten Sorgfaltspflichten nach § 276 BGB mag Schadensersatzansprüche begründen; für die straf- oder bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit gibt der zivilrechtliche Verschuldensmaßstab nichts her. Die Verschuldensmaßstäbe sind auch hier verschieden. Überdies können angesichts ihrer unterschiedlichen Zielsetzung privatrechtliche Haftung und straf- oder bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit nicht gleichgesetzt werden.

Es gibt keinen einheitlichen Maßstab für Sorgfaltspflichten, der gleichermaßen im Berufsrecht, im Zivilrecht und im Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrecht anzuwenden ist. Der Sorgfaltsmaßstab kann nur dem § 378

93 Zu den Berufspflichten s. statt aller *Gebre*, aaO, Note 4, § 57 Tz. 8 ff (Unabhängigkeit), Tz. 26 ff (Eigenverantwortlichkeit), Tz. 41 ff (Gewissenhaftigkeit).

94 §§ 89, 90 StBerG.

95 § 89 StBerG setzt eine schuldhaftige Verletzung der Berufspflichten voraus. Schuldhaft ist jede vorsätzliche oder fahrlässige Pflichtverletzung. S. dazu BGH Urt. v. 5. 10. 1964 BGHSt. 20, 73.

96 BGH Urt. v. 9. 6. 1982 NJW 1982, 2238; Urt. v. 9. 12. 1981 WM 1982, 128; Urt. v. 30. 11. 1972 DB 1973, 520; Urt. v. 1. 7. 1971 VersR 1971, 956; Urt. v. 8. 12. 1964 VersR 1965, 292; KG Urt. v. 27. 9. 1976 NJW 1977, 110; OLG Düsseldorf Urt. v. 30. 5. 1974 DB 1974, 1616; OLG Nürnberg Urt. v. 27. 1. 1964 WPg 1964, 243.

AO selbst entnommen werden. Darum sind Sorgfalsmaßstab und Schutzobjekt des § 378 AO<sup>97</sup> miteinander in Beziehung zu setzen. Es ist zu fragen: Wann hätte ein Berater sein Tun oder Unterlassen als für das rechtzeitige und vollständige Aufkommen bestimmter einzelner Steuern bzw. den staatlichen Steueranspruch gefährlich erkannt oder erkennen müssen. Maßstab ist der besonnene und umsichtige Berater. Was der besonnene und umsichtige Berater beachten muß, läßt sich u. a. nach den Maßstäben des Berufsrechts bestimmen<sup>98</sup>. Insoweit bestehen Interdependenzen zwischen Sorgfaltspflichten i. S. § 378 AO und Berufspflichten. Der umsichtige und besonnene Berater beachtet die Berufspflichten. Die Nichtbeachtung der Berufspflichten ist aber nicht bereits wegen der Nichtbeachtung leichtfertig.

Die Frage nach den Sorgfaltspflichten läßt sich am deutlichsten bestimmen, indem man nach den Ursachen fehlerhafter Beratung fragt<sup>99</sup>. Fehler können darauf beruhen, daß der Berater falsche Tatsachen zugrundegelegt hat, deren Unrichtigkeit er hätte erkennen können, daß er die gesetzlichen Bestimmungen oder die Grundsätze gefestigter Rechtsprechung nicht gekannt und beachtet hat oder daß er ganz einfach schlecht gearbeitet hat.

Sind die steuerbaren Geschäftsvorfälle unvollständig erfaßt und waren sie dem Berater nicht bekannt, so kommt es darauf an, ob ihm die mangelnde Kenntnis vorzuwerfen ist. Hier ist die Verschiedenartigkeit des Auftrags erheblich. Eine Verpflichtung, sich durch eigene Nachprüfung die erforderlichen Kenntnisse zu verschaffen, besteht nicht, wenn sich der Auftrag auf eine Zusammenstellung fertiger Abschlußposten zu einer Bilanz und einer Steuererklärung beschränkt. Erkennt der Berater allerdings, daß die Angaben offensichtlich nicht stimmen können, ist er gehalten, beim Mandanten nachzufragen. Erscheint ihm die Antwort offensichtlich nicht plausibel, so darf er die Erklärung nicht mit seinem Namen decken und den Eindruck erwecken, er habe die Angaben geprüft<sup>100</sup>. Das Finanzamt darf erwarten, daß die vom Berater abgegebene Erklärung gewissenhaft erstellt wurde.

Gleichwohl lassen sich keine allgemeingültigen Verhaltensregeln aufstel-

97 Zum Schutzobjekt s. BGH Urt. v. 28. 11. 1957 ZfZ 1958, 145/147; RG Urt. v. 23. 5. 1938 RGSt. 72, 184; Urt. v. 19. 2. 1931 RGSt. 65, 165/174; Urt. v. 16. 6. 1925 RGSt. 59, 258/262; *Franzen/Gast/Samson*, aaO, Einl. Tz. 8 ff; *Kohlmann*, aaO, § 370 Tz. 9 ff; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, § 370 Tz. 7 ff.

98 S. Note 93.

99 So auch *Burchardt*, aaO, Note 37, 168 ff.

100 Gl. A. *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 39 f; s. auch *Lohmeyer*, aaO, Note 41, 63 ff.

len. Der Berater ist kein neutraler Wirtschaftsprüfer. Rechtssystematisch läßt sich die Grenze der Nachprüfungspflicht mit dem aus der Fahrlässigkeitsdogmatik bekannten Vertrauensgrundsatz begründen. Danach dürfen sich Hilfspersonen auf die Richtigkeit der Vorarbeiten verlassen. Sie brauchen diese Vorarbeiten, auch wenn es ihnen möglich sein sollte, nicht zu überprüfen. Eine unbedingte Erkenntnisverschaffungspflicht besteht nicht. Der verbotene Erfolg kann ihnen nur zum Vorwurf gemacht werden, wenn die Unrichtigkeit sich ihnen nach ihren persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten auch ohne besondere Nachprüfung hätte aufdrängen müssen<sup>101</sup>. Dieser Maßstab gilt nicht nur bei der Abgabe von Steuererklärungen. Er gilt z. B. auch, wenn der Berater für den Mandanten Stundungs- oder Erlaßanträge stellt und bei der Begründung auf die Angaben des Mandanten zurückgreifen muß<sup>102</sup>.

Hat der Berater gesetzliche Bestimmungen oder die Grundsätze der Rechtsprechung nicht beachtet, wird ihm vielfach leichtfertiges Handeln vorgeworfen<sup>103</sup>. Der Berater muß selbstverständlich im Steuerrecht zu Hause sein. Problematisch ist immer nur das konkrete Maß. Daß der Berater neben den Steuergesetzen, Verordnungen auch alle Richtlinien oder Erlasse kennt, kann als Mindestmaß nicht verlangt werden<sup>104</sup>. Sicherlich wird der Berater bei schwierigen Fragen nachzuschlagen haben, er wird sich erkundigen müssen. Anderenfalls kann ihm bereits vorgeworfen werden, er habe einen Auftrag übernommen, dem er nicht gewachsen war<sup>105</sup>.

Eine Zusammenfassung der Sorgfaltspflichten des Beraters im Rahmen des § 378 AO zu einem allgemeingültigen Katalog ist nicht möglich. Das beweist der vorhandene Pflichtenkatalog. Es kann nur der Einzelfall entscheiden. Hierbei ist zunächst zu fragen, ob der Berater fahrlässig gehandelt hat, sodann, ob die Fahrlässigkeit im Einzelfall so schwer wiegt, daß sie als Leichtfertigkeit bezeichnet werden muß. Der Blick ist dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse und Möglichkeiten der Berater zu richten. Den optimalen, allwissenden Berater gibt es nicht. Fehler wird es immer geben. Gerade darum erfaßt das Gesetz nur evidente Fehler. Es gibt abgesehen von dem Verbot, über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder un-

101 S. dazu *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 153.

102 RG Urt. v. 16. 2. 1937 RStBl. 1937, 387; s. auch *Lohmeyer*, aaO, Note 41, 43 ff; *Spitaler*, aaO, Note 1, 92 f.

103 *Franzen/Gast/Samson*, aaO, § 378 Tz. 37, 42; *Späth*, StB 1975, 85 ff und 229 ff; *Lohmeyer*, aaO, Note 41, 53 f.

104 *Tipke*, StBj. 1972/73, 509/526 ff.

105 Zur pflichtwidrigen Tätigkeitsübernahme s. statt aller *Schönke/Schröder*, aaO, § 15 Tz. 137 a, 196.

vollständige Angaben zu machen oder die Finanzbehörde pflichtwidrig in Unkenntnis zu lassen, keine speziellen strafrechtlichen Pflichten des Beraters. Der Berater ist nicht verpflichtet, das vollständige Aufkommen der entstandenen Steuern zu garantieren<sup>106</sup>. Er ist indes verpflichtet, die Interessen des Mandanten im Rahmen der Gesetze wahrzunehmen. Dabei kann ihm die Erfüllung der objektiven Pflichten des Mandanten übertragen sein. Diese objektiven Pflichten muß er umsetzen. Daß ihm dabei angesichts seiner Fachkenntnisse subjektiv ein Vorwurf eher gemacht werden kann als dem Mandanten, liegt in der Natur der Sache.

#### 4. Einzelfragen

Auf zwei Einzelfragen soll speziell eingegangen werden: Erstens die Pflicht zur Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, zweitens die Pflicht zur Beachtung der Richtlinien. Daß der Berater die höchstrichterliche Rechtsprechung berücksichtigen muß, entspricht strafgerichtlicher Praxis<sup>107</sup>. Dem ist zuzustimmen, soweit die höchstrichterlichen Entscheidungen allgemeine über den Einzelfall hinausgehende Aussagen enthalten. Angesichts der Vielzahl der Entscheidungen ergibt sich zunächst die Frage, in welcher Weise der Berater seiner Unterrichtungspflicht nachkommen muß. Hier wird man von dem Grundsatz auszugehen haben, daß der Berater die aus der amtlichen Sammlung des Bundesfinanzhofs ersichtliche Rechtsprechung kennen muß. Dasselbe gilt auch für die Veröffentlichungen im Bundessteuerblatt. Es würde jedoch zu weit gehen zu verlangen, daß der Berater die maßgeblichen Entscheidungen jederzeit parat haben müßte. Er muß die Entwicklung der Rechtsprechung in ihren Grundzügen kennen, die in den allgemein zugänglichen Veröffentlichungsorganen abgedruckten Entscheidungen zur Kenntnis nehmen und auch beachten<sup>108</sup>. Die Pflicht zur Beachtung beruht auf der Überlegung, daß die höchstrichterlichen Entscheidungen den Interpretationsrahmen der Gesetze aufzeigen. Dieser Rahmen ist der Empfängerhorizont, von dem die Finanzbehörden bei Entgegennahme der Erklärungen ausgehen dürfen. Der Berater ist an die höchstrichterlichen Entscheidungen indes nicht insoweit gebunden, daß er eine abweichende Meinung nicht vertreten darf. Er muß, wenn er seinen Erklärungen eine abweichende Meinung zugrundelegt, auf die Abweichung hinweisen<sup>109</sup>. Erscheint seine abweichende Auffassung

106 Note 6.

107 Späth, aaO, Note 103, 86; Sudau, Steuerstrafrecht, 1970, 89; RG Urt. v. 26. 6. 1934 RGSt. 68, 234; kritisch Tipke, aaO, Note 104, 526 ff.

108 Gl. A. Späth, aaO, Note 103, 86.

109 Darum ist dem Urteil des RG, aaO, Note 107, zuzustimmen.

vertretbar, wird die Finanzbehörde auf Antrag die Vollziehung aussetzen. Dieses Verfahren darf der Berater nicht unterlaufen und durch äußerlich nicht erkennbare rechtlich zweifelhafte Angaben eine zinslose Aussetzung oder Stundung in eigener Regie herbeiführen.

Die Frage, ob der Berater seinen Angaben die Richtlinien zugrundelegen muß, bejaht Samson<sup>110</sup> uneingeschränkt. Tipke<sup>111</sup> hält diesen Standpunkt zumindest für anfechtbar. Der Steuerpflichtige müsse, evtl. durch seinen Berater, alle in der Steuererklärung gestellten Fragen beantworten. Er müsse die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen machen. Die Finanzverwaltung bestimme den Inhalt der Erklärungen. Habe der Steuerpflichtige alle Fragen beantwortet, so habe er seine Pflicht getan. Die Richtlinien seien nicht an den Steuerpflichtigen adressiert und für ihn nicht verbindlich. Dasselbe gelte für den Berater.

Trotz der nur internen Bindungswirkung der Richtlinien<sup>112</sup> ist zu verlangen, daß der Berater sie kennt. Davon zu trennen ist die Frage, ob er sie beachten muß. Soweit die Richtlinien lediglich Ergebnisse der höchstrichterlichen Rechtsprechung wiederholen, gilt das für die Beachtung der Rechtsprechung Gesagte. Soweit die Richtlinien über die gesetzlichen Tatbestände hinausgehen, sind sie unbeachtlich<sup>113</sup>. Zwischen diesen beiden Bereichen ist Raum für die Richtlinien. Sie lassen sich in diesen Grenzen strafrechtlich als typisierter Empfängerhorizont der Finanzbehörden qualifizieren. Besteht die naheliegende Gefahr, daß eine Angabe angesichts des typisierten Empfängerhorizonts mißverstanden wird, kann die Verwendung verkürzter technischer Begriffe durch den Berater es erfordern, auf mögliche Mißverständnisse aufmerksam zu machen. Hier ist insbesondere der Bereich der Steuerumgehung relevant<sup>114</sup>. Der Steuerpflichtige und demzufolge der Berater hat die Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß mitzuteilen<sup>115</sup>. Verwendet er für diese Mitteilung verkürzende technische Begriffe, dann kann ihn das Risiko eines falschen Inhalts treffen.

Macht der Berater z. B. Angaben und verwendet er dabei bloße Zahlen, dann wird das Finanzamt regelmäßig auf eine weitere Substantiierung verzichten. Hinter Zahlen und ihrer Anordnung verbirgt sich der subjektiv in-

110 Franzen/Gast/Samson, aaO, § 378 Tz. 37.

111 AaO, Note 104.

112 Dazu Tipke/Kruse, aaO, § 4 Tz. 32 ff.

113 Vgl. Tipke/Kruse, aaO, § 4 Tz. 36 m. w. N.

114 Dazu Tipke, aaO, Note 104; allg. Danzer, Die Steuerumgehung, 1981; s. auch BGH Urt. v. 27. 1. 1982 WiStra 1982, 108 mit Anm. Jobski; OLG Hamm Urt. v. 10. 2. 1982 WiStra 1982, 154.

115 Z. B. § 150 Abs. 2 AO; dazu Tipke/Kruse, aaO, § 150 Tz. 2 f.

terpretierte Gesetzestatbestand. Das Finanzamt anerkennt diese Zahlen als Angaben und Tatsachen. Es wird und darf darauf vertrauen, daß der Berater den Sachverhalt richtig subsumiert hat. Dabei ist die Vorstellung über die Richtigkeit durch das eigene in Richtlinien zum Ausdruck gebrachte Vorverständnis geprägt. Auf dieses Vorverständnis hat der Berater Rücksicht zu nehmen, indem er auf evidente Interpretationsdivergenzen hinweist.

### C. Resümee

#### I. Zur Abschaffung der Verantwortlichkeit des Beraters für leichtfertiges Handeln

Zuweilen wird die Auffassung vertreten, die Verantwortlichkeit steuerlicher Berater für die leichtfertige Erfüllung des Tatbestandes des § 370 AO sei nicht mehr zeitgemäß. Diese Auffassung geht zurück auf die anfangs zitierte Forderung *Burchardts*, der 1965 ausgeführt hatte, als Straftat gesehen sei beim Berater die fahrlässige Steuerverkürzung in eigener Sache gleichwertig der bei der Wahrnehmung fremder Angelegenheiten begangenen. In beiden Fällen sei er Täter in eigener Sache. Diese absolute Gleichstellung von zwei sowohl dem Tattyp als auch wertmäßig völlig verschiedenen Handlungen mache es notwendig, die gesetzliche Regelung zu überdenken<sup>116</sup>. 1979 hat *Heinrich* geschrieben, eine dem § 378 AO entsprechende Regelung bei dem dem Beruf des Beraters gleichgearteten und gleichrangigen Beruf des Rechtsanwalts erscheine sicher jedem absurd<sup>117</sup>. 1980 hat *Streck* im Anschluß an *Burchardt* angeregt, die Leichtfertigkeit bei der Wahrnehmung fremder Interessen tatbestandlich auszuklammern. Er hat sich zur Begründung auf den Schutz und die Sicherung der freien Berufstätigkeit in einem Rechtsstaat gestützt<sup>118</sup>.

Mit der Abschaffung der 2. Täteralternative des § 378 AO ist das Problem indes nur scheinbar gelöst. Zum einen ist § 378 AO kein delictum proprium des Beraters<sup>119</sup>, zum anderen ist es unrichtig, wenn behauptet wird, eine dem § 378 AO beim Handeln in fremder Sache entsprechende Vorschrift außerhalb des Steuerrechts sei nicht vorhanden. Mit § 264 Abs. 3 StGB gibt es seit 1976<sup>120</sup> eine weitgehend parallele, darüber hinaus sogar als Straftat gefaßte Vorschrift. Danach wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei

116 *Burchardt*, aaO, Note 37, 180 f.

117 AaO, Note 5, 251.

118 AaO, Note 5, 85 f.

119 *Spitaler*, aaO, Note 1, 79.

120 Eingefügt durch das 1. WiKG v. 29. 7. 1976 BGBl. I 1976, 2034.

Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer leichtfertig im Subventionsverfahren unrichtige Angaben macht oder leichtfertig über subventionserhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt. Die Parallelen zu §§ 370, 378 AO sind evident.

Die Abschaffung des § 378 AO, soweit bei Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen gehandelt wird, wäre bedenklich, da nur noch der Steuerpflichtige selbst für leichtfertiges Handeln oder Unterlassen zur Verantwortung gezogen werden könnte. Der Steuerpflichtige nimmt vielfach die Hilfe Dritter in Anspruch und ist entlastet, wenn er diesen Dritten sorgfältig ausgewählt, informiert und überwacht hat<sup>121</sup>. Der konsequente Weg wäre darum, leichtfertiges Handeln oder Unterlassen überhaupt nicht mehr zu erfassen. Dem steht indes die wichtige Funktion des § 378 AO als Auffangtatbestand entgegen. § 378 AO ist notwendig<sup>122</sup>.

Außerdem müßte die Parallelität zu § 264 Abs. 3 StGB berücksichtigt werden. Da Subventionen auch über das Steuerrecht abgewickelt werden, wäre es kaum verständlich, leichtfertiges Handeln oder Unterlassen in dem einen Fall zu bestrafen, in dem anderen Fall gänzlich sanktionslos zu lassen.

Es besteht kein einleuchtender Grund, auf § 378 AO zu verzichten, weil steuerliche Berater von dieser Vorschrift (auch) erfaßt werden. Notwendig ist, die Leichtfertigkeit vor dem Hintergrund realistischer Durchschnittsanforderungen gewissenhafter und verständiger Berater von der nicht tatbestandsmäßigen einfachen Fahrlässigkeit abzugrenzen.

#### II. Zum Vergleich des Beraters mit dem Strafverteidiger

Ein abschließender Satz zu dem oft angestellten Vergleich des Beraters mit dem Strafverteidiger<sup>123</sup>. Dieser Vergleich geht fehl. Der Strafverteidiger hat dafür zu sorgen, daß die zur Verurteilung des Angeklagten erforderlichen Tatsachen nur nach den Regeln des Strafprozeßrechts festgestellt werden. Der Angeklagte darf schweigen. Er muß überführt werden. Ganz anders ist es im Besteuerungsverfahren. Hier muß der Steuerpflichtige mitwirken. Er muß vollständige und wahrheitsgemäße Angaben machen und sich gewissermaßen selbst „überführen“. Bei dieser Pflicht wirkt der Berater mit. Darum kann ihn eine eigene Verantwortlichkeit treffen. Mit den Aufgaben eines Strafverteidigers ist seine Aufgabe nicht zu vergleichen.

121 Note 41 m. w. N.

122 *Kohlmann*, aaO, § 378 Tz. 7; *ders.*, StuW 1974, 221/236 f. Entgegen Kohlmann erscheint es indes nicht notwendig, § 378 AO als Straftat zu fassen.

123 Statt aller *Felix/Streck*, aaO, Note 5, 85.

# Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht

Professor Dr. *Erich Samson*, Kiel

## *Inhaltsübersicht*

|   |                                    |
|---|------------------------------------|
| A. Das Problem  | C. Folgen für das Steuerstrafrecht |
| B. Grundzüge der Irrtumslehre im allgemeinen Strafrecht                                     | I. Der einfache Irrtum             |
| I. Die gesetzliche Regelung   | 1. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO           |
| II. Der Begriff des Tatumstandes  | 2. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO           |
| III. Die Gründe der Schuldtheorie für die Unterscheidung von Tatumstands- und Verbotsirrtum | 3. § 372 AO                        |
|   | II. Der umgekehrte Irrtum          |
|   | D. Schlußbemerkung                 |

### A. Das Problem

So gesichert nach langjährigen Auseinandersetzungen nunmehr die Grundzüge der Irrtumslehre im allgemeinen Strafrecht sind, so problematisch ist ihre Übertragung im Einzelfall auf das Steuerstrafrecht. Das liegt einmal daran, daß im Steuerstrafrecht bisher noch wenig geklärte Grenzprobleme der Irrtumslehre gelegentlich zentrale Bedeutung erlangen. Zum anderen und vor allem aber, sind die Grundpositionen einer für das Kernstrafrecht entwickelten Irrtumslehre auf das eher technische Steuerstrafrecht vielfach nicht ohne weiteres übertragbar.

Eine Entfaltung dieser Schwierigkeiten ist erst nach notwendig nur skizzenhafter Darstellung der Irrtumslehre des allgemeinen Strafrechts (B) möglich. Erst danach können die besonderen im Steuerstrafrecht entstehenden Irrtumsprobleme (C) erörtert werden.

### B. Grundzüge der Irrtumslehre im allgemeinen Strafrecht

#### I. Die gesetzliche Regelung

Das Gesetz regelt in den §§ 16 und 17 StGB nur die eine Hälfte der Irrtümer, denen ein Täter erliegen kann.

Tatumstandsirrtum und Verbotsirrtum stimmen darin überein, daß die

vom Täter irrtümlich vorgestellte Lage günstiger als die Realität ist, (sogen. einfacher Irrtum oder „Irrtum zu Gunsten“): Der Täter weiß nicht, daß die weggenommene Sache ihm nicht gehört oder glaubt, er dürfe fremde beim Diebstahl ertrappte Kinder züchtigen. Daneben existiert noch eine zweite Gruppe von Irrtümern, bei denen der Täter sich eine Sach- oder Rechtslage vorstellt, die für ihn ungünstiger als die Realität ist (sog. umgekehrter Irrtum oder „Irrtum zu Ungunsten“): Der Täter hält die Schaufensterpuppe, auf die er schießt, irrtümlich für einen Menschen oder glaubt, die einfache Homosexualität sei verboten.

Beim sogen. einfachen Irrtum unterscheidet das Gesetz mit bedeutsam unterschiedlichen Rechtsfolgen zwischen dem Tatumstandsirrtrum in § 16 und dem Verbotsirrtrum in § 17. Kennt der Täter Umstände nicht, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören (Tatumstände), so entfällt der Vorsatz. Beruhte der Irrtum auf Fahrlässigkeit, so kann nur dann wegen fahrlässiger Begehung bestraft werden, wenn das Gesetz dies durch Schaffung eines besonderen Fahrlässigkeitstatbestandes ausdrücklich angeordnet hat.

Sind dem Täter dagegen alle zum Tatbestand gehörenden Umstände bekannt und glaubt er lediglich irrig, sein Verhalten sei erlaubt, dann erliegt er einem Verbotsirrtrum, der nach der vom Gesetz in § 17 übernommenen Schuldtheorie den Vorsatz nicht entfallen läßt. Vielmehr bleibt der Schuldvorwurf der vorsätzlichen Tat schon dann erhalten, wenn der Täter den Verbotsirrtrum hätte vermeiden können. Das soll nach Ansicht des BGH immer dann der Fall sein, wenn der Täter entweder durch „Anspannung seines Gewissens“ oder durch Einholung fachkundigen Rechtsrates in der Lage gewesen wäre, das Verbotene seines Verhaltens festzustellen<sup>1</sup>.

Erst wenn feststeht oder jedenfalls nicht ausgeschlossen werden kann, daß er das Unrecht der Tat auch auf diesem Wege nicht hätte ermitteln können, entfallen Schuld und Strafe.

Auch beim umgekehrten Irrtum wird zwischen Tatumstandsirrtrum und Verbotsirrtrum unterschieden. Die irriige Annahme von Tatumständen führt zum vielfach strafbaren Versuch, die unbegründete Vorstellung, die Tat sei verboten, führt zum (immer) straflosen „Wahndelikt“.

## II. Der Begriff des Tatbestandes

Die Unterscheidung von Tatumstandsirrtrum und Verbotsirrtrum wird damit zu einer für die Rechtsfolgenwahl entscheidenden Frage. Da ihre Lö-

<sup>1</sup> BGHSt 2, 209; 4,5; 21,20; s. zum Ganzen ausführlich *Rudolphi*, Syst. Komm. § 17 Rn 24 ff.

sung vom Begriff des Tatumstandes allein abhängt, fallen die Würfel auch allein mit der Definition dieses Begriffes.

Der Begriff des Tatumstandes scheint bis auf eine für das Steuerstrafrecht wenig praktische Detailfrage weitgehend geklärt zu sein. Anders als in der inzwischen überholten Irrtumslehre des Reichsgerichts hängt der Begriff des Tatumstandes nicht von der Unterscheidung von Tatsache und Rechtsfrage ab<sup>2</sup>.

Zwar wird der Tatumstandsirrtrum vielfach praktisch ein Tatsachenirrtrum sein, so wenn der Täter die Modellpuppe für einen Menschen hält oder nicht weiß, daß seine Vertragspartner einem Irrtum erliegen. Auf Tatsachen ist der Tatumstandsirrtrum jedoch nicht begrenzt. Das gilt besonders für die sogen. normativen Tatbestandsmerkmale, die im Gegensatz zu den deskriptiven in ihrer Definition eine Reihe von rechtlichen Regeln mit enthalten.

Dies läßt sich am Beispiel der Unterschlagung einer unter Eigentumsvorbehalt gekauften und noch nicht voll bezahlten Ware verdeutlichen. Einem den Vorsatz und damit die Strafbarkeit ausschließenden Tatumstandsirrtrum erliegt zunächst derjenige Vorbehaltskäufer, der irrig annimmt, er habe alle Raten bezahlt und sei daher Eigentümer der Sache. Aufgrund eines reinen Tatsachenirrtrums weiß er nicht, daß der Gegenstand seiner Handlung eine – vom Gesetz vorausgesetzte – „fremde“ Sache ist.

Ebenso erliegt aber auch derjenige einem Tatumstandsirrtrum in bezug auf das Merkmal „fremd“, der unter Verkenning der rechtlichen Regeln z. B. annimmt, er erwerbe Volleigentum bereits dann, wenn er mehr als 50% des Kaufpreises bezahlt habe. Da die Tathandlung der Unterschlagung der Eingriff in fremdes Eigentum ist, handelt ohne Vorsatz, wer nicht weiß, daß er in fremdes Eigentum eingreift.

Er muß also, soll er Vorsatz haben, rechtliche Regeln zutreffend anwenden. Freilich wird eine juristisch präzise Subsumtion dabei nicht vorausgesetzt, weder muß der Täter den Begriff des Vorbehaltseigentums noch den der Bedingung kennen, es genügt für den Vorsatz vielmehr, wenn er in laienhafter Parallelwertung den Begriffskern des fremden Eigentums erfaßt und auf seine Tat zutreffend angewandt hat<sup>3</sup>.

Im Prinzip bedeutet das, daß der Tatumstandsirrtrum nicht notwendig Tatsachenirrtrum ist, sondern den Irrtum über Teile der Verbotsmaterie darstellt. Der Vorsatz entfällt schon und immer dann, wenn der Täter das ver-

<sup>2</sup> *Cramer*, Schönke-Schröder § 15 Rn 15 ff.

<sup>3</sup> *Rudolphi*, Syst. Komm. § 16 Rn 21 ff; *Cramer*, Schönke-Schröder § 15 Rn 17 ff.

botene Verhalten nicht vollständig kennt. Das ist auch der Fall, wenn er zwar Sachverhaltsteile, die zur Verbotsmaterie gehören, rein faktisch wahrgenommen hat, sie aber in ihrem sozialen oder rechtlichen Bedeutungsgehalt nicht zutreffend erfaßt hat.

Demgegenüber handelt es sich beim Verbotsirrtum nicht um einen Irrtum über das verbotene Verhalten, sondern über das Verbot des Verhaltens. Kurz gesagt ist der Tatbestandsirrtum Irrtum über den Gegenstand des Verbots, den bewerteten Sachverhalt also, während der Verbotsirrtum allein das Verbot, also die Bewertung selbst betrifft.

In diesem Sinne entfällt der Vorsatz der Steuerhinterziehung nicht nur dann, wenn der Täter nicht erklärte Einkünfte nicht kannte, sondern auch dann, wenn er sie zwar kannte, aber glaubte, sie seien nicht steuerpflichtig, da er in diesem Fall den Begriff der Steuerverkürzung aufgrund eines Irrtums über die steuerrechtliche Bedeutung der Einkünfte für nicht gegeben hielt.

Jene im Prinzip unstrittige Differenzierung zwischen Gegenstand der Bewertung (Tatumstandsirrtum) und Bewertung selbst (Verbotsirrtum) führt nur in Einzelfällen zu schwierigen Zweifelsfragen.

So gibt es zum Beispiel gesamtatbewertende Tatbestandsmerkmale, die soviel an normativem Gehalt aufgenommen haben, daß sie nicht mehr nur normative Tatbestandsmerkmale, also bewertende Beschreibungen des verbotenen Verhaltens sind, sondern dann das Verbot selbst darstellen<sup>4</sup>. Die Verwerflichkeit der Nötigung § 240 II StGB, die aufgrund einer Bewertung von Zweck und Mittel festgestellt werden muß, ist mehr als nur ein normatives Tatbestandsmerkmal, sie ist das Verbotensein selbst. Einem Vorschlag Roxins folgend, wird hier unterschieden:

Das gesamte Tatsachenmaterial, einschl. seiner sozialen und rechtlichen Bezüge, das für die Findung des Verwerflichkeitsurteils verwendet werden muß, ist Gegenstand eines Tatumstandsirrtums, während das Verwerflichkeitsurteil selbst Gegenstand eines Verbotsirrtums ist.

Bei unechten Unterlassungsdelikten wird in der gleichen Weise unterschieden: Wer die Garantspflicht nicht kennt, erliegt einem bloßen Verbotsirrtum. Im Tatumstandsirrtum befindet sich dagegen, wer die garantenpflichtbegründenden Umstände verkannt hat<sup>5</sup>.

Ähnlich unterscheidet die herrschende Meinung bei sogenannten Blankettgesetzen, bei denen das Strafgesetz die Strafandrohung durch Verweisung

4 Roxin, Offene Tatbestände, S. 58 ff; Rudolphi, Syst. Komm. § 16 Rn 17.

5 BGHSt 16, 155; Rudolphi, Syst. Komm. Rn 25 vor § 13.

auf eine andere Norm aufstellt. Das Blankett wird hier so gelesen, als sei die blankettausfüllende Norm in das Blankett hineingeschrieben. Der Irrtum über die Existenz der blankettausfüllenden Norm sei daher bloßer Verbotsirrtum, der Irrtum über einzelne ihrer Merkmale Tatumstandsirrtum<sup>6</sup>.

Über die Frage, ob es sich im einzelnen Fall um ein normatives Tatbestandsmerkmal (Folge: Tatumstandsirrtum) oder um ein Blankettgesetz (Folge: Verbotsirrtum) handelt, wird heftig gestritten.

### III. Die Gründe der Schuldtheorie für die Unterscheidung von Tatumstands- und Verbotsirrtum

Die Gründe, die die Schuldtheorie für die Notwendigkeit einer Unterscheidung von Tatumstandsirrtum und Verbotsirrtum anführt, sind von sehr unterschiedlicher Natur.

An erster Stelle steht ein – eher formales – Argument, das aus der finalen Handlungslehre folgt. Die Rechtswidrigkeit der Handlung ist ein wertendes Urteil über die menschliche Handlung, sie stellt das Prädikat „verboten“ bezogen auf die Handlung dar. Da Wertung und Gegenstand der Wertung auseinander gehalten werden müssen, können die zur Handlung gehörenden Elemente als Gegenstand der Wertung nicht von dem Ergebnis der Wertung (dem Urteil: rechtswidrig) abhängen. Da andererseits nach der finalen Handlungslehre der Vorsatz zur Handlung gehört und damit Teil des gewerteten Gegenstandes ist, kann zu ihm nicht das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit und damit die Kenntnis vom Ergebnis der Wertung gehören<sup>7</sup>.

Mit dieser Erwägung steht freilich nur fest, daß Vorsatz und Bewußtsein der Rechtswidrigkeit (= Unrechtsbewußtsein) nicht identisch sind, zwischen ihnen vielmehr unterschieden werden muß. Nicht entschieden ist dagegen bis hierher, ob für die Schuld der vorsätzlichen Tat aktuelles Unrechtsbewußtsein erforderlich oder die Fähigkeit zur Unrechtseinsicht (= vermeidbarer Verbotsirrtum) ausreichend ist.

Für jene in § 17 StGB enthaltene strengere Regelung, nach der auch bei vermeidbarem Verbotsirrtum die Schuld des vorsätzlichen Deliktes gegeben sei, werden vor allem zwei materielle, z. T. sich freilich widersprechende, Gründe angeführt.

6 Rudolphi, Syst. Komm. § 16 Rn 18 f; Schroeder, LK § 15 Rn 39; a. A. Lange JZ 1956, 73; 1957, 233.

7 Armin Kaufmann, Lebendiges und Totes in Bindings Normentheorie, S. 121 ff, 138 ff.

Es wird zunächst für vertretbar gehalten, die Schuld des vorsätzlichen Deliktes auch bei fehlendem, dem Täter aber möglichem Unrechtsbewußtsein anzunehmen, weil regelmäßig der Vorsatz, die Kenntnis also der Tatumsstände, dem Täter hinreichenden Anlaß gebe, sich um die Frage des Verboten- oder Erlaubtseins der Handlung zu kümmern. Der Vorsatz besitze in diesem Sinne eine Appellfunktion. Die innere Berechtigung für diese Annahme ergebe sich daraus, daß der Tatbestand nur ein solches Verhalten beschreibe, das gravierend aus dem sozial üblichen und akzeptierten Verhalten herausfalle<sup>8</sup>.

Diese Argumentation ist für die meisten Tatbestände des Strafgesetzbuches plausibel. Wer fremde Kinder züchtigt, hat ebensolchen Anlaß, über die Rechtmäßigkeit seines Verhaltens nachzudenken, wie derjenige, der durch Täuschung einem anderen einen Vermögensschaden zufügt oder fremde Sachen wegnimmt, um sie sich zuzueignen. Die vermeidbare Annahme, ein solches Verhalten sei erlaubt, vermag die Schuld des Täters nicht zu beseitigen, weil der vom Tatvorsatz ausgehende Appell jeden rechtstreuen Bürger zu gründlicher Erkundigung über das Erlaubtsein seines Verhaltens veranlaßt hätte.

Jene Appellfunktion des Tatvorsatzes wird aber um so schlechter, je weiter sich die Tat vom „Kern-Strafrecht“ entfernt und je mehr sie sich in das vielfach technisch formale Nebenstrafrecht bewegt.

Das gilt schon für einige Tatbestände des StGB, um so mehr aber für zahlreiche Tatbestände in anderen Strafgesetzen außerhalb des Strafgesetzbuches. Wer weiß, daß er als Vermieter einen Mietvertrag mit mehr als 100 % überhöhtem Mietpreis abschließt, hat den Tatvorsatz des Wuchers nach § 302 a StGB.

Ob sich für ihn aus dieser Erkenntnis ein Appell entwickeln muß, sich um die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens zu kümmern, ist schon zweifelhaft. Wenig überzeugend wird die Appellfunktion des Tatvorsatzes aber zum Beispiel dort, wo der Täter von einem 17jährigen eine diesem gehörende Perle erwirbt. Die Behauptung ist wenig plausibel, der Erwerber habe aus der Kenntnis des Erwerbsvorganges Anlaß, sich um das entsprechende Verbot § 1 des Gesetzes über den Verkehr mit Edelmetallen, Edelsteinen und Perlen zu kümmern<sup>9</sup>.

In diesen und ähnlichen Fällen wird die strenge Haftung bei Verbotsirr-

8 *Welzel*, Lehrb., 10. Aufl., S. 168; *Arthur Kaufmann*, Schuldprinzip, S. 130 ff; Krit. *Zielinski*, Handlungs- und Erfolgswert, S. 114 ff.

9 Daher hat *Lange*, aaO (N. 6) vorgeschlagen, im Nebenstrafrecht die Vorsatztheorie anzuwenden.

tum damit begründet, daß ein Normensystem, das weit komplexer ist als die „10 Gebote“, darauf angewiesen sei, das Risiko des Rechtsirrtums dem Bürger zuzuschieben, weil der Bürger sonst keinen Anlaß habe, sich um die Normen zu kümmern<sup>10</sup>.

Daß diese beiden Erklärungsansätze der Schuldtheorie sich widersprechen, liegt auf der Hand. Man kann nicht einerseits die strenge Haftung bei bloßem Verbotsirrtum damit begründen, daß der Tatbestand das per se und in der Regel sozialschädliche Verhalten erfasse, aus der Kenntnis der Tatumsstände daher ein Appell fließe, sich um die Rechtmäßigkeit zu kümmern, und andererseits die strenge Haftung bei bloßem Verbotsirrtum mit der Erwägung rechtfertigen, das Normensystem sei so unübersichtlich und kompliziert, daß der Staat seinem Bürger das strafrechtliche Risiko des Rechtsirrtums aufbürden müsse.

## C. Folgen für das Steuerstrafrecht

### I. Der einfache Irrtum

Die Folgen dieser allgemeinen Irrtumslehren, die nach § 369 AO auch für das Steuerstrafrecht gelten, sind jedenfalls für die Steuerhinterziehung nahezu unbestritten.

Soweit es sich um Irrtümer über Tatumsstände handelt, entfällt der Vorsatz. Bei Leichtfertigkeit kommt dann nur noch der Bußgeldtatbestand im § 378 AO in Betracht.

1. Zu den Tatbestandsmerkmalen der Steuerhinterziehung durch Handeln nach § 370 I Nr. 1 AO gehören vor allem die Begriffe „unrichtige Angaben“, „steuerlich erhebliche Tatsachen“ und „Steuerverkürzung“. Der Vorsatztäter muß also wissen, daß er über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht und dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt. Dabei sind vor allem die „steuerlich erheblichen Tatsachen“ und die „Steuerverkürzung“ normative Tatbestandsmerkmale. Für den Vorsatz genügt es daher nicht, daß der Täter insoweit nur die „nackten“ Tatsachen kennt. Er muß vielmehr wissen, daß seine unrichtigen Angaben solche Umstände betreffen, die für die Höhe der Steuerschuld erheblich sind. Und er muß für den Verkürzungsvorsatz weiterhin wissen und wollen, daß eine niedrigere Steuerschuld festgesetzt wird, als nach dem Steuergesetz geschuldet. Insoweit gehört zum Vorsatz auch die Kenntnis des Steuergesetzes und die zutreffende Subsumtion der Tatsachen – freilich

10 So schon im Ansatz BGHSt 2, 201; S. *Jakobs*, Schuld und Prävention.

nicht notwendig in steuerrechtlich präziser Weise, sondern in der Art der Parallelwertung in der Laiensphäre<sup>11</sup>.

Für die Steuerhinterziehung durch Handeln nach § 370 I, Nr. 1 AO bestehen bei der Interpretation der Tatbestandsmerkmale und ihrer Folge für den notwendigen Inhalt des Tatvorsatzes in der überwiegenden Zahl der Fälle keine Bedenken gegen die Anwendung der Schuldtheorie.

Es ist schon praktisch kaum vorstellbar, daß ein Steuerpflichtiger zwar weiß, daß er über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht und dadurch den Steueranspruch des Staates verkürzt, gleichwohl aber glaubt, dieses Verhalten sei nicht verboten. Sollte aber einmal ein solcher Irrtum dennoch praktisch vorkommen, dann fließt aus dem notwendig vorhandenen Tatvorsatz tatsächlich der von der Schuldtheorie behauptete Appell, sich gründlich um das Verbotensein des Verhaltens zu kümmern. Die Vorsatzhaftung bei vermeidbarem Verbotsirrtum ist daher durchaus vertretbar (§ 17 StGB).

2. Problematischer erscheinen auf den ersten Blick die Rechtsfolgen der Schuldtheorie nach § 17 StGB bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 I, Nr. 2 AO.

Im Bereich der Steuerhinterziehung durch Unterlassen sind Irrtümer vor allem über die Erklärungspflicht denkbar und gleichzeitig problematisch.

Da die Pflicht zur Mitteilung steuerlich erheblicher Tatsachen die Garantspflicht des Unterlassungsdeliktes ist, gilt hier, daß der Irrtum über garantenpflichtbegründende Umstände nach § 16 StGB den Vorsatz ausschließt, die Unkenntnis aber der Garantspflicht selbst zum Verbotsirrtum führt, der bei Vermeidbarkeit die Vorsatzstrafe nicht ausschließt<sup>12</sup>.

In der Mehrzahl der Fälle mag hier die Schuldtheorie vertretbar sein. Wer der irrigen Auffassung ist, nach den Grundsätzen des UStG sei seine Leistung noch nicht vollständig erbracht und deshalb noch keine USt-Voranmeldung abgibt, befindet sich im vorsatz-ausschließenden Irrtum über das normative Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung, weil er nicht weiß, daß der Steueranspruch bereits entstanden ist.

Ebenso handelt ohne Vorsatz, wer einzelne Umsätze nicht wahrgenommen oder vergessen hat und deshalb glaubt, sein Umsatz sei so niedrig, daß er zur Abgabe von monatlichen USt-Voranmeldungen nicht verpflichtet

11 BGHSt 5, 90; OLG Hamm BB 1964, 871; Samson in *Franzen/Gast/Samson* § 370 Rn 187; *Kohlmann* § 370 Rn 220; *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* § 370 Rn 193 f.

12 Samson, aaO § 370 Rn 188; *Hübner*, aaO § 370 Rn 116 a. E.; BayOGLGSt 1975, 109.

sei. Hier irrt der Täter über Tatumstände, die die Garantpflicht nach dem Gesetz entstehen lassen. Deshalb entfällt der Vorsatz. Dagegen ist der Fall anders zu behandeln, in dem der Steuerpflichtige seine Umsätze zutreffend erkannt hat, aber dennoch glaubt, er müsse sie nicht voranmelden. Hier handelt es sich um einen isolierten Irrtum über die Erklärungspflicht, der nur Verbotsirrtum ist. Eine derartige Differenzierung zwischen dem Irrtum über die tatsächliche Höhe des Umsatzes einerseits und dem Irrtum über die nach dem UStG maßgebliche, weil die Erklärungspflicht auslösende Umsatzhöhe erscheint auf den ersten Blick wenig plausibel. Bei genauerem Hinsehen ergibt sich jedoch, daß die gesetzliche Regelung auch hier zu vernünftigen Lösungen führt.

Verkennt nämlich der Steuerpflichtige die nach UStG für die Erklärungspflicht maßgebliche Umsatzgrenze, dann weiß er in der Regel auch nicht, daß die USt-Schuld am 10. des Folgemonats hätte fällig werden müssen. Das Unterlassen der Voranmeldung an diesem Termin bewirkt dann in seiner Vorstellung auch nicht, daß die USt-Schuld (durch Voranmeldung, § 168 AO) verspätet festgesetzt wird; ihm fehlt daher schon der Vorsatz der Steuerverkürzung. Zum Verbotsirrtum nach § 17 StGB gelangt man aber erst dann, wenn der Vorsatz im Sinne der §§ 15, 16 StGB feststeht.

So bleibt auch hier nur der praktisch kaum denkbare Fall, daß ein Verbotsirrtum nur dann vorliegt, wenn der Täter zwar weiß, daß eine Steuerverkürzung durch verspätete oder ganz ausgebliebene Festsetzung erfolgt, dennoch aber meint, ihn treffe keine Erklärungspflicht.

Wer aber weiß, daß eine Verkürzung eintritt, hat allen Anlaß, sich um die Pflicht zur Erklärung zu kümmern. Daher kann der Beurteilung Kohlmanns<sup>13</sup> in folgendem Fall nicht zugestimmt werden:

Wenn A ein kleines Geschäft eröffnet und weiß, daß er Steuern schuldet, eine Erklärung aber nicht abgibt, weil er meint, ihn treffe keine Erklärungspflicht, das Finanzamt werde vielmehr selbst die Steuerschuld ermitteln, dann handelt es sich um einen reinen Verbotsirrtum, der – weil wohl vermeidbar – die Vorsatzstrafe nicht hindert.

Um einen Verbotsirrtum handelt es sich auch dann, wenn der Erbe bei Antritt der Erbschaft feststellt, daß der Erblasser in der Vergangenheit unrichtige Steuererklärungen abgegeben hat, und sodann Berichtigungserklärungen unterläßt, weil er die Pflicht aus § 153 I, 2 AO nicht kennt. Freilich gilt auch hier, daß der Vorsatz die Kenntnis der Steuerverkürzung voraussetzt. Das bedeutet, daß der Erbe für die Vorsatzstrafe notwendig wissen müßte, daß die Steuergesetze eine Korrektur der alten unrichtigen Steuerbescheide wollen und daß diese wegen seines Unterlassens unterbleibt.

13 *Kohlmann* § 370 Rn 230.

Wenn Kohlmann die Ansicht vertritt, die Unkenntnis der Steuerpflicht beiseitige immer den Tatvorsatz, dann meint er damit wohl die Unkenntnis der Steuererklärungspflicht. Seine These, anders als im Allgemeinen Strafrecht, gehöre im Steuerstrafrecht die Erklärungspflicht zum Tatbestand<sup>14</sup>, ist nur teilweise und nur insoweit zutreffend, wie mit dem Irrtum über die Erklärungspflicht ein Irrtum über den steuerverkürzenden Erfolg verbunden ist.

Das ist zwar häufig, aber nicht immer der Fall, wie die soeben dargestellten Beispiele zeigen.

Erliegt der Täter ausnahmsweise einem isolierten Irrtum über die Erklärungspflicht, dann handelt es sich entgegen Kohlmann um einen Verbotsirrtum und nicht um einen Tatbestandsirrtum.

Gegen die strengere Haftung nach § 17 StGB ist in diesen Fällen regelmäßig nichts einzuwenden. Das liegt daran, daß der Tatvorsatz die Kenntnis des steuerverkürzenden Erfolges des eigenen Verhaltens voraussetzt.

Weiß der Täter, daß aufgrund seines Verhaltens weniger Steuern festgesetzt oder eingenommen werden, als nach dem Steuergesetz erforderlich, dann hat er in der Regel auch einen Anlaß, sich um das Erlaubtsein seines Verhaltens gründlich zu kümmern.

Die Entschärfung der Schuldtheorie erfolgt im Bereich der Steuerhinterziehung durch die normativen Tatbestandsmerkmale der „Steuerverkürzung“ und der „steuerlich erheblichen Tatsachen“. Die Unübersichtlichkeit und Schwierigkeit des Steuerrechts geht hier in der Regel nicht zu Lasten des irrenden Steuerpflichtigen, weil sein Irrtum über die Normen des Steuerrechtes in der Mehrzahl der Fälle zum Irrtum über den staatlichen Steueranspruch und damit zum Vorsatzausschluß führt.

3. Ganz anders ist die Lage dagegen beim Bannbruch nach § 372 AO.

Nach § 372 AO begeht einen Bannbruch, „wer Gegenstände entgegen einem Verbot einführt, ausführt oder durchführt, ohne sie der zuständigen Zollstelle ordnungsgemäß anzuzeigen“. Problematisch ist hier vor allem die Frage, ob bei Unkenntnis z. B. des Einfuhrverbotes Tatumsstandsirrtum im Sinne des § 16 StGB oder Verbotsirrtum nach § 17 StGB anzunehmen ist.

Vielfach ohne nähere Begründung wird in solchen Fällen ein vorsatzausschließender Tatumsstandsirrtum angenommen, obwohl dies nach den allgemeinen strafrechtlichen Irrtumsregeln kaum zu begründen ist<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Kohlmann § 370 Rn 229.

<sup>15</sup> Franzen, aaO § 372 Rn 25; Hübner aaD § 372 Rn 31; Kohlmann § 372 Rn 19.

Die Entscheidung hängt davon ab, ob das in § 372 I AO genannte „Verbot“ als normatives Tatbestandsmerkmal, dann entfällt der Vorsatz, oder als Verweisung auf eine blankettausfüllende Norm, dann liegt bloß ein Verbotsirrtum vor, zu verstehen ist.

Diese Frage läßt sich jedoch leicht beantworten. Das Verbot der Ein-, Aus- oder Durchfuhr ist identisch mit dem Verbot, das dem Tatbestand zugrunde liegt. Der Irrtum über dieses Verbot ist daher kein Irrtum über ein normatives Tatbestandsmerkmal, sondern der Irrtum über die Rechtswidrigkeit der Tat selbst, demnach Verbotsirrtum<sup>16</sup>.

Dennoch ist die Anwendung der Schuldtheorie hier wenig plausibel. Wer z. B. lebende Hasen oder Kaninchen, eine Bienenkönigin oder gebrauchte Bienenwohnungen, Affen oder Halbaffen einführt<sup>17</sup>, ohne dies der zuständigen Zollstelle anzuzeigen, hat zwar den nach § 16 StGB vorausgesetzten Tatvorsatz, daß sich aus diesem ein Appell zur Erkundigung nach der Rechtslage ergebe, kann aber kaum ernsthaft behauptet werden. Das liegt daran, daß der Tatbestand anders als in den Fällen des Kernstrafrechtes oder auch des § 370 AO vielfach kein sozial auffälliges Verhalten beschreibt, sondern Verhaltensweisen erfaßt, die eher wertneutral erscheinen und aus den unterschiedlichsten, regelmäßig technischen Gründen verboten sind.

Der Vorschlag von Lange, in solchen Fällen die Schuldtheorie nicht anzuwenden, ist jedoch vom Gesetzgeber nicht akzeptiert worden. So bleibt hier nur die rigide Anwendung der Schuldtheorie einerseits oder die Möglichkeit von Verlegenheitslösungen, die vor dem Hintergrund der Irrtumsdogmatik sämtlich problematisch bleiben müssen. Es handelt sich dabei um eine durch Auslegung des Gesetzes kaum lösbare Schwierigkeit, die eine Folge der traditionellen Vernachlässigung des Nebenstrafrechtes durch die Strafrechtswissenschaft ist.

## II. Der umgekehrte Irrtum

Erheblich problematischer als der Irrtum ist der umgekehrte Irrtum im Steuerstrafrecht. Das gilt vor allem auch für den Kernbereich der Steuerhinterziehung.

Geht es beim einfachen Irrtum um die Abgrenzung von Tatumsstands- und Verbotsirrtum, so muß hier zwischen Versuch und Wahndelikt unterschied-

<sup>16</sup> Samson, aaO § 369 Rn 94; Backes, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatumsstands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Diss. 1981, S. 168.

<sup>17</sup> Zu den entspr. Verboten s. Franzen, aaO § 372 Rn 19.

den werden. Obwohl gelegentlich bezweifelt, wendet man im Allgemeinen Strafrecht grundsätzlich das sogenannte Umkehrprinzip an. Führt der Irrtum über einen bestimmten Umstand zum Vorsatzausschluß, so stellt der umgekehrte Irrtum über denselben Umstand einen Versuch dar. Der umgekehrte Verbotsirrtum ist dagegen strafloses Wahndelikt<sup>18</sup>.

So führt der umgekehrte Irrtum über die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, die Unkenntnis zum Beispiel der Unwirksamkeit von Steuererklärungsfristen eindeutig zum straflosen Wahndelikt, wenngleich gelegentlich anders entschieden wurde<sup>19</sup>.

Problematisch ist hier auch nicht der umgekehrte Irrtum über die Garantspflicht nach § 370 I, Nr. 2 AO, sondern der umgekehrte Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale, soweit der Irrtum sich auf Rechtsnormen bezieht. Überwiegend wird hier in Anwendung des Umkehrprinzips strafbarer Versuch und nicht etwa strafloses Wahndelikt angenommen<sup>20</sup>. Glaubt z. B. der Unternehmer, er müsse seine Leistungen nicht schon bei Fertigstellung, sondern erst bei Erhalt des Entgelts der Umsatzsteuer unterwerfen, dann fehlt ihm der Vorsatz, weil er sich über das normative Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung (zu seinen Gunsten) geirrt hat. Glaubt er dagegen, er müsse seine Leistungen bereits bei Vertragsschluß oder bei Beginn seiner Tätigkeit versteuern, so irrt er sich ebenfalls über das normative Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung; diesmal freilich zu seinen Ungunsten (daher umgekehrter Irrtum). Hier wird überwiegend strafbarer Versuch der Steuerhinterziehung angenommen.

Gegen diese – ohne Zweifel wenig befriedigende – Lösung werden Einwände erhoben.

Es handele sich hier um einen rein inneren Vorgang im Steuerpflichtigen, bei dem ein Strafbedürfnis nicht zu erkennen sei. Auch sei sein Irrtum reiner Rechtsirrtum, der nicht zum Versuch führen könne.

Burkhardt<sup>21</sup> hat neuerdings den Versuch unternommen, eine von der herrschenden Meinung abweichende Lösung (nämlich: strafloses Wahndelikt) zu begründen. Der Vorsatz setzt – meint Burkhardt – bei normativen Tatbestandsmerkmalen ein zweifaches voraus: Einerseits müsse der Täter die zur Subsumtion unter das Merkmal erforderlichen „nackten Tatsachen“ kennen, zum anderen müsse er den nach rechtlichen Regeln erfolgenden

18 Rudolphi, Syst. Komm. § 22 Rn 30 ff.

19 Samson, aaO § 370 Rn 196.

20 Hübner, aaO § 370 Rn 124; Samson, aaO § 370 Rn 195; aA Kohlmann § 370 Rn 227: Wahndelikt.

21 JZ 1981, 681; wistra 1982, 178.

Subsumtionsvorgang in (ungefährer) Parallelwertung in der Laiensphäre nachvollzogen haben. Beim normativen Tatbestandsmerkmal könne daher der Vorsatz aus zwei Gründen entfallen:

Entweder kenne der Täter schon die Tatsachen nicht, oder er verkenne die rechtlichen Regeln. Beim umgekehrten Irrtum wird der Vorsatz nun aber nicht schon durch einen der beiden Irrtümer begründet. Das liege daran, daß die Parallelwertung in der Laiensphäre zwar notwendige, nicht aber hinreichende Bedingung des Vorsatzes sei. Der Vorsatz setze vielmehr voraus, daß der Täter Tatsachen (und sei es auch irrig) annehme, aus denen sich der Steueranspruch des Staates bei zutreffender Subsumtion ergebe.

Die irriige Annahme für den Täter ungünstiger steuerrechtlicher Regeln führe daher nie zum Versuch, sondern zum straflosen Wahndelikt.

So problematisch die Annahme eines strafbaren Versuchs in den kritischen Fällen und so begrüßenswert daher das Unternehmen Burkhardts in seiner Zielsetzung auch sein mögen, die Argumente, mit denen er zum straflosen Wahndelikt kommen will, können nicht überzeugen.

Es ist nämlich schon seine Grundannahme, der Vorsatz setze beim normativen Tatbestandsmerkmal auch die Vorstellung „nackter“ und subsumtionsfähiger Tatsachen voraus, zweifelhaft. Dies sei zunächst am Beispiel der „fremden“ Sache, die allein tauglicher Gegenstand des Diebstahls ist, verdeutlicht. Ob eine Sache für den Täter fremd ist, hängt davon ab, ob ein anderer an ihr Eigentum besitzt. Der andere kann das Eigentum durch die verschiedensten „nackten“ Tatsachen erworben, er kann es ersessen, durch Verarbeitung, Erbgang oder dingliches Rechtsgeschäft erworben haben. Für den Diebstahlsvorsatz ist es nun aber völlig unerheblich, ob sich der Täter überhaupt einen dieser Erwerbsvorgänge vorstellt, er muß nur meinen, die Sache gehöre einem anderen. Ähnlich liegt es dort, wo der Tatbestand das Vorhandensein oder das Fehlen eines Anspruches voraussetzt. Der Vorsatz bezüglich des normativen Tatbestandsmerkmals „Anspruch“ setzt nie die Vorstellung bestimmter Tatsachen, die den Anspruch entstehen lassen, voraus. Es genügt vielmehr, wenn sich der Täter die Rechtsfolge, daß der Gläubiger vom Schuldner von Rechts wegen etwas fordern könne, vorstellt.

Das liegt daran, daß das Strafgesetz hier bestimmte rechtliche Beziehungen zwischen Personen und Sache (Eigentum) oder zwischen verschiedenen Personen (Anspruch) zum Gegenstand der Tat gemacht hat. Dann genügt es aber auch für den Vorsatz, daß der Täter sich diese Rechtsbeziehungen (sei es auch nur irrtümlich) vorstellt. Es werden in diesem Sinne

Rechtsbeziehungen wie Gegenstände der Außenwelt behandelt, bei jenen wie bei diesen kommt es auf die Umstände, die sie hervorgebracht haben, nicht an. Wenn demnach der Vorsatz die Entstehungsursachen für Ansprüche (und auch bei der Steuerverkürzung handelt es sich um Ansprüche) nicht umfassen muß, dann läßt sich die Argumentation Burkhardts nicht halten, die Lösung der herrschenden Meinung, so unbefriedigend sie in den Ergebnissen sein mag, ist jedenfalls mit dieser Begründung nicht anzugreifen.

Das heißt freilich nicht, daß damit ihre Richtigkeit feststünde. Die Diskussion um das Umkehrverhältnis bei normativen Tatbestandsmerkmalen ist noch relativ jung und bedarf sicher noch der Fortführung.

#### D. Schlußbemerkung

Die Darstellung sollte zeigen, daß die Übertragung der allgemeinen Irrtumslehren ins Steuerstrafrecht zwar möglich ist, nicht immer aber befriedigt. Insbesondere beim Bannbruch und vor allem beim umgekehrten Irrtum im Rahmen der Steuerhinterziehung entstehen problematische Ergebnisse, die freilich nicht dadurch korrigiert werden können, daß eine spezielle Irrtumslehre für das Steuerstrafrecht erdacht wird.

Dagegen dürfte die Abgrenzung von vorsatzausschließendem Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei der Steuerhinterziehung zu befriedigenden Ergebnissen führen, wendet man die allgemeinen Irrtumslehren nur hinreichend präzise an.

## Diskussion (1. Teil)

Diskussionsleiter: Rechtsanwalt Dr. J. Pelka, Köln

Diskussionsleiter Dr. J. Pelka, Köln

Im Laufe der heutigen Vorträge haben wir viele Thesen gehört, die sehr überraschend sind. Wenn ich es richtig sehe, zeigen die Referenten überwiegend ein gewisses Unbehagen an der gegenwärtigen Steuerstrafrechtspraxis, und sie vermitteln den Eindruck, als verfare das Steuerstrafrecht mit dem Steuersünder zu streng. Das mag einen unvoreingenommenen Zuhörer verwundern; denn folgt man der Presse und dem sog. kleinen Mann, so herrscht in der Öffentlichkeit der gegenteilige Eindruck vor, wonach der Steuersünder meist überhaupt nicht verfolgt oder wenigstens viel zu milde bestraft wird. Politiker, Presse und Öffentlichkeit vermitteln jedenfalls eher den Eindruck einer übergroßen Milde, die verschärfungsbedürftig sei. Herr Professor Dr. *Kohlmann* hält den Strafrahmen für massiv überzogen. Herr Professor Dr. *Schulze-Osterloh* meint, der Verweis auf Blankettnormen erfordere, daß man ein neues Steuerrecht für das Strafrecht anwende, und dieses neue Steuergesetz werde ganz dünn sein, weil kaum etwas übrig bleibe. Herr Professor Dr. *Samson* hat in seinem Beitrag mit dem Verweis auf die allgemeinen Strafrechtstheorien die Sorge deutlich gemacht, daß das Steuerstrafrecht in der praktischen Anwendung zu weit gehe und man es eigentlich auf einen kleineren Rahmen zurückschneiden müsse.

Zunächst sollten wir uns mit der Frage befassen, ob es tatsächlich zutrifft, daß der Steuersünder vom Steuerstrafrecht zu milde behandelt wird. Dogmatik und Praxis mögen da unterschiedliche Standpunkte vertreten. Staatsanwälte und Strafverteidiger – beide Gruppen sind unter uns vertreten – werden verschiedener Auffassung sein. Deshalb erscheint es lohnenswert, sich mit der Diskrepanz zwischen dem Eindruck, den die heutigen Vorträge vermittelt haben, und der allgemeinen Meinung draußen zu beschäftigen.

Sodann wollen wir uns der Frage zuwenden, ob und inwieweit die heute vorgetragenen Thesen uns in der Praxis weiterhelfen. Herr Professor Dr. *Schulze-Osterloh* hat ja schon gesagt, daß er auf das Honorar verzichtet, weil er keine Ergebnisse liefern kann. Trotzdem mag es reizvoll sein, auch seinen Beitrag daraufhin zu untersuchen, welche praktische Anwendung er finden kann. Wir sollten diskutieren, ob die von den Referenten vorgetra-

genen Thesen zur Lösung der Probleme beitragen können, wo die Grenzen liegen und ob wir als Juristen nicht eigentlich überfordert sind. Wenn wir uns nicht für überfordert halten, müssen wir erörtern, wie wir die Probleme praktisch lösen wollen.

Vorsitzender Richter am Landgericht Dr. *H. W. Schemmann*, Xanten

Ich möchte in der Reihenfolge der Vorträge beginnen, also bei dem von Herrn Professor *Kohlmann*. Anlaß sind mir die rechtspolitischen Ausführungen von Herrn Professor *Kohlmann*, soweit er den Steuerhinterzieher hinsichtlich der Strafwürdigkeit mit dem Unterhaltshinterzieher verglichen hat. Läge es nicht näher, Herr Professor *Kohlmann*, den Steuerhinterzieher mit dem Bankrotteur nach § 283 zu vergleichen? Der Bankrotteur, der keine Handelsbücher führt und keine Bilanzen aufstellt, also doch in vergleichbarer Weise untätig bleibt, offenbart sich seinen Gläubigern auch nicht, um die Übersicht über sein Vermögen zu erschweren. Auch seine Tat ist mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren bedroht.

Ministerialrat *G. L. Orlopp*, Bonn

Ich möchte zum ersten Thema von Herrn Professor *Kohlmann* einige Bemerkungen machen. Herr Professor *Kohlmann* hat angeregt, daß man einmal die Motive des Täters der Steuerhinterziehung untersuchen sollte. Und er hat hierbei darauf hingewiesen, daß wohl in der überwiegenden Zahl der Fälle Motiv des Täters für die Steuerhinterziehung die wirtschaftliche Notlage gewesen sei. Ich habe gewisse Zweifel, ob eine derartige Untersuchung über die Motive des Täters der Steuerhinterziehung irgend etwas Brauchbares hergibt für die Anwendung oder für die Ausgestaltung der Strafvorschrift. Das Motiv des Täters ist ganz einfach: Er will weniger Steuern zahlen. Und ich halte auch die Aussage, daß in der überwiegenden Anzahl der Fälle die wirtschaftliche Notlage ausschlaggebend gewesen sein soll für den Hinterzieher, diese Tat zu begehen, für zumindest angreifbar. Sicher wird der Hinterzieher, der vor Gericht steht, eine derartige Behauptung aufstellen, und diese Behauptung nachzuprüfen, wird dem Gericht in den meisten Fällen schwer fallen, so daß ich eigentlich annehme, daß die Gerichte diese Behauptung als gegeben unterstellen und diese Behauptung auch so in die Tatbestände und in die Tatbestandschilderung übernehmen. Mit anderen Worten: Ich meine, daß aus der Auswertung der Akten hinsichtlich der Motive des Täters eigentlich nicht viel gewonnen werden kann. Dann hat der Herr Professor *Kohlmann* sich insofern gegen den Strafrahmens ausgesprochen, als er sagte, der Strafrah-

men sei außerordentlich weit gefaßt. Es fehle eigentlich für den Täter an der Berechenbarkeit hinsichtlich der Strafe, die er zu erwarten hatte. Ich meine, auch hier ist eine Parallele anzuzeigen zum Subventionsbetrug. Der Subventionsbetrug, § 264 StGB, ist ähnlich aufgebaut wie der Tatbestand der Steuerhinterziehung, und auch da hat man einen sehr weit gefaßten Strafrahmens. Und ich glaube, auch da kann man eigentlich nicht dem Gesetzgeber den Vorwurf machen, daß der Richter diesen Rahmen auszufüllen habe und der Täter insoweit im unklaren gelassen würde. Ich meine auch, daß die Androhung der Freiheitsstrafe bei der Steuerhinterziehung unbedingt nötig ist, schon um den Eindruck zu vermeiden, daß es sich bei der Steuerhinterziehung um ein weniger sozialschädliches Delikt handelt als beispielsweise beim Betrug. Ich darf darauf hinweisen, daß der Gesetzgeber bei der AO '77 ausdrücklich betont hat, durch die Verschärfung des Strafrahmens im § 370 Abs. 3 wolle man diesen Eindruck vermeiden. Man wollte also den Strafrahmens dem Tatbestand des Betrug an anpassen. Ich glaube nicht, daß es rechtspolitisch gelingen wird – ob es wünschenswert ist, ist eine andere Frage –, hier die Dinge wieder zurückzudrehen. Dann hat der Herr Professor *Kohlmann* gesagt, daß sich die Gerichte an dem Oberrahmen des Strafrahmens orientieren würden. Ich verstehe diese Äußerung dahin, daß in den meisten Fällen die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung wohl zu hoch sein soll. Ich glaube, daß die Praxis der Gerichte – möglicherweise wird dies von den Herren Staatsanwälten, die hier sitzen, bestätigt – eigentlich genau das Gegenteil beweist. Wir finden da außerordentlich milde Strafen bei zum Teil auch außerordentlich hohen hinterzogenen Beträgen. Herr Professor *Kohlmann* hatte bei der Umgestaltung des § 370 – also insbesondere in bezug auf den Strafrahmens und im Hinblick auf die kriminelle Energie, die der Steuerhinterzieher im Vergleich zum Betrüger aufwenden müsse – gesagt, daß der Steuerhinterzieher ja unter dem Zwang stehe, sich gegenüber dem Finanzamt zu offenbaren. Aber diese Offenbarung ist ja zunächst strafrechtlich völlig belanglos. Er muß nur seine steuerlichen Verhältnisse offenbaren und insofern meine ich, ist dieser Gesichtspunkt eigentlich kein Grund, um hier eine Milderung des Strafrahmens vorzusehen. Ich darf in dem Zusammenhang hinweisen auf den bekannten Fall, daß ein Unfallbeteiligter, auch wenn er Schuld hat an dem Unfall, unter Strafandrohung gezwungen ist, sich am Unfallort aufzuhalten, mit der Gefahr, eben dann auch einer Strafverfolgung ausgesetzt zu sein. Ich möchte doch noch einmal zum Abschluß sagen, daß wir beim Subventionsbetrug einen vergleichbaren Strafrahmens haben wie bei der Steuerhinterziehung und daß es ja zum Teil vom Zufall abhängt, ob der Gesetzgeber eine direkte Subvention in Form einer Investitionszulage gibt oder aber ob der Gesetzgeber diese Subvention in Form

einer steuerlichen Ermäßigung gewährt. Und da ist es eigentlich nicht angebracht, hier bei der Strafbarkeit irgendeinen Unterschied zu machen. Zum Schluß möchte ich noch bemerken, daß die Kommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität – ich glaube im Jahre 1976 – den Vorschlag gemacht hat, den Tatbestand der Steuerhinterziehung in das Strafgesetzbuch aufzunehmen und zwar aus dem Grund, weil man damit eine Verschärfung des Unrechtsbewußtseins in der Bevölkerung erreichen und die generalpräventive Wirkung der Strafvorschriften verstärken wollte.

Rechtsanwalt *W. Blumers*, Stuttgart

Ich möchte Professor *Kohlmann* hier eigentlich unterstützen. Die Verwaltung bestätigt doch selbst, daß ein undifferenziert breiter Strafraum da ist. Ich meine auch, daß Professor *Kohlmann* recht hat, daß daraus folgend die Urteile der Gerichte sehr unterschiedlich sind. Die Verwaltung bestätigt dies selbst durch die Strafraumkataloge, die nie veröffentlicht, sondern immer intern behandelt worden sind. Aus ihnen kann man entnehmen, daß schon von OFD-Bezirk zu OFD-Bezirk ganz unterschiedliche Auffassungen über die jeweils angemessene Strafe bestehen. Ich habe z. B. mal versucht, durch Vergleich dieser Katalogstrafen zu belegen, daß es für einen Ulmer sehr wichtig ist, ob er seine Steuerhinterziehung in Ulm oder in Neu-Ulm (und damit im Bereich der OFD Augsburg) begeht. Wenn er sie in Neu-Ulm begeht, dann fährt er weit schlechter, jedenfalls im unteren Bereich bei kleineren Delikten. Bei den großen Delikten sollte er lieber die Donau überschreiten. Ich meine auch, daß der von Herrn *Orlopp* jetzt erhobene oder wiedergegebene Vorwurf, die Gerichte bestrafen eher zu niedrig, unzutreffend ist. Nach meiner Erfahrung, die die meisten hier anwesenden Verteidiger auf diesem Spezialgebiet bestätigen dürften, ist dies unzutreffend. Es ist eigentlich so, daß sich die Gerichte und die Staatsanwälte weitgehend eben an diesen Strafenkatalog halten. Wenn die Strafen dennoch nach Verwaltungsmeinung zu niedrig sind, kann ich eigentlich nur provozierend sagen: Dann müssen sie eben ihre Katalogstrafen erhöhen, dann werden die Strafen auch in concreto höher ausfallen.

Abteilungsdirektor Dr. *E. Ulmer*, Erlangen

Ich wollte auch noch zu dem Beitrag von Herrn *Kohlmann* etwas sagen. Herr *Kohlmann*, ich teile ja auch ihr Unbehagen über die große Bandbreite des Tatbestandes des § 370. Ich stimme Ihnen auch zu, wenn Sie sagen, die Normalstrafe bei der Steuerhinterziehung müßte eigentlich die Geldstrafe sein und nicht die Freiheitsstrafe. Nur verstehe ich dann nicht, Herr Pro-

fessor *Kohlmann*, Ihre Vorschläge. Wenn Sie vorschlagen, eine Geldstrafe nur zuzulassen bis zu 30 Tagessätzen bzw. den besonders schweren Fall schon bei 100 000,- Mark anzusetzen, dann erreichen Sie ja gerade das Gegenteil von dem, was Sie eigentlich in dem Vortrag vorher gesagt haben. Ich meine, die Fälle der Steuerhinterziehung, wo wir meinetwegen eine Hinterziehung von 1 Million haben, die soll das Finanzamt dann nicht mehr im Strafbefehlsweg erledigen können. Das sehe ich überhaupt nicht ein. Es gibt so viele Fälle, auch mit großen Hinterziehungen – und ich kenne auch welche mit höheren Verkürzungen als 1 Million –, in denen man einfach zu der Erkenntnis kommen muß, daß in dem einzelnen Fall, eben aus der persönlichen Schuld des Täters, eine Freiheitsstrafe nicht in Frage kommen sollte. Soll man nun den Staatsanwälten, den Gerichten und den Finanzämtern die Möglichkeit nehmen, solche Fälle mit einer Geldstrafe zu erledigen? Das, finde ich, steht ja ganz im Gegensatz zu dem, was sie vorher vorgetragen haben, und darauf wollte ich doch aufmerksam machen.

Rechtsanwalt Dr. *M. Streck*, Köln

Ich möchte Herrn Professor *Kohlmann* in einem Punkt unterstützen. Im Grunde genommen leidet die Diskussion über § 370 AO darunter, daß wir nicht über ausreichende Kenntnisse über die Höhe und die Begehungsweise der Steuerhinterziehung verfügen. Die hier immer wieder genannten Dunkelziffern bewegen sich völlig im Bereich des Spekulativen, oft auch des politisch nützlichen und sind letztlich ohne Aussagekraft. Hier liegt ein Defizit der Finanzsoziologie vor. Zwar hat Herr Professor *Kohlmann* hierzu eine neue Dissertation vorgestellt; wiederum wurden jedoch – wie schon bei früheren Arbeiten – Akten ausgewertet. Das vorhandene soziologische Material über die Steuerhinterziehung stützt sich wesentlich auf Strafakten. Damit wird die Verfolgung der Steuerhinterziehung bei bestimmten Berufsgruppen in die statistischen Zahlen über die Steuerhinterziehung transferiert. Die Verfolgungsorganisation und Verfolgungstechniken nehmen unmittelbaren Einfluß auf das statistische Material. So finden wir z. B. kaum Rentner in den Statistiken über die Steuerhinterziehung, weil Steuerhinterziehung bei Rentnern praktisch nicht verfolgt wird. In dem aktuellen Fall des Arbeitnehmer-Verleiher gelangt die kriminelle Energie der entliehenen Arbeitnehmer selbst nicht in die Statistik, da in erster Linie Entleiher und Verleiher, nicht aber die Arbeitnehmer verfolgt werden. Ich meine, daß hier Aufgaben gestellt sind, die erst erfüllt werden müssen, bevor wir ernsthaft erörtern können, wie die Steuerhinterziehung richtig anzugehen ist.

Rechtsanwältin *I. Käller-Leben*, Bingen

Ich wollte Herrn Professor *Kohlmann* noch unterstützen. Meine Auffassung wendet sich eigentlich gegen die Meinung von Herrn *Orlopp*. Gerade die Tatsache, daß Herr *Orlopp* den Strafraumen des Subventionsbetrugs heranzieht, macht doch deutlich, daß der Strafraumen unangemessen ist. Es muß ein Unterschied rein von der kriminellen Tatenergie sein, ob ich eine staatliche Leistung betrügerisch erreichen will oder Wege suche, eine Leistung zu verhindern, die ich hingeben muß bzw. die der Staat von mir verlangt. Das ist daher mit Sicherheit ein Unterschied, und es kann der strenge Strafraumen des Subventionsbetrugs nicht auf ein Delikt mit geringerer krimineller Energie angewandt werden.

Diskussionsleiter Dr. *J. Pelka*, Köln

Ich danke Ihnen. Der Beifall ist allgemein, aber ob er auch wirklich richtig ist, werden wir sehen.

Rechtsanwalt *J. Finken*, Krefeld

Ich habe eine Frage an Herrn Professor *Kohlmann*. Herr Professor *Kohlmann*, Sie sind darauf eingegangen, welche Rechtsgüter durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung geschützt werden. Gehört dazu nicht auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung? Sie haben sie nicht erwähnt. Sie haben die Parallele gezogen zur Unterhaltspflicht. Wenn man bei dieser Parallele bleibt, muß man sich vorstellen, daß eine Unterhaltspflicht etwa auf zehn Verpflichtete aufgeteilt ist. Und dann kommt es doch nicht nur darauf an, daß der Unterhaltsberechtigte sein Geld bekommt, sondern daß auch alle zehn zahlen, daß nicht etwa nur neun zahlen und einer sich seiner Zahlung entzieht und dessen Zehntel auch noch umgelegt werden muß. Teilen Sie diese Meinung?

Prof. Dr. *G. Kohlmann*, Köln

Meine Damen und Herren, ich will mich bemühen, die einzelnen Fragen stichwortartig zu beantworten, wenngleich man über diese Probleme noch stundenlang diskutieren müßte. Zu Ihnen, Herr Dr. *Schemmann*: Vergleich Steuerhinterzieher – Bankrotteur. Ich meine, daß hier eben ein Wesensunterschied besteht, wie übrigens auch zum Subventionsbetrug. Denn derjenige, der eine Bankrotthandlung begeht, wird aktiv tätig. Das heißt also, er geht im Falle der (drohenden oder eingetretenen) Zahlungsunfähigkeit

oder der Überschuldung hin und schafft – und das ist das eigentlich kriminell Vorwerfbare – Vermögen beiseite, um es seinen Gläubigern vorzuenthalten. Schon daher meine ich, daß dieses – grundsätzlich aktive – Tun es im Grundsatz durchaus rechtfertigt, eine Freiheitsstrafe zu verhängen.

Jetzt zu Ihnen, Herr *Orlopp*. Sie sagten, ich hätte die gesellschaftliche Notlage genannt. Das ist nicht richtig. Ich habe davon gesprochen, daß Täter den ausgewerteten Akten zufolge als Tatmotiv genannt hätten: die wirtschaftliche Bedrohung ihrer Unternehmen, die sie dann veranlaßt hätte, Steuerhinterziehung zu begehen. Ich habe das auch nicht im einzelnen gewichtet. Es ging mir darum – und das scheint mir wichtig zu sein –, von der allgemein verbreiteten These wegzulenken, daß der Steuerhinterzieher der nur egoistisch handelnde Mensch ist, der in seine eigene Tasche wirtschaftet. Ich bin nicht der Meinung, daß – wie Sie gesagt haben – aus der Auswertung von Akten nicht viel gewonnen werden kann. Ob aus dieser Auswertung von Akten, die natürlich auf eine viel breitere Basis gestellt werden muß, etwas gewonnen werden kann, das können wir doch erst entscheiden, wenn wir die Akten alle ausgewertet haben. Wir können doch nicht vorab sagen: Wir werten diese ganzen Dinge erst gar nicht aus, denn davon ist sowieso nicht viel zu erwarten. Wir arbeiten mit gedankenlyrischen Begriffen wie mit dem der Sozialschädlichkeit und damit läßt sich ja alles begründen. Ich kann mir keinen Tatbestand denken, den man nicht damit begründen kann, daß eine Sozialschädlichkeit dahintersteckt. Selbst wer seine Schwiegermutter umbringt, handelt in irgendeiner Weise auch sozialschädlich. Damit, daß eine solche Sozialschädlichkeit vorliegt, wird allzu oft im Bereich der Steuerhinterziehung – wie ich gerade gesagt habe – gedankenlyrisch argumentiert. Ich meine, man muß aus diesem Bereich zurück in den Bereich des rational Faßbaren, und die Wissenschaft sollte sich bemühen, hier entsprechendes Material aufzuarbeiten. Und wenn wir dieses Material in einer entsprechenden Breite haben, dann können wir sagen, ob *Sie* vielleicht mit Ihrer Auffassung von der Sozialschädlichkeit recht haben oder diejenigen, die zumindest ein Fragezeichen dahinter setzen wollen, wie ich es jedenfalls aufgrund meines empirischen Wissensstandes tun würde.

Dann zu der Frage, Herr *Orlopp*, die Gerichte würden sich an den oberen Strafraumen orientieren. Auch das habe ich so nicht gesagt. Ich habe gesagt, Strafraumen, die diese Weite haben, haben die verhängnisvolle Wirkung, daß in Zeiten wirtschaftlicher Schwierigkeiten eine Sogwirkung entstehen kann, die sich dann so auswirkt, wie wir es ja beobachten: daß man sich an der oberen Grenze dieser Strafraumen orientiert; und mir sind ständig die Argumente in den Ohren, die etwa wie folgt lauten und ja sehr

eingängig sind: man könne nicht den kleinen Warenhausdieb, der eine Krawatte oder sonst etwas stiehlt, für ein oder zwei Jahre ins Gefängnis schicken und den Steuerhinterzieher, der 100 000,- oder 500 000,- DM hinterzieht, mit der gleichen Strafe davonkommen lassen. Von daher ergibt sich dann eine Relation, die dazu führt, daß die Bestrafung der Steuerhinterziehung in den oberen Bereich weggedrückt wird, was der Strafraumen im Moment ermöglicht.

Ihr Argument zu § 142 – das habe ich in meinem Vortrag aus Zeitgründen nicht erwähnt: Nach § 142 StGB (Unerlaubtes Entfernen vom Unfallort) macht sich nur derjenige strafbar, der sich im Falle eines Unfalls entfernt, wenn er einen anderen geschädigt hat. Wenn ich mit meinem Auto abends auf der Autobahn den Graben runterfalle, dann zwingt mich kein Gesetz, und schon gar nicht der § 142, die Nacht da zuzubringen und zu warten, ob vielleicht ein Polizeibeamter feststellt, daß ich die Böschung hinuntergefahren bin. Das ist niemals ein Fall des § 142.

Zu dem Subventionsbetrug, wo der gleiche Strafraumen besteht wie bei der Steuerhinterziehung – da muß ich Ihnen, Frau Rechtsanwältin *Käller-Leben*, zustimmen –, daß dieser Strafraumen vielleicht eben zu hoch ist. Man kann nicht die Strafraumen ständig hochschaukeln und sagen: jetzt ist der Strafraumen bei Subventionsbetrug 5 Jahre, dann muß er bei der Steuerhinterziehung auch so sein. Dann kommt wieder ein neues Delikt, noch schlimmer als der Subventionsbetrug, den man sprachlich wegen der Länge der Vorschrift schon gar nicht mehr nachvollziehen kann, dann sagt man: Ist schon der Strafraumen bei Subventionsbetrug und bei Steuerhinterziehung 5 Jahre, muß er bei dem nächsten Fall dann schon bei 7 oder 8 Jahren angelegt sein. Ganz abgesehen davon, daß der Subventionsbetrug – ich hatte gehofft, dies in dem Vortrag klar gemacht zu haben – sehr wesentlich anders als die Steuerhinterziehung im Regelfall durch aktives Tun, durch aktives Täuschen der Behörden begangen wird, während bei der Steuerhinterziehung ja im Kern – dabei würde ich auch bleiben wollen – ein Unterlassungsdelikt vorliegt.

Zu Ihnen, Herr Dr. *Ulmer*. Sie sprachen von dem Widerspruch in meinem Gesetzesvorschlag: Geldstrafe; ich hatte dreißig Tagessätze als Anhaltspunkt, als Diskussionsgrundlage genannt, mache daraus aber kein Dogma. Man kann darüber streiten, wenngleich ich meine, daß dreißigmal ein ausgeschöpfter Strafraumen, also dreißigmal 10 000,- DM ja auch schon ganz beachtlich ist, ganz abgesehen davon, daß ich meine, daß die von mir vorgeschlagene Freiheitsstrafe für besonders schwere Fälle durchaus keinen Widerspruch darstellt. Denn ich verwende ja – und insofern knüpfe ich an die entsprechende Fassung nicht nur des § 370 Abs. 3 AO an, son-

dern auch an die entsprechenden Vorschriften des StGB (besonders schwerer Diebstahl usw.) – auch hier die sogenannte Regelbeispieltechnik, indem ich sage: Ein besonders schwerer Fall liegt *in der Regel* vor. Das hindert doch nicht zu sagen, daß es aufgrund der besonderen Umstände des Falles – der Täter ist in großer Not oder die familiären Verhältnisse sind zerrüttet oder was da alles in Frage kommen kann – gerechtfertigt sein kann, nicht auf dieses Regelbeispiel einzugehen, sondern bei dem grundsätzlich vorgesehenen Strafraumen der Geldstrafe zu bleiben. Sie sprachen dann noch zu dem geschützten Rechtsgut der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Ich hatte gehofft, aufgezeigt zu haben, daß eben ein solches allgemeines Rechtsgut die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist. Wenn dieses Rechtsgut dem § 370 anerkanntermaßen zugrunde läge, dann könnte man ja über Rechtsgutverletzungen, Werteschutz usw. diskutieren. Aber ich meine, daß man, wenn man sich die Palette der steuerpolitischen Zielsetzungen und die einzelnen Steuervorschriften ansieht, hier nicht guten Gewissens von dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung reden kann, das dazu geeignet wäre, der Steuerhinterziehung unterlegt zu werden.

Prof. Dr. *K. Tipke*, Köln

Zunächst, für mich ist es völlig gleichwertig, ob jemand 1000 DM Steuern hinterzieht oder ob er 1000 DM Sozialhilfe oder BAföG-Mittel oder Subvention erschleicht. In beiden Fällen schädigt er den Staat um 1000 DM. Der Unterschied ist nur: Der Steuerpflichtige hat die nicht versteuerten 1000 DM selbst verdient. Der Sozialhilfeempfänger, der BAföG-Bezieher und der Subventionsempfänger haben dies nicht.

Ich glaube die Meinung von Herrn *Kohlmann* zu treffen, wenn ich sage: Das Steuerrecht ist im ganzen nicht gerecht, weil der Gesetzgeber sich zu wenig bemüht, Gerechtigkeitskriterien zu folgen, weil er das Steuerrecht vielmehr zu einseitig zum Stimmenfang benutzt. Ein solches Steuerrecht kann nicht gerecht sein. Wenn aber das Steuerrecht nicht gerecht ist, kann auch das Steuerstrafrecht nicht gerecht sein, weil es eben an das Steuerrecht anknüpft.

Herr *Schulze-Osterloh*, es scheint so, als ob Ihre Theorie aus den Schwierigkeiten der Irrtumslehre herausführe. Ich habe Sie allerdings nicht ganz klar verstanden: Sind Sie der Ansicht, daß jede Norm unter steuerstrafrechtlichem Aspekt nur entweder hinreichend bestimmt oder zu unbestimmt sein könne, oder meinen Sie, daß zu berücksichtigen sei, daß Normen im Kern oft hinreichend bestimmt sind, aber einen recht unbestimm-

ten Begriffshof haben. Im ersten Fall hätten wir es wohl im Steuerrecht tatsächlich in erheblichem Umfang mit Normen zu tun, die steuerstrafrechtlich zu unbestimmt und damit nach Ihrer Theorie irrelevant wären. Im zweiten Fall würde die Substanz der Normen wohl unangetastet bleiben, aber alle Auffassungen, die nach dem Wortlaut der Vorschriften auch noch vertretbar wären, müßten steuerstrafrechtlich akzeptiert werden, das heißt steuerstrafrechtlich ohne Folgen bleiben. Ferner: Auf welchen Horizont kommt es zur Beurteilung der Bestimmtheit an, auf den der Laien, der Steuerberater oder der Professoren?

Von den anderen Herren auf dem Podium hätte ich gern gewußt, wie sie die Theorie von Herrn *Schulze-Osterloh* beurteilen.

Prof. Dr. *J. Schulze-Osterloh*, Berlin

Vielen Dank, Herr *Tipke*, für Ihre Fragen, die mir Gelegenheit zu einer Klarstellung geben: Mit meinem Beitrag wollte ich nicht für eine generelle Straffreiheit der Steuerhinterziehung plädieren. Diejenigen beispielsweise, die sich für private Anschaffungen Belege ausstellen lassen, aus denen sich Betriebsausgaben ergeben sollen, und die diese Belege in ihre Buchhaltung einbringen und so in ihre Jahresabschlüsse und Steuererklärungen eingehen lassen, begehen selbstverständlich Steuerhinterziehung. In solchen Fällen spielt das Problem des Bestimmtheitsgrundsatzes keine Rolle. Hieraus ergibt sich, Herr *Tipke*, die Antwort auf Ihre Frage. In Anlehnung an die Überlegungen zum allgemeinen Nebenstrafrecht, die insbesondere von Herrn *Tiedemann* entwickelt worden sind, müssen wir die steuerrechtlichen Vorschriften als Bestandteile der Strafnormen begreifen. Dabei werden wir steuerrechtliche Normen finden, die noch dem Bestimmtheitsgrundsatz genügen, und solche, die erst mit komplizierteren Erwägungen zu einem steuerrechtlichen Ergebnis führen. Ein Beispiel dieser Art ist § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Aus dieser Vorschrift ergibt sich eindeutig und damit dem strafrechtlichen Bestimmtheitsatz genügend, daß bestimmte Vergütungen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden müssen. Ich wage aber zu bezweifeln, ob die daraus abgeleitete Konstruktion des Sonderbetriebsvermögens in ihrer Gesamtheit vom strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz gedeckt ist. Zu der Frage, auf wessen Horizont es für die Beurteilung der Bestimmtheit ankommt, hat sich das Bundesverfassungsgericht in einer Entscheidung, die nicht das Steuerstrafrecht betraf, geäußert. Es führt darin aus: „... der Normadressat muß jedenfalls im Regelfall anhand der gesetzlichen Regelung voraussehen können, ob ein Verhalten strafbar ist; in Grenzfällen geht er dann für ihn erkennbar das Risiko einer Bestrafung ein. Beides ist nur möglich, wenn in erster Linie der

für den Adressaten verstehbare Wortlaut des gesetzlichen Straftatbestandes maßgebend ist. Führt erst eine über den erkennbaren Wortsinn der Vorschrift hinausgehende Interpretation zu dem Ergebnis der Strafbarkeit eines Verhaltens, so kann dies nicht zu Lasten des Bürgers gehen.“ Ich glaube, daß das Bundesverfassungsgericht damit weder den juristischen Fachmann (im Steuerrecht beispielsweise den Fachanwalt für Steuerrecht) meint noch denjenigen, der nicht in der Lage ist, den Inhalt einer abstrakten Norm überhaupt aufzunehmen. Angesprochen ist vielmehr eine Art Modellbürger. Hält sich dieser beispielsweise § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor Augen, so kann er – notfalls vermittelt durch einen Steuerberater – in sich aufnehmen, daß bestimmte Vorgänge zusätzlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Aber er kann daraus nicht mehr das Sonderbetriebsvermögen ableiten, erst recht nicht das negative Sonderbetriebsvermögen und das gewillkürte Sonderbetriebsvermögen. Insoweit ist die Norm des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht strafrechtlich sanktioniert. Im übrigen sind diese Einwirkungen des Bestimmtheitsgrundsatzes auf das Steuerstrafrecht keine Erfindung von mir. Im sonstigen Nebenstrafrecht sind diese Zusammenhänge schon seit langem weitgehend anerkannt. Mich hat nur gewundert, daß diese Erkenntnisse im Steuerstrafrecht noch keine Verbreitung gefunden haben.

Prof. Dr. *E. Samson*, Kiel

Herr *Schulze-Osterloh*, wenn ich Sie richtig verstanden habe, dann wollen Sie für die Zwecke des Steuerstrafrechts ein Steuerrecht neben dem Steuerrecht errichten.

Prof. Dr. *J. Schulze-Osterloh*, Berlin

Im Kernbereich.

Prof. Dr. *E. Samson*, Kiel

Ich stelle mir vor, wir machten das zum allgemeinen Grundsatz des Strafrechtes. Dann müßten wir feststellen, daß z. B. im Betrugstatbestand und im Diebstahlstatbestand eine erhebliche Akzessorietät zum Zivilrecht besteht, was ja den von Ihnen aufgestellten Bestimmtheitskriterien ganz gewiß ebenfalls nicht entspricht. Beim Betrugstatbestand, bei dem der Schaden nur dann eintritt, wenn der Täter keinen Anspruch auf das abgelistete Vermögensstück hat, müßte dann ein Kern-Zivilrecht geschaffen werden, in dem § 242 BGB nicht angewendet würde und die culpa in contrahendo

und die positive Forderungsverletzung nicht existierten. Beim Diebstahl dürften vielleicht Vorbehalts- und Sicherungseigentum nicht berücksichtigt werden, mit der Folge, daß so übereignete Sachen nicht mehr fremd wären. Ich meine, daß es nicht möglich ist, bei akzessorisch ausgestalteten Straftatbeständen die in bezug genommenen Rechtsgebiete den Bestimmtheitskriterien des Strafrechts zu unterwerfen. Anders ist dies bei echten Blankett-Tatbeständen, bei denen sich die gesamte Verbotsnorm im blankettausfüllenden Gesetz befindet, weil hier das Strafgesetz selbst keinen eigenen Inhalt hat. Die Steuerhinterziehung hat jedoch einen solchen eigenen Inhalt, setzt sie doch die Täuschung der Behörde und in der Steuerverkürzung einen Vermögensschaden beim Fiskus voraus. Ein solches akzessorisches Strafgesetz kann sich nicht von der Wirklichkeit des Rechtsgebildes lösen, dessen Rechtsgüter es schützen soll, denn sonst schützt es überhaupt kein existentes Recht mehr. Das wirklich existente wird mangels Bestimmtheit nicht geschützt, das geschützte dagegen existiert in Wahrheit gar nicht.

Diskussionleiter Dr. J. Pelka, Köln

Herr Professor *Samson*, erlauben Sie mir an dieser Stelle eine eigene Frage: Wir sprechen hier von der Hinterziehung durch Unterlagen oder durch Täuschung. Wenn ich es richtig sehe, spielen sich die praktischen Fälle, zumindest die wissenschaftlich interessanten, anders ab. Der Fall, daß der Steuerpflichtige sich ein Buch der Hildegard Knief kauft und sich ein Fachbuch quittieren läßt, ist wissenschaftlich nicht ergiebig und relativ problemlos. Ebenso der Fall, daß ein Einzelhändler die Hälfte seiner Einnahmen in eine schwarze Kasse tut und nur den halben Umsatz erklärt.

Problematisch sind andere Fälle. Lassen Sie mich dies an einem Beispiel darlegen: Ein Steuerpflichtiger gründet eine Basisgesellschaft. Mit der Basisgesellschaft tätigt er alle möglichen Geschäfte, verlagert auf sie Gewinne und läßt mit ihrer Hilfe im inländischen Unternehmen Verluste entstehen. Ich unterstelle hier einmal, daß damit der Tatbestand der Steuerumgehung verwirklicht wurde. Jeder Kommentar sagt nun, die Steuerumgehung sei keine Steuerhinterziehung. Auch Professor *Schulze-Osterlob* hat heute wiederholt, die Steuerumgehung und eine Steuerhinterziehung sei etwas völlig Verschiedenes. Gleichwohl hat der BGH vor kurzem einen solchen Fall geahndet. Der BGH hat das Delikt, vielleicht zu Recht, darin gesehen, daß der Steuerpflichtige einen für die Besteuerung wesentlichen Sachverhalt, nämlich die Beteiligung an der Basisgesellschaft, nicht mitgeteilt hatte und deshalb den Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung bestraft. In Wirklichkeit aber spielt sich der Fall anders ab. Der Steuer-

pflichtige sagt ja dem Finanzamt überhaupt nichts Konkretes. Er gibt eine Steuererklärung ab, in der eine einzige Zahl steht; irgendwelche Konkretisierungen hinsichtlich der Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben finden in der Steuererklärung nicht statt. Auch die beigelegte Bilanz ist nicht konkreter, da eine Erläuterung der Bilanz nicht erforderlich und in vielen Fällen nicht üblich ist. In der Bilanz gibt es zwar eine Fülle von Zahlen, aber ein Lebenssachverhalt, der richtig oder falsch sein könnte, wird also solcher nicht mitgeteilt. Den eigentlichen Sachverhalt, der allem zugrunde liegt, nämlich die Gründung der Basisgesellschaft und die Verlagerung von Gewinnen auf diese Basisgesellschaft, stellt erst später die Betriebsprüfung fest. Vor diesem Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige nichts erklärt, was richtig oder falsch sein kann. Da der Steuerpflichtige nichts erklärt hat, kann er also auch nicht getäuscht haben. Wenn üblicherweise erst die Betriebsprüfung den Sachverhalt aufdeckt und dann strafrechtliche Konsequenzen gezogen werden, frage ich, wie sich dogmatisch ein strafbares Verhalten begründen läßt, obwohl in der Steuererklärung der Gewinn nur durch eine Zahl deklariert wird und auch die Bilanz keine Lebenssachverhalte mitteilt.

Prof. Dr. G. Kohlmann, Köln

Manchmal hilft ja schon der Blick ins Gesetz. Und die Nr. 1 des § 370 erfaßt auch die Abgabe unvollständiger Erklärungen. Und wenn es sich um solche Orchideengestaltungen wie Basisgesellschaften handelt, wird man ohne Zweifel zunächst einmal zu der Auffassung gelangen können (und das scheint mir auch durchaus sachgerecht zu sein), daß diese Steuererklärung insoweit unvollständig ist, als sie keinen Hinweis auf diese Gestaltung enthält. Aber man darf ja nicht so tun, als wären wir ein Volk von Leuten, die alle Strafverfahren ausgesetzt sind. Ich meine, man muß auch bedenken, daß das Recht, das Strafprozeßrecht und das Strafgesetzbuch, eine Reihe von Regulatorien enthält, durch die man Fehlentscheidungen vermeiden kann. Wir alle wissen, daß ca. 70% aller Ermittlungsverfahren überhaupt nach § 170 Abs. 2 eingestellt werden, weil eine strafbare Handlung nicht nachzuweisen ist. Das wird in all den Fällen so sein – jedenfalls regelmäßig, wenn ich an das beliebte Beispiel von § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG anknüpfe –, in denen die Rechtslage so kompliziert ist, daß man dem Täter das strafbare Verhalten nicht nachweisen kann. Und das ist im Grunde genommen so schlimm nicht, wenn es hier nicht zur Anklage kommt: Wenn aber ein strafbares Verhalten festgestellt wird, also die Tatbestandsverwirklichung festgestellt wird, ist ja immer noch nicht das letzte Wort gesprochen, denn ich meine, und das haben ja auch die Aus-

führungen vom Kollegen *Samson* deutlich gemacht, trotz aller dogmatischer Schwierigkeiten haben wir die Möglichkeit, die Frage nach dem Vorsatz zu stellen. Und wenn eine Vorschrift so unbestimmt ist, wie Herr *Schulze-Osterlob* aufgezeigt hat, dann wird, und das tun die Gerichte auch, mit Fug und Recht gesagt, daß es hier an dem entsprechenden Vorsatz fehlt. Möglicherweise unterliegt der Täter auch, zumindest bei komplizierten Rechtsfragen, einem Irrtum. Sie fragen, Herr *Schulze-Osterlob*, provokant, wieso denn die höchstrichterliche Rechtsprechung beim Steuerstrafrecht nicht angekommen sei. Meine Damen und Herren, die Rechtsprechung ist im Steuerstrafrecht sehr wohl angekommen. Sie kann nur nicht so puristisch verwirklicht werden, sonst würde das gesamte Steuerstrafrecht ad absurdum geführt. Da die steuerrechtlichen Normen, das ist ja wiederholt nachgewiesen worden, relativ, wenn nicht sogar sehr unbestimmt sind, würde man bei exakter Anwendung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dazu kommen müssen, daß es in den echt problematischen Fällen gar nicht mehr zu Strafverfahren kommen darf. Weil das nicht so sein darf, Ringelnetzlogik, darf es eben nicht bis zum Steuerstrafrecht gelangen. Insofern, Herr Kollege *Tipke*, sind mir also hier auch bei den Ausführungen von Herrn *Schulze-Osterlob* keine Schuppen von den Augen gefallen, und ich habe auch gar keine Sorge, weil eben, letztes Wort, die Regulatorien des Strafprozeßrechts und des Strafgesetzbuchs ausreichen, um hier dogmatisch, aber auch sonst vernünftige Ergebnisse herbeizuführen.

Rechtsanwalt *G. Efeld*, Münster

Ich sehe wegen der zwei Verfahren, die nebeneinander herlaufen, nämlich das steuerliche Ermittlungsverfahren und das steuerstrafrechtliche Verfahren, Schwierigkeiten, die daraus entstehen können, daß über die Höhe des richtigen Steueranspruchs die rechtsprechende Gewalt, nämlich einmal das Finanzgericht und zum anderen das Strafgericht, unterschiedlich entscheidet. Ich halte dieses für eine unerträgliche Kollision. Ich möchte deshalb meinen, der Gesetzgeber sollte die Bestimmung von § 396 AO in gewissen Fällen in eine Muß-Vorschrift umwandeln. Denn die Höhe des Steueranspruchs, ob verkürzt oder nicht, ergibt sich allein aus dem Gesetz und kann von den Gerichten nicht unterschiedlich entschieden werden. Dem Finanzgericht sollte hierbei der Vorrang eingeräumt werden. Solange nicht die Bestimmung von § 396 AO in eine Muß-Vorschrift umgewandelt worden ist, halte ich einen Fall für denkbar, daß ein Steuerpflichtiger bzw. Angeklagter wegen Verkürzung eines Steueranspruchs verurteilt wird, obwohl das Finanzgericht in einem späteren Verfahren feststellt, daß nach

dem vorgeworfenen Sachverhalt überhaupt kein Steueranspruch entstanden ist. Objektives Tatbestandsmerkmal einer jeden Steuerhinterziehung ist aber die Steuerverkürzung, d. h., die Verkürzung des kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruchs. Nach dem geltenden Recht ist es Sache des Gerichtes, die Steuer selbst zu errechnen. Dennoch sollten die Strafgerichte gezwungen sein, zumindest das Verfahren so lange auszusetzen, bis die Finanzgerichte über den betreffenden Steueranspruch rechtskräftig entschieden haben.

Rechtsanwalt Dr. *M. Streck*, Köln

Mich beeindruckt die Theorie von Herrn *Schulze-Osterlob*. Ich meine, es ist an uns Anwälten, sie mit etwas Kreativität zu den Gerichten zu bringen und zum Erfolg zu verhelfen. Hieraus ein Beispiel mit aktuellem Bezug. Es ist denkbar, daß § 49 Abs. 1 und 2 EStDV zwar steuerlich, nicht aber strafrechtlich in § 51 Abs. 1 EStG in Verbindung mit Art. 80 GG eine ausreichende Rechtsgrundlage zur Einschränkung der mittelbaren Parteienfinanzierung hat. In diesem Fall wäre die Steuererminderung zwar steuerrechtswidrig, nicht aber strafbar im objektiven Tatbestand. Wer von Ihnen Spendenfälle hat, mag diesem Gedanken einmal nachgehen.

Diskussionsleiter Dr. *J. Pelka*, Köln

Dankeschön, Herr *Streck*. Ich möchte Ihnen zustimmen; auch mich fasziniert die Theorie von Professor *Schulze-Osterlob*, obgleich sich der Kernpunkt wohl nicht darauf beschränkt, nur Rechtsverordnungen als ungültig für steuerstrafrechtliche Zwecke anzusehen. Wenn die Rechtsverordnung auf einer ausreichenden Ermächtigungsgrundlage beruht, ist sie auch für das Steuerstrafrecht relevant. Das Bestimmtheitsproblem stellt sich ebenso bei den unbestimmten Rechtsbegriffen im Steuerrecht; fehlt die erforderliche Klarheit, darf sich die Rechtsnorm steuerstrafrechtlich nicht auswirken.

Dipl.-Volkswirt Rechtsanwalt *P. Feitsch*, Oldenburg

Ich habe eine Frage, die nur mittelbar etwas mit Steuerhinterziehung zu tun hat. Steuerhinterziehung soll das Rechtsgut „öffentliche Kasse“ schützen. Die öffentliche Kasse hat jedoch zwei Seiten, nicht nur die Einnahmen-, sondern auch die Ausgabenseite. Wir hören immer wieder von der Einnahmenseite und der Steuerhinterziehung; die Ausgabenseite wird überhaupt nicht berührt.

Ich denke an folgenden Fall: der Rektor einer Schule hat zum Jahresende noch einen Betrag von z. B. 20 000,- DM in seinem Topf und beruft eine Konferenz ein, um den Betrag vor Ablauf des Jahres zu verausgaben. Er will auf diese Weise erreichen, daß der Haushaltsansatz für das kommende Jahr nicht gekürzt wird. Es ist nicht einzusehen, warum dieser Rektor strafrechtlich besser gestellt wird als ein Steuerpflichtiger, der 20 000,- DM Steuern hinterzieht.

Nun zu meiner Frage: Gibt es noch die Bestrebung, auch diejenigen, die im öffentlichen Dienst Verschwendungssucht üben, zur Rechenschaft zu ziehen oder verbleibt es bei der Privilegierung der Staatsdiener?

Prof. Dr. K. *Tipke*, Köln

Herr Kollege *Samson*, Sie haben im Rahmen Ihrer Ausführungen zur Irrtumsproblematik gefragt, inwieweit sich die Rechtsordnung die Berufung auf den Irrtum leisten könne. Es hörte sich an wie: Wo kommen wir denn hin, wenn wir uns das leisten? Ich meine: Wenn man verlangt, ein Steuerpflichtiger, der keine ausreichende Kenntnis des Steuerrechts hat, und die meisten Laien haben sie nicht, müsse sich durch einen Steuerberater informieren, müßte dann nicht das Finanzamt alle Steuererklärungen, die von Laien abgegeben werden, grundsätzlich an die Strafsachenstelle abgeben? Es spricht doch eine starke Vermutung dafür, daß von Laien abgegebene Steuererklärungen unrichtig sind. Die Rechtsordnung, das ist hier die Abgabenordnung, läßt es indessen nicht nur zu, daß die Laien Steuererklärungen abgeben, sie verpflichtet sie sogar, diese Steuererklärungen zu unterschreiben, und sie läßt es grundsätzlich gerade nicht zu, daß die Steuerberater unterschreiben. Also meint die Abgabenordnung doch offenbar: Wir können uns die Abgabe der Steuererklärungen durch Laien leisten. Und das heißt doch wohl auch: Wir können uns den Irrtum durch die Laien leisten, denn Laien unterliegen nun einmal gewiß Steuerrechtsirrtümern. Sie hantieren nicht mit Kommentaren. Die meisten Laien werden nicht einmal einen Steuergesetzestext besitzen. Daß bekannt sei, was im Bundesgesetzblatt veröffentlicht ist, ist eine Fiktion. So kann ich also aus dem Gesetz nicht die Ansicht ableiten: Der steuerpflichtige Laie, der nicht informiert ist, muß sich an einen Steuerberater wenden, sonst wird er bestraft. Offenbar ist dies nicht die Vorstellung der Abgabenordnung.

Übrigens würde ich es auch für eine gute Tat halten, wenn einmal ein Steuerpflichtiger geltend machen würde, es verletze den Gleichheitssatz, daß man diejenigen, die Steuern hinterziehen und dadurch den Staat schädigen, bestraft, während man die, die den Staat in gleicher Weise durch Steuerverschwendung schädigen, nicht bestraft.

Prof. Dr. G. *Kohlmann*, Köln

Ich hatte bei der Vorbereitung meines Vortrages die von Ihnen, Herr Rechtsanwalt *Feitsch*, angesprochene Problematik sehr wohl ins Auge gefaßt. Ich habe mich vor einiger Zeit in einem größeren Gutachten zu der Frage der Fehlleitung öffentlicher Mittel und der Strafbarkeit geäußert (*Kohlmann/Brauns, Zur strafrechtlichen Erfassung der Fehlleitung öffentlicher Mittel. Gutachten, erstattet für den Bund der Steuerzahler, Wiesbaden 1979*). Ich meine – und das deckt sich jetzt teilweise mit dem, was Sie, Herr Kollege *Tipke*, angedeutet haben –, daß die Lösung, die wir jetzt in § 370 AO haben, höchst einseitig ist. Auf der einen Seite werden die öffentlichen Kassen geschützt, damit auch ja alles reinkommt. Dieser Schutz ist aber unvollkommen, weil wir keine Schutznorm haben, die uns vor der Ausgabenwut von Parlamentariern oder Amtsträgern schützt. Diese Idee, die ich auch öffentlich vertreten habe, ist schon im parlamentarischen Vorfeld auf erheblichen Widerstand gestoßen, und es bleibt Ihnen, darüber nachzudenken, warum das wohl so ist. Ich gebe Ihnen zu, die gegenwärtige Lösung, wie wir sie jetzt haben, ist einseitig und geht ausschließlich zu Lasten des Steuerschuldners, nicht aber zu Lasten derjenigen, die für den Steuergläubiger das eingekommene Geld verwerten.

Prof. Dr. J. *Schulze-Osterlob*, Berlin

Ich bin vielleicht mißverstanden worden. Herr *Samson*, Sie sagen, das Steuerstrafrecht sei vom sonstigen Nebenstrafrecht zu unterscheiden, es enthalte nicht eine Blankettverweisung auf irgendwelche Verhaltensnormen öffentlich-rechtlicher Art, sondern es kämen weitere Merkmale dazu, wie vor allem die steuerlich erheblichen Angaben. Diese Feststellung ist sicherlich zutreffend, soweit es sich um die Angabe als Tatbestandsmerkmal des § 370 AO handelt. Da es aber Angaben sein müssen, die steuerlich erheblich sind, wird damit, wie ich versucht habe darzulegen, insgesamt auf das materielle Steuerrecht verwiesen. Und wegen dieses engen Zusammenhangs bringt uns der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz, wenn wir ihn wirklich ernst nehmen, in erhebliche Schwierigkeiten.

Zu dem von Ihnen, Herr *Pelka*, erwähnten Fall aus dem Bereich der sogenannten Steueroasen möchte ich bemerken, daß nicht jede Gestaltung, die Bezug zu einer sogenannten Steueroase hat, zu einer Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO führt. Im Bereich des Außensteuerrechts ist das Außensteuergesetz gegenüber dem Tatbestand der Steuerumgehung *lex specialis*. Ich weiß, daß diese Auffassung nicht die herrschende ist, aber die Anwendbarkeit des Außensteuergesetzes gibt uns in solchen Fällen bessere

Möglichkeiten, in strafrechtlicher Hinsicht dem Bestimmtheitsgrundsatz zu genügen.

Diskussionsleiter Dr. J. Pelka, Köln

Meine Damen und Herren. Ich danke Ihnen auch, daß Sie bis jetzt der Veranstaltung gefolgt sind und für die Diskussion und Ihre aktiven Beiträge.

## Zweiter Teil

### Steuerstrafrechtliche Probleme bei Bankgeschäften

Prof. Dr. Rüdiger Philipowski, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Alfter bei Bonn

#### Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>A. Ausgangsfall</li> <li>B. Beurteilung nach der bisherigen Rechtsprechung             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Begünstigung               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Vortat muß vollendet sein</li> <li>2. Vorteile der Vortat</li> <li>3. Hilfeleistung</li> <li>4. Vorsatz und Absicht</li> </ul> </li> <li>II. Beihilfe zur Steuerhinterziehung               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Haupttat</li> <li>2. Beihilfehandlung</li> <li>3. Vorsatz</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>C. Kritik und eigene Lösungsvorschläge             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Tatbestandsrestriktion</li> <li>II. Soziale Adäquanz, erlaubtes Risiko</li> <li>III. Überschreiten der Grenzen des sozialadäquaten Verhaltens</li> </ul> </li> <li>D. Weitere Fälle aus der Praxis             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einlagengeschäft</li> <li>II. Wertpapiergeschäft</li> </ul> </li> <li>E. Zusammenfassung</li> </ul> |
|---|--|

Im Jahre 1953 erschien in einer Fachzeitschrift ein Aufsatz mit der Überschrift „Begünstigung und Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch den Bankier“<sup>1</sup>. Soweit sich aus heutiger Sicht beurteilen läßt, hatte der Aufsatz damals kaum eine Auswirkung auf die Praxis. In den letzten Jahren nehmen jedoch die Fälle zu, in denen Steuerfahnder den Vorwurf erheben, ein Bankangestellter habe an der Steuerhinterziehung eines Bankkunden mitgewirkt.

Dieser Vorwurf ist für den Bediensteten einer Bank oder Sparkasse äußerst unangenehm, zumal dann, wenn er Abteilungsleiter oder Vorstandsmitglied ist (Hinweis auf § 33 KWG, der für Geschäftsleiter von Kreditinstituten neben fachlichen Kenntnissen auch die persönliche, charakterliche Zuverlässigkeit fordert). Im folgenden soll untersucht werden, in welchen Fällen ein strafbares Verhalten vorliegt und in welchen Fällen es zu verneinen ist.

<sup>1</sup> Haecker, StWa 1953, 5 f.

## A. Ausgangsfall

Die steuerstrafrechtlichen Probleme lassen sich am besten anhand des folgenden Beispiels darstellen:

### Beispiel 1

Am Schalter einer Bank in Düsseldorf erscheint ein Mann, der ein Konto eröffnen und 300 000 DM darauf einzahlen möchte. Wie sich herausstellt, wohnt der Mann gar nicht in Düsseldorf, sondern in Hamburg. Nur dort hat er seinen Gewerbebetrieb oder seine freiberufliche Praxis. Das Konto soll auch nicht etwa auf seinen Namen lauten, sondern auf den Namen seines Neffen, der noch minderjährig ist und in München lebt. Auf Befragen erklärt der Mann, daß der Neffe zwar Kontoinhaber, aber nicht Gläubiger der Guthabenforderung werden solle. Er selbst wolle sich vielmehr das Gläubigerrecht bis zu seinem Tode vorbehalten. Er verlangt, daß ihm keinerlei Kontoauszüge und keine sonstigen Bankbriefe zugesandt werden; er wolle diese Schriftstücke jeweils bei Gelegenheit abholen.

Der Bankangestellte weiß, daß es immer wieder Leute gibt, die bei Abgabe ihrer Steuererklärung einen Teil ihrer Einnahmen und ihres Vermögens „vergessen“. Diese Personen stehen dann vor dem Problem, was sie mit dem nicht deklarierten und un versteuert gebliebenen „Schwarzgeld“ machen sollen. Sie suchen nach Möglichkeiten, dieses Geld verzinslich anzulegen, und zwar so, daß es weder vom Finanzamt noch von der Steuerfahndung entdeckt werden kann, am besten also auf einem Bankkonto, das auf einen fremden Namen lautet.

Nun weiß der Bankangestellte, daß der Gesetzgeber hier einen Riegel vorgeschoben hat. Niemand darf auf einen falschen Namen ein Konto errichten lassen (§ 154 Abs. 1 AO). Erlaubt ist jedoch die Kontoerrichtung auf den Namen eines Dritten<sup>2</sup>. Dabei hat der Einzahlende sogar ein Wahlrecht; er kann bestimmen, daß der Dritte sofort Gläubiger der Guthabenforderung sein soll; er kann sich das Gläubigerrecht aber auch bis zu einem bestimmten Zeitpunkt vorbehalten, zum Beispiel bis zu seinem Tod<sup>3</sup>.

Formal ist die hier beantragte Kontoeröffnung in Ordnung. Aber der Bankangestellte schließt aus den besonderen Umständen, daß es sich bei den 300 000 DM um Schwarzgeld handelt. Er fragt sich, ob er unter diesen Umständen das beantragte Konto errichten darf oder ob er sich dadurch etwa einer Begünstigung oder einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig macht. Er bittet den Kunden, einen Augenblick Platz zu nehmen, und eilt zum Justitiar der Bank. Dieser prüft den Fall zunächst nach den Kriterien der bisher herrschenden Rechtsprechung.

<sup>2</sup> BdF, Einführungslerlaß zur AO 1977, Nr. 2 Satz 1 zu § 154, BStBl. 1976 I 576 ff, 605.

<sup>3</sup> In der Bankpraxis wird meist das Wort „Verfügungsberechtigung“ verwendet. Gemeint ist jedoch das Gläubigerrecht an der Guthabenforderung.

## B. Beurteilung nach der bisherigen Rechtsprechung

### I. Begünstigung

Zu den Steuerstraftaten gehört auch die Begünstigung einer Person, die ihrerseits eine Steuerhinterziehung beging (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO). Den Tatbestand der Begünstigung hat der Gesetzgeber wie folgt umschrieben (§ 257 Abs. 1 StGB):

„Wer einem anderen, der eine rechtswidrige Tat begangen hat, in der Absicht Hilfe leistet, ihm die Vorteile der Tat zu sichern, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.“

#### 1. Vortat muß vollendet sein

Wie sich aus dem Wortlaut des § 257 Abs. 1 StGB ergibt, kommt auf Seiten des Bankangestellten nur dann eine Begünstigung in Betracht, wenn der Kunde tatsächlich eine Steuerhinterziehung beging. Der bloße Versuch einer Steuerhinterziehung genügt nicht. Die Hinterziehung kann sich beziehen auf Umsatzsteuer – USt –, Gewerbesteuer – GewSt –, Einkommensteuer – ESt – und Vermögensteuer – VSt –. Jede dieser Steuerhinterziehungen wäre rechtlich selbständig, und zu jeder einzelnen Hinterziehung wäre eine Begünstigung denkbar. Voraussetzung ist jedoch, daß die betreffende Hinterziehung bereits vollendet ist. Das ist der Fall, wenn der Kunde dem Finanzamt unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und dadurch Steuern verkürzt hat (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 mit Abs. 4 Satz 1 AO).

Diese Voraussetzungen, so erklärt der Justitiar, dürften bei der USt erfüllt sein (vorausgesetzt, daß sich die Hinterziehungshandlung nicht gerade auf steuerfreie Umsätze bezog). Die Hinterziehungshandlung läge darin, daß der Kunde in einer seiner monatlich abzugebenden USt-Voranmeldungen die ust-pflichtigen Entgelte bewußt zu niedrig angegeben hat. Auch der Hinterziehungserfolg – Verkürzung von Steuern – ist dann bereits eingetreten. Denn die USt-Voranmeldung, in der der Unternehmer die Steuer für den Voranmeldungszeitraum selbst errechnet (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG), hat dieselben Rechtswirkungen, als hätte das Finanzamt am Tag des Eingangs der Voranmeldung einen Steuerbescheid mit dem gleichen – unrichtigen – Inhalt erlassen, wenn auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 150 Abs. 1 Satz 2, § 168 Satz 1 AO). Die Verkürzung wäre damit bereits eingetreten, die Hinterziehung im Rechtssinn vollendet.

Bei der GewSt liegt eine vollendete Hinterziehung nur dann vor, wenn der Kunde bereits eine bewußt unrichtige Steuererklärung abgegeben und

auch schon einen materiell unrichtigen Steuerbescheid erhalten hat. Voraussetzung hierfür wäre, daß der Kunde das Schwarzgeld bereits im Vorjahr oder noch früher verdiente. Eine GewSt-Hinterziehung entfällt naturgemäß, wenn der Kunde Freiberufler ist.

Bei der ESt liegt im Zweifel noch keine vollendete Steuerhinterziehung vor, auch dann nicht, wenn der Kunde aufgrund seiner Erklärungen schon einen materiell unrichtigen Steuerbescheid erhalten hat. Denn wer bereits in der Vergangenheit größere Einnahmen dem Finanzamt verschwiegen, ist gezwungen – wenn er keine Anhaltspunkte für die Aufdeckung seiner Tat liefern will –, auch die bei Anlage dieser Beträge zu erzielenden Zinsen zu verheimlichen. Er wird also auch künftig ESt hinterziehen müssen (und wollen). In diesem Fall stehen die ESt-Hinterziehungen der Vergangenheit und der Zukunft in Fortsetzungszusammenhang<sup>4</sup>. Sie bilden eine einheitliche fortgesetzte Handlung. Hier hängt es von den Umständen des konkreten Falls ab,

- a) ob – da die fortgesetzte Handlung noch nicht vollendet ist – eine Begünstigung ausscheidet oder
- b) ob – da von der fortgesetzten Handlung einige Teilakte bereits abgeschlossen sind und dem Kunden bereits Vorteile eingebracht haben – eine Begünstigung in Tateinheit (§ 52 StGB) mit Beihilfe möglich ist<sup>5</sup>.

Sinngemäß das gleiche gilt für die VSt.

Falls es sich bei den 300 000 DM wirklich um Schwarzgeld handelt, so faßt der Justitiar seine Ausführungen zusammen, ist bei allen vier Steuerarten eine Begünstigung zur Steuerhinterziehung des Kunden möglich.

## 2. Vorteile der Vortat

Die Begünstigung setzt weiterhin voraus, daß der Kunde durch die Steuerhinterziehungen (soweit sie vollendet sind) Vorteile erlangt hat. Welches sind diese Vorteile?

<sup>4</sup> Vgl. BGH v. 18. 9. 1981, wistra 1982, 29; BayObLG v. 26. 4. 1982, wistra 1982, 198.

<sup>5</sup> Eine Begünstigung in Tateinheit mit Beihilfe kann vorliegen, wenn der Angestellte dem Kunden Beistand leistet und wenn diese Unterstützung einerseits darauf abzielt, dem Kunden die Vorteile der schon abgeschlossenen Teilakte zu sichern, und andererseits dazu führt, daß weitere Hinterziehungsakte erleichtert werden, vgl. RG v. 5. 3. 1888, RGSt 17, 227; RG v. 15. 1. 1917, RGSt 50, 218 f.; BGH v. 13. 5. 1960, zitiert bei *Ruß* im Leipziger Kommentar zum StGB, 9. Aufl. Berlin 1970 ff, Rand-Nr. 7 zu § 257.

Mancher meint, es seien die schwarzen Gelder. Aber das trifft nicht zu. Diese Gelder hat der Kunde nicht vom Finanzamt erhalten, sondern von den Abnehmern seiner Leistung, und auch nicht durch eine Hinterziehungshandlung, sondern aufgrund von Veräußerungsgeschäften oder Dienstleistungen. Die schwarzen Gelder sind nach einhelliger Meinung keine Vorteile im Sinn des § 257 StGB.

Das bedeutet allerdings nicht, daß eine Begünstigung entfällt. Soweit der Kunde Steuerhinterziehungen vollendete, erreichte er durch seine unrichtigen Angaben, daß die Steuerbehörde geringere Steuerbeträge gegen ihn festsetzte, als er nach dem Gesetz schuldete. Der aus der Steuerhinterziehung erlangte Vorteil ist also ein tatsächliches „Ersparen“ von Abgaben, ein faktisches „Nicht-Belastet-Sein“ mit Abgabeverbindlichkeiten.

Diese Feststellung ist wichtig, wenn es jetzt um die entscheidende Frage geht, ob der Bankangestellte dem Kunden Hilfe leistet, um ihm die Vorteile der Steuerhinterziehung zu sichern.

## 3. Hilfeleistung

Dieses Tatbestandsmerkmal wird in Rechtsprechung und Schrifttum unterschiedlich ausgelegt. Einig ist man sich aber in folgendem: Die begünstigende Handlung (hier: die Kontoerrichtung und die Entgegennahme des Geldes) muß wenigstens in den Augen des Begünstigers dazu dienen können, die Lage des Vortäters zu verbessern, auch wenn sie objektiv hierzu ungeeignet ist<sup>6</sup>. Das Wesen der begünstigenden Handlung liegt darin, daß es dem Geschädigten erschwert oder gar unmöglich gemacht wird, den rechtmäßigen Zustand wieder herzustellen.

Interessanterweise hat nun der BGH in einem Urteil aus 1953 folgendes ausgeführt<sup>7</sup>: Es sei nicht einzusehen, inwiefern die Annahme des Geldes (im Urteilsfall: durch einen privaten Darlehensnehmer; in unserem Ausgangsfall: durch die Bank) hätte geeignet sein sollen, die Wiederherstellung des rechtmäßigen Zustands zu verhindern oder zu erschweren. Die Steuerhinterziehung richte sich gegen den staatlichen Steueranspruch. Auf dessen Bestand sei es aber ohne Einfluß, ob sich das Geld weiterhin in der Hand des Steuerhinterziehers befinde oder in der Hand eines anderen. Die Entgegennahme des Geldes sei schon ihrer Art nach keine Hilfe für den Steuerhinterzieher, um ihm die Vorteile der Tat zu sichern.

<sup>6</sup> Ebenso: *Koblmann*, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, Loseblatt, Köln, Rand-Nr. 32 zu § 369 AO (Stand: 1982).

<sup>7</sup> BGH v. 30. 4. 1953, BGHSt 4, 221, 226 = NJW 1953, 1194.

Aufgrund dieses Urteils vertrat ein Teil des Schrifttums die Auffassung, die Mitwirkung beim Unterbringen schwarzer Gelder könne gar keine Begünstigung sein<sup>8</sup>.

Schon 1954 kam aber ein anderer Strafsenat des BGH – in einer Zollhinterziehungssache – zu einer völlig anderen Beurteilung<sup>9</sup>: Entscheidend könne nicht sein, daß die Begünstigungshandlung den Anspruch des Staates gegen den Hinterzieher rechtlich unverändert lasse. Eine Handlung sei vielmehr eine Hilfeleistung, wenn sie die Durchsetzbarkeit des staatlichen Anspruchs gegen den Hinterzieher noch weiter erschwere, als dies bereits durch dessen Hinterziehung geschehen sei.

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Der Vorteil, den der Kunde dadurch erzielte, daß die Steuerbehörde aufgrund seiner unrichtigen Angaben materiell zu niedrige Steuerbeträge gegen ihn festsetzte: dieser Vorteil kann ihm wieder verloren gehen, wenn später eine Außenprüfung oder gar eine Fahndungsprüfung bei ihm stattfindet und wenn dabei hohe Geldbeträge festgestellt werden, deren Herkunft er nicht plausibel erklären kann. Dieses Risiko mindert sich, wenn die Gelder angelegt werden auf einem Bankkonto unter fremdem Namen in einem anderen Bundesland (wo eine andere Landesfinanzverwaltung zuständig ist), noch dazu mit der Abrede, daß dem Kunden keinerlei Kontoauszüge zugesandt werden. Diese Maßnahme ist nicht nur in den Augen des Bankangestellten sondern auch objektiv geeignet, die Aufdeckung von nichtdeklarierten Umsätzen, Einkünften und Vermögensteilen zu erschweren und die Verwirklichung des Steueranspruchs zu behindern oder unmöglich zu machen. Denn große Bargeldbeträge, die Verdacht erwecken könnten, sind beim Kunden jetzt nicht mehr auffindbar. Außerdem vermindert sich das Risiko, daß ein Steuerprüfer beim Kunden auf Belege stößt, aus denen sich Anhaltspunkte für nichtdeklarierte Umsätze usw. ergeben könnten. Schließlich wird es dem Kunden erleichtert, bei etwaigen Rückfragen des Steuerprüfers an den früheren unrichtigen Angaben festzuhalten.

Wenn der Bankangestellte die schwarzen Gelder in der beschriebenen Form als Einlage entgegennimmt, scheint demnach das Tatbestandsmerkmal „Hilfe leisten“ zweifelsfrei vorzuliegen. Ich betone „scheint“, denn

8 Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, Loseblatt, Köln, Rand-Nr. 100 zu § 369 (Stand: März 1977), der das BGH-Urteil v. 30. 4. 1953 (Fn 7) zitiert. In seinen weiteren Ausführungen vertritt er dann allerdings unter Berufung auf das BGH-Urteil v. 27. 4. 1954 (Fn 9) die Auffassung, daß in der Annahme des schwarzen Geldes, „wenn es dem Zugriff des Finanzamts entzogen werden soll“, durchaus eine Begünstigung gefunden werden kann.

9 BGH v. 27. 4. 1954, JR 1954, 349.

hierbei handelt es sich um das Kernproblem, auf das ich zurückkommen werde.

#### 4. Vorsatz und Absicht

Die Begünstigung setzt weiter voraus, daß der Bankangestellte vorsätzlich handelt (§ 15 StGB). Nach einer ungenauen Kurzformel ist Vorsatz Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung. Soweit sich das Wissen auf die Vortat und die daraus erzielten Vorteile bezieht, genügt bedingter Vorsatz. Es reicht also aus, daß der Bankangestellte aus den Umständen, die ihm bei der Entgegennahme des Geldes bekannt werden, den Schluß zieht, daß der Kunde wohl eine Steuerhinterziehung begangen hat. Die Einzelheiten braucht er nicht zu kennen<sup>10</sup>. Insbesondere braucht er nicht zu wissen, ob sich die Hinterziehung auf USt, GewSt, ESt oder VSt bezieht und wie hoch die hinterzogenen Steuerbeträge sind. Auch die Art und Weise, wie der Kunde bei der Hinterziehung vorgegangen ist (ob er Einnahmen verschwiegen oder Betriebsausgaben fingiert hat), braucht dem Angestellten nicht bekannt zu sein.

Vermutet der Angestellte in den ihm zur Gutschrift übergebenen Beträgen Schwarzgeld, so ist hinsichtlich der Vortat und der daraus erzielten Vorteile bedingter Vorsatz gegeben.

In der Praxis sind die Bankangestellten häufig gar nicht auf Vermutungen und Schlußfolgerungen angewiesen. Manche Bankkunden haben nämlich das Bedürfnis, sich auszusprechen, und erklären rundheraus, daß es sich bei den einzuzahlenden Beträgen um Schwarzgeld handelt. In einem solchen Fall wäre beim Bankangestellten hinsichtlich der Vortat und der daraus erzielten Vorteile nicht nur bedingter sondern direkter Vorsatz gegeben.

Im Bezug auf die Begünstigungshandlung und den Begünstigungserfolg reicht bedingter Vorsatz nicht aus. Erforderlich wäre vielmehr, daß der Bankangestellte in der Absicht handelt, dem Kunden die Vorteile der Steuerhinterziehung zu sichern. Absicht im Sinn des § 257 StGB ist der zielgerichtete Wille, neben dem allerdings auch andere Zwecke maßgeblich sein können<sup>11</sup>. Der Begünstigungserfolg braucht nicht Motiv (Endziel) des Angestellten zu sein. Es genügt, daß es ihm auf diesen Erfolg ankommt, um dadurch ein weiteres Ziel zu erreichen<sup>12</sup>.

10 H. M., vgl. Dreher/Tröndle, StGB, 40. Aufl. München 1981, Anm. 3 B a zu § 257, mit weiteren Nachweisen.

11 H. M., vgl. Stree in Schönke/Schröder, StGB, 21. Aufl. München 1982, Rand-Nr. 22 zu § 257 mit weiteren Nachweisen.

12 Lackner, StGB, 14. Aufl. München 1981, Anm. 5 a zu § 257.

Hier beginnen die Schwierigkeiten. Der Angestellte wird mit Nachdruck erklären, daß es ihm keineswegs darauf ankomme, dem Kunden die Vorteile einer Steuerhinterziehung zu sichern. Im Gegenteil. Im Interesse der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sähe er es lieber, wenn jeder Bürger ordnungsgemäß seine Steuern zahlte. Er habe auch keinerlei persönliches oder dienstliches Interesse daran, einem Steuerhinterzieher Hilfe zu leisten. Wenn er den hohen Geldbetrag entgegennehme, dann nur in der Absicht, für die Bank einen neuen Kunden zu gewinnen, das Einlagengeschäft des Instituts zu stärken und seine arbeitsvertraglichen Pflichten gegenüber der Bank zu erfüllen.

Auf den ersten Blick scheinen diese Erklärungen vollkommen auszureichen, um beim Angestellten eine Begünstigungsabsicht auszuschließen. Aber die bisherige Rechtsprechung legt schärfere Maßstäbe an. Das wird besonders deutlich, wenn man zum Vergleich den vom BGH entschiedenen Taxifahrer-Fall heranzieht. Da hatte ein Taxifahrer mehrfach Diebe mit ihrer Beute am Tatort oder in der Nähe des Tatorts abgeholt. Hierfür hatte er sich lediglich den üblichen Fahrlohn zahlen lassen. Im Prozeß erklärte er, es sei ihm nur auf die Erlangung des Fahrlohns angekommen. Was die Diebe mit ihrer Beute gemacht hätten, sei ihm gleichgültig gewesen. Aber der BGH entschied<sup>13</sup>: „Wenn der Angeklagte die Fahrten unternommen hat, um den üblichen Fahrlohn nach Taxe zu erhalten, so schließt das nicht aus, daß er zur Erreichung dieses Ziels den bestimmten Willen betätigte, den Dieben die Vorteile des Verbrechens zu sichern. Es kam ihm . . . sehr wohl auf diesen Erfolg an, weil er sich den Fahrlohn, der ihm sonst entgangen wäre, auf diesem Weg verdienen wollte.“

Würde ein Strafrichter den gleichen Beurteilungsmaßstab auf den hier zu entscheidenden Fall anwenden, so würde er zur inneren Tatseite folgende Feststellungen treffen: Der Bankangestellte wolle im Interesse der Bank (und möglicherweise auch im Interesse seines eigenen beruflichen Fortkommens) einen neuen Kunden gewinnen und das Einlagengeschäft des Instituts stärken. Dabei komme es ihm maßgeblich darauf an, daß der neue Kunde zu einem Dauerkunden werde, und daß der einzuzahlende Betrag möglichst auf längere Zeit und in voller Höhe als Einlage stehenbleibe. Diese geschäftlichen Folgen seien aber, wie er wisse, nur dann erreichbar, wenn eine Aufdeckung der Steuerhinterziehung verhindert werde und wenn der Kunde endgültig von der Nachzahlung der hinterzogenen Beträge „verschont“ bleibe. Da der Angestellte die erwähnten Geschäftserfolge erreichen wolle, da er sie aber nur dann erreichen könne,

13 BGH v. 12. 2. 1953, BGHSt 4, 107 = NJW 1953, 835.

wenn er den Kunden (durch Entgegennahme der schwarzen Gelder) vor Steuernachforderungen bewahre, wolle er im Rechtssinn auch diesen Erfolg. Er handele in der Absicht, dem Kunden die Vorteile der Steuerhinterziehung zu sichern, um dadurch ein weiteres – eigenes – Ziel zu erreichen. Daß er Steuerhinterziehungen an sich mißbillige, sei, wenn er gleichwohl eine Begünstigungshandlung vornehme, unerheblich<sup>14</sup>.

Nach diesen Erwägungen und Argumenten, die den Kriterien der bisherigen Rechtsprechung entsprechen, wäre der Bankangestellte, wenn er das beantragte Konto errichtet und den hohen Geldbetrag als Einlage entgegennimmt, wegen Begünstigung zu bestrafen. Schuldausschließungs- oder Strafausschließungsgründe sind nicht ersichtlich.

## II. Beihilfe zur Steuerhinterziehung

### 1. Haupttat

Die Beihilfe zur Steuerhinterziehung setzt voraus (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 Abs. 1 StGB), daß der Kunde eine bewußt unrichtige Steuererklärung abgegeben hat oder demnächst abgeben wird. Der Erfolg der Hinterziehungshandlung – Verkürzung von ESt, GewSt oder VSt – braucht nicht einzutreten. Für die Beihilfe genügt eine Haupttat, die im Versuchsstadium steckenbleibt.

### 2. Beihilfehandlungen

Es bestehen Meinungsverschiedenheiten darüber<sup>15</sup>,

- ob es erforderlich ist, daß der Tatbeitrag für die Haupttat ursächlich geworden ist, also die Art und Weise ihrer Durchführung beeinflusst hat, oder
- ob es ausreicht, daß der Tatbeitrag die Handlung des Haupttäters lediglich gefördert hat, ohne für die Haupttat ursächlich geworden zu sein.

Diese Meinungsverschiedenheiten können jedoch dahingestellt bleiben. Denn der Bankangestellte, der die schwarzen Gelder unter den geschilderten Umständen entgegennimmt, fördert nicht nur die Haupttat, sondern macht auch die geplante Art und Weise ihrer Durchführung möglich (vergleiche B I 3). Mancher wird die Beihilfe des Angestellten mit dem Hinweis abtun wollen, daß der Angestellte an der Hinterziehungshandlung

14 Ebenso für die Beihilfe: Cramer in Schönke/Schröder (Fn 11), Rand-Nr. 19 zu § 27; Dreber/Tröndle (Fn 10), Anm. 3 zu § 27, jeweils mit weiteren Nachweisen.

15 Cramer bei Schönke/Schröder (Fn 11), Rand-Nrn. 4–11 zu § 27.

des Kunden – Abfassen und Einreichen der unrichtigen Steuererklärung – nicht mitwirkt. Aber die Beihilfe braucht nicht zur unmittelbaren Ausführung der Haupttat geleistet zu sein. Es genügt ein Mitwirken bei bloßen Vorbereitungs-handlungen<sup>16</sup>. Hat der Kunde die unrichtige Steuererklärung schon abgegeben, aber noch keinen Steuerbescheid erhalten, so reicht es für den Begriff der Hilfeleistung aus, daß die unterstützende Handlung des Angestellten die Chancen für den vom Kunden erstrebten Taterfolg (dauernde „Einsparung“ von Steuern) verbessert. Diese Voraussetzung wäre hier ebenfalls gegeben.

Manch einer wird meinen, eine Beihilfe des Angestellten liege schon deshalb nicht vor, weil der Kunde dem Angestellten gar nichts von der beabsichtigten Steuerhinterziehung gesagt, gar keine Hilfe erbeten und auch keine zugesagt erhalten habe. Aber zwischen Haupttäter und Gehilfen braucht keine Willensübereinstimmung zu bestehen. Der Gehilfe ist auch dann strafbar, wenn er den Haupttäter ohne dessen Wissen unterstützt, indem er beispielsweise Hindernisse, die der Tatausführung entgegenstehen, aus dem Weg räumt<sup>17</sup>.

### 3. Vorsatz

Bedingter Vorsatz genügt. Er ist hier gegeben (vergleiche B I 4).

Danach wäre der Angestellte, wenn er das beantragte Konto errichtet und den hohen Geldbetrag als Einlage entgegennimmt, auch wegen Beihilfe zu einer im Versuchsstadium befindlichen oder für später geplanten Steuerhinterziehung des Kunden zu bestrafen, vorausgesetzt, daß der Kunde tatsächlich eine bewußt unrichtige Steuererklärung abgegeben hat oder noch abgeben wird. Die Beihilfe zur Steuerhinterziehung und die oben erwähnte Begünstigung stünden in Tateinheit (§ 52 StGB).

### C. Kritik und eigene Lösungsvorschläge

Eine Bestrafung des Angestellten nur deshalb, weil er für die Bank Geld als Einlage entgegennimmt, würde allgemein als unbefriedigend, als fehl am Platz, als „unmöglich“ empfunden werden. Diese zunächst gefühlsmäßige Beurteilung beruht offenbar darauf, daß der Bankangestellte dem Steuerhinterzieher und seiner Tat fernsteht, daß er mit dieser Tat nichts zu tun haben will, daß er etwas in seinem Beruf ganz alltägliches tut und

<sup>16</sup> Cramer bei Schönke/Schröder (Fn 11), Rand-Nr. 13 zu § 27.

<sup>17</sup> Cramer bei Schönke/Schröder (Fn 11), Rand-Nr. 14 zu § 27; Preisendanz, StGB, 30. Aufl. Berlin 1978, Anm. 3 a zu § 27.

daß er dabei gleichsam im Licht der Öffentlichkeit steht, also nicht „heimlich“ handelt. Diese Tatsachen müssen m. E. dazu führen, eine Strafbarkeit des Angestellten zu verneinen. Der rechtliche Weg hierzu wäre entweder eine Restriktion des Straftatbestandes (nachstehend I) oder aber eine Verneinung der Tatbestandsmäßigkeit oder der Rechtswidrigkeit wegen sozialer Adäquanz oder wegen Einhaltung des erlaubten Risikos (nachstehend II).

### I. Tatbestandsrestriktion

Diesen Weg hat 1978 Lenkner<sup>18</sup> für den Tatbestand der Strafvereitelung (§ 258 StGB) vorgeschlagen. Er bildete folgende Beispielfälle: von zwei flüchtigen Verbrechern werden Fahndungsfotos veröffentlicht. Der Tankwart erkennt den einen, der offensichtlich im Begriff ist, mit seinem Auto die Grenze zu überschreiten, verkauft ihm aber gleichwohl das zur Weiterfahrt erforderliche Benzin. Der Bankangestellte erkennt den anderen Verbrecher, der mit allen Zeichen höchster Eile das für die Flucht benötigte Geld von seinem Konto abheben will, und zahlt ihm den verlangten Betrag aus. Sowohl der Tankwart als auch der Bankangestellte rechnen sicher damit, daß ohne ihr Tun der Verbrecher im Inland gefaßt würde, daß er aber aufgrund ihres Tuns ins Ausland flüchten und der Strafe entgehen wird. Gleichwohl meint Lenkner, daß hier eine Bestrafung des Tankwarts oder des Bankangestellten „offensichtlich unangemessen“ wäre.

Dieser Meinung hat sich das neueste Schrifttum weitgehend angeschlossen. Dabei wurden weitere Beispiele gebildet: der Arzt behandelt den verwundeten oder erkrankten Verbrecher und gibt ihm schmerzstillende oder stärkende Mittel; der Ladeninhaber verkauft ihm im Rahmen seiner üblichen Tätigkeit Lebensmittel; der Hotelier vermietet ihm ein Hotelzimmer für die Nacht. In all diesen Fällen handelt es sich zwar um Handlungen, die dem flüchtigen Verbrecher neue Kraft geben und ihn in die Lage versetzen, sich in Sicherheit zu bringen. Aber – so wird gesagt – diese Handlungen verstoßen nicht gegen den Schutzzweck der Norm, die die Strafvereitelung verbietet. Anders ausgedrückt: der Arzt, der Ladeninhaber, der Hotelier, jeder geht nur seiner freiberuflichen oder gewerblichen Tätigkeit nach, „fällt aber nicht der Rechtsordnung in den Arm“, und ist aus diesem Grund nicht strafbar<sup>19</sup>.

Ich bin der Meinung, daß diese Erwägungen sehr wohl auch für eine Re-

<sup>18</sup> Lenkner in Gedächtnisschrift für Horst Schröder, München 1978, 339 ff, 355 ff.

<sup>19</sup> Stree in Schönke/Schröder (Fn 11), Rand-Nr. 21 zu § 258; ähnlich Lackner (Fn 12) Anm. 2b zu § 258.

striktion der Straftatbestände „Begünstigung“ und „Beihilfe zur Steuerhinterziehung“ nutzbar gemacht werden können<sup>20</sup>. Das hätte in unserem Ausgangsfall zur Folge, daß in der Kontoeröffnung schon rein tatbestandsmäßig keine Hilfeleistung im Sinn des Begünstigungs- und des Beihilfetatbestands läge.

## II. Soziale Adäquanz und erlaubtes Risiko

Von sozialer Adäquanz spricht man, wenn eine Handlung sozial üblich ist und von der Allgemeinheit gebilligt wird, anders ausgedrückt: „wenn sie sich völlig im Rahmen der normalen, geschichtlich gewordenen sozialen Ordnung des Gemeinschaftslebens bewegt“<sup>21</sup>. Eine solche Handlung ist rechtmäßig<sup>22</sup>. Auch sie kann einen Schaden verursachen. Dieser Schaden macht aber die verursachende Handlung nicht (nachträglich) rechtswidrig; er ist vielmehr die unglückliche Folge eines nach wie vor rechtmäßigen Handelns.

In der Praxis von entscheidender Bedeutung ist die Frage, bis zu welcher Grenze ein Verhalten noch sozialadäquat ist und ab wann es diese Eigenschaft nicht mehr hat. Die Grenze wird gebildet von den Normen, die der Staat gesetzt hat, und von den Regeln, die sich bei sorgfältig und gewissenhaft handelnden Beteiligten herausgebildet haben. Wendet man diese Grundsätze auf unseren Ausgangsfall an, so ist zunächst zu fragen, ob der Bankangestellte die vom Staat erlassenen Vorschriften respektiert hat.

Bei der Errichtung eines Kontos auf den Namen eines Dritten benötigt der Einzählende nicht die Zustimmung des Dritten. Erforderlich ist lediglich, daß er dessen Existenz nachweist<sup>23</sup>. Die Bank ihrerseits muß sich Gewißheit über die Person und Anschrift des Verfügungsberechtigten (hier: des Einzählers) verschaffen und die entsprechenden Angaben in geeigneter Form festhalten<sup>24</sup>. Das muß auf den Kontoeröffnungsunterlagen geschehen, zum Beispiel auf dem Konto-Stammbblatt. Weiterhin muß die Bank sicherstellen, daß sie jederzeit Auskunft darüber geben kann, über welche Konten der Einzähler verfügungsberechtigt ist. Sie muß also seinen Na-

20 Auf die Tatsache, daß bei der Strafvereitelung und bei der Beihilfe theoretisch dieselben Fragen auftauchen, haben schon *Arzt/Weber* hingewiesen in: *Strafrecht, Besonderer Teil, Lehrheft 4*, Bielefeld 1980, Rand-Nr. 256.

21 Ähnlich: *Nipperdey*, NJW 1957, 1777; OLG München v. 14. 7. 1966, NJW 1966, 2406.

22 Ein Teil des Schrifttums nimmt sogar an, daß ein sozialadäquates Verhalten nicht einmal den Tatbestand der formal einschlägigen Strafvorschriften erfülle.

23 § 154 Abs. 1 AO; BdF, Einführungserlaß zur AO 1977 (Fn 2), Nr. 2 zu § 154.

24 § 154 Abs. 2 AO; BdF (Fn 2), Nrn. 3–5 zu § 154.

men in das alphabetische Kontenverzeichnis, in das Stockregister bzw. in den Sparbuch-Verwendungsnachweis aufnehmen. Hat sie das getan, so hat sie sich in den Stand gesetzt, künftig etwaige Meldepflichten nach § 33 Abs. 1 ErbStG und etwaige Auskunftspflichten nach § 93 AO und § 840 ZPO zu erfüllen. Mehr verlangt die Obrigkeit von der Bank nicht.

Um festzustellen, ob der Bankangestellte auch die Regeln respektiert hat, die sich im Bankverkehr herausgebildet haben, ist ein kurzer Ausflug ins Bankrecht erforderlich. Wenn der Einzähler ein Konto auf den Namen eines Dritten errichten läßt und sich das Gläubigerrecht an der Guthabenforderung bis zu seinem Tode vorbehält, schließt er mit der Bank einen Vertrag zugunsten des Dritten (§§ 328 ff, 331 BGB). Aufgrund dieses Vertrages erwirbt der Dritte Rechte gegen die Bank, aber erst beim Tod des Einzählers und auch nur in Höhe der dann noch vorhandenen Guthabenforderung<sup>25</sup>. Solange der Einzähler lebt, kann er die eingezahlten Beträge nebst Zinsen ganz oder teilweise wieder abheben. Er kann sogar das Konto als solches aufheben lassen. Hierfür benötigt er weder die Zustimmung des Dritten noch braucht er diesem Rechenschaft abzulegen. Das erwähnte Konto ist also besonders geeignet für solche Vermögensinhaber, die bei ihrem Tod dem Dritten etwas zuwenden möchten, die sich aber noch nicht sicher sind, wieviel dies sein soll, und die infolgedessen in der Lage sein wollen, die jetzt getroffenen Vorbereitungsmaßnahmen für die Zuwendung jederzeit rückgängig zu machen. Es ist geradezu der Zweck der beschriebenen Kontoform, einem noch nicht endgültig entschlossenen Vermögensinhaber eine individuelle und flexible Gestaltung seiner privatrechtlichen Verhältnisse zu ermöglichen. Allerdings kann ein solches Konto auch für Zwecke benutzt werden, für die es ursprünglich gar nicht gedacht war, nämlich zur Verschleierung der finanziellen Verhältnisse des Einzählers vor dem Finanzamt.

Wenn eine solche Verschleierung erreicht wird, dann aber nicht deshalb, weil das Konto auf den Namen eines Dritten lautet. Denn bei einem Auskunftsersuchen (§ 93 AO) fragt das Finanzamt nicht nur nach den Konten, die auf den Namen des Vermögensinhabers bestehen, sondern auch nach jenen, über die er verfügungsberechtigt ist. Die Bank kann und wird nicht nur die erste sondern auch die zweite Frage sofort beantworten, weil sie ja in ihrem alphabetischen Verzeichnis nicht nur die Namen der Kontoinhaber sondern auch die Namen der Verfügungsberechtigten festhält.

Wenn es einem Vermögensinhaber gelingt, durch Einzahlung auf ein Kon-

25 Wegen der Einzelheiten siehe BGH v. 30. 10. 1974, NJW 1974, 382 = WM 1975, 115.

to seine finanziellen Verhältnisse vor dem Finanzamt zu verschleiern, dann nur deshalb, weil er eine Bank wählt, die weit genug von seinem Wohnort entfernt liegt, und zu der er vorher keinerlei Geschäftsbeziehungen unterhalten hat. In der Bundesrepublik Deutschland gibt es rund 5000 Kreditinstitute mit insgesamt 45 000 Geschäftsstellen. Es ist einem Finanzamt technisch und organisatorisch unmöglich, an alle 5000 Institute ein Auskunftsersuchen zu richten. Ein solches „flächendeckendes“ Auskunftsersuchen würde auch gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen<sup>26</sup>. Infolgedessen richten die Finanzämter etwaige Auskunftsersuchen nur gezielt an einzelne bestimmte Kreditinstitute, bei denen sie aufgrund konkreter Anhaltspunkte Konten des Vermögensinhabers vermuten. In unserem Ausgangsfall (Wohnort und berufliche Tätigkeit in Hamburg; Kontoeröffnung in Düsseldorf) wäre der erreichbare Verschleierungseffekt um keinen Deut geringer, wenn der Kunde das Konto auf seinen eigenen Namen statt auf den Namen seines Neffen hätte errichten lassen. Auch das Konto auf den eigenen Namen, das bei einer beliebigen, möglichst weit entfernten Bank errichtet wird, um dort Schwarzgeld vor dem Finanzamt geheimzuhalten, würde zu einem Zweck benutzt werden, für den Bankkonten ursprünglich nicht gedacht sind.

Ähnliches gilt für die Abrede, daß Kontoauszüge und sonstige Bankbriefe dem Kunden nicht zugesandt werden, sondern daß er sie bei Gelegenheit abholen wird. Im Normalfall beruht diese Vereinbarung auf vernünftigen wirtschaftlichen Erwägungen. Meist soll das hohe Porto gespart werden. Dieses Motiv scheidet naturgemäß aus, wenn die Bankstelle für den Kunden nicht „auf dem Weg“ liegt, wenn er also erhebliche Fahrtkosten aufwenden muß, um die Unterlagen abzuholen. Mancher Kunde hat andere Gründe: er will vermeiden, daß seine Angestellten oder seine Familienangehörigen von diesem Konto erfahren. Das sind durchaus anzuerkennende Geheimhaltungsinteressen. Aber natürlich kann auch die Post-Abhol-Abrede für Zwecke benutzt werden, für die sie ursprünglich nicht gedacht war.

Die Kernfrage lautet nun: Muß der Bankangestellte prüfen, ob das Konto und die Post-Abhol-Abrede zweckentsprechend oder zweckwidrig verwendet werden? Hier gilt die ungeschriebene Regel, daß eine Bank sich nur darum zu kümmern hat, daß das Einlagengeschäft als solches korrekt abgewickelt wird. Woher das Geld kommt, das der Kunde einzahlt, unter welchen Umständen er es erworben hat und wofür er es später verwenden

<sup>26</sup> Vgl. *Söbn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn 8), Rand-Nrn. 63–65 zu § 93 (Stand: August 1978); *Tipke/Kruse*, AO und FGO, Loseblatt, Köln, Rand-Nr. 5 zu § 93 (Stand: März 1977).

wird, geht die Bank grundsätzlich nichts an. Die Banken und Sparkassen haben dafür zu sorgen, daß der Geldverkehr funktioniert. Sie sind aber nicht Vormund oder Hüter ihrer Kunden. Jedermann erwartet von den Banken Diskretion: einerseits darf die Bank einem außenstehenden Dritten nichts über die ihr bekannt gewordenen Verhältnisse des Kunden berichten (Bankgeheimnis). Andererseits hat die Bank Geldgeschäfte abzuwickeln, ohne Fragen zu stellen; sie hat nicht in die internen Angelegenheiten des Kunden einzudringen. Die eben beschriebene Erwartungshaltung des Publikums ist so allgemein und die Diskretion in Geldsachen wird für so selbstverständlich gehalten, daß es als ungehörig empfunden würde, wenn die Bank Fragen nach dem Woher und Wohin des Geldes stellen wollte.

Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Bank Kredit gewähren soll. Nur hier, wo die Bank ein eigenes wirtschaftliches Risiko eingehen soll, nimmt es die Allgemeinheit und auch jeder Einzelne hin, daß die Bank in die internen geschäftlichen und sogar persönlichen Verhältnisse des Kunden hineinleuchtet.

Außerhalb des Bereichs der Kreditgewährung verbleibt es aber dabei, daß die internen Angelegenheiten des Kunden den Bankangestellten nichts angehen. Dafür spricht auch ein praktisches Bedürfnis. Soll etwa der Bankangestellte immer dann, wenn er beim Kunden eine Steuerhinterziehung für möglich oder wahrscheinlich hält, den Nachweis verlangen, daß der eingezahlte Betrag auch wirklich in den Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuererklärungen deklariert ist? Mit einem solchen Verlangen würde er sich lächerlich machen. Außerdem: wie soll der Kunde eigentlich, ohne der Bank seine gesamte Buchführung vorzulegen, den Nachweis führen, daß gerade dieser Geldbetrag in den deklarierten Einnahmen enthalten ist? Oder soll der Angestellte die Entgegennahme des Geldbetrages ohne Begründung ablehnen? Das widerspräche in grober Weise den bankgeschäftlichen Gepflogenheiten.

Gegen die Strafbarkeit des Bankangestellten sprechen auch die Rechtsgrundsätze, die zum Stichwort „Einhaltung des erlaubten Risikos“ entwickelt wurden. Es gibt Handlungen, die eine Gefährdung geschützter Rechtsgüter mit sich bringen, die aber für die Gemeinschaft unentbehrlich sind: zum Beispiel die Teilnahme am Straßen-, Schienen-, Luft- und Schiffsverkehr; die industrielle Güterproduktion; der Betrieb gefährlicher Anlagen (Gaswerke, Bergwerke, Steinbrüche); die Herstellung von Explosivstoffen, von Giften und Arzneien; die berufliche Betätigung auf dem Gebiet des Bau- und Gesundheitswesens. Für all diese Handlungen wurden im Lauf von Jahrzehnten Verhaltensvorschriften entwickelt, die das Risiko mindern sollen, ohne es aber völlig ausschließen zu können oder

auch nur zu wollen. Wollte man beispielsweise im Straßenverkehr Unfälle mit Sicherheit ausschließen, so müßte als Höchstgeschwindigkeit das „Schritt-Fahren“ eingeführt werden. Damit aber wäre der Nutzen, den die Allgemeinheit aus dem Straßenverkehr zieht, vernichtet. Es werden also bewußt bestimmte Risiken in Kauf genommen.

Beispielsweise darf der Autofahrer in der Stadt mit einer Geschwindigkeit von 50 km/h fahren. Er muß allerdings alle Regeln einhalten, die speziell beim Fahren in der Stadt zu beachten sind. Tut er das, verletzt er aber einen Fußgänger, der in den Wagen gelaufen ist, so handelt es sich um ein Unglück; seine Fahrweise bleibt trotz des eingetretenen Schadens rechtmäßig<sup>27</sup>, <sup>28</sup>.

Dieser Rechtsgrundsatz läßt sich auch für unseren Ausgangsfall fruchtbar machen. Der reibungslose Ablauf des bankmäßigen Geldverkehrs ist von großer Bedeutung für die Allgemeinheit. Das haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung speziell für das Einlagengeschäft anerkannt. Sie möchten vermeiden, daß sich das Sparaufkommen mindert und daß der Geldverkehr mehr als unbedingt nötig beeinträchtigt wird. Aus diesem Grund haben sie sich damit begnügt, den Kreditinstituten die oben<sup>29</sup> genannten Pflichten aufzuerlegen. Von der Einführung weiterer Meldepflichten oder sonstiger Obliegenheiten haben sie bewußt abgesehen, obwohl ihnen bekannt ist, daß in zahlreichen Fällen Schwarzgeld auf Bankkonten eingezahlt wird, und obwohl sie wissen, daß dieses Schwarzgeld bei Einführung von Anzeigepflichten relativ leicht zu erfassen wäre. Wenn aber der Gesetzgeber in Kenntnis dieses Sachverhalts Abstand nimmt von der Einführung weiterer Meldepflichten, bringt er dadurch seine Wertentscheidung zum Ausdruck, daß die Banken bei der Entgegennahme von Schwarzgeld, obwohl sie dadurch rein tatsächlich die Erfolgsaussichten von Hinterziehungshandlungen ihrer Kunden erhöhen, im Rahmen des erlaubten Risikos tätig werden. Konsequenz: verantwortlich für die von einem Bankkunden begangene Steuerhinterziehung ist nur der Kunde selbst. Der Bankangestellte, der bei der Entgegennahme des Schwarzgeldes die vom Gesetzgeber erlassenen und von der Finanzverwaltung präzisierten Formvorschriften korrekt einhält, läßt seinerseits keine strafrechtliche Verantwortung auf sich<sup>30</sup>. Er handelt nicht nur formal ordnungsgemäß sondern auch

27 Vgl. BGH v. 4. 3. 1957, BGHZ 24, 21 = NJW 1957, 785; *Jescheck*, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. Berlin 1978, § 36 I 2.

28 Auch hier nimmt ein Teil des Schrifttums an, daß es bereits an der Tatbestandsmäßigkeit der formal einschlägigen Strafvorschriften fehle.

29 Abschnitt C II Abs. 3.

30 Einen ganz ähnlichen Gedanken entwickelt der BGH für einen Parallellfall im Beschluß vom 13. 11. 1962, BGHSt 19, 152 = NJW 1964, 412.

– wenn ich aus dem Wort Bankverkehr einen neuen Begriff ableiten darf – „verkehrsrichtig“. Wer sich aber verkehrsrichtig verhält, der handelt auch gerechtfertigt, also nicht rechtswidrig<sup>27</sup>.

Die hier vertretene Auffassung, daß die Strafbarkeit wegen eines Rechtfertigungsgrundes entfällt, hat zur Folge, daß es auf den subjektiven Tatbestand nicht mehr ankommt. Der Bankangestellte darf Einlagen stets entgegennehmen: nicht nur dann, wenn er sich über die Herkunft des Geldes keine Gedanken macht, sondern auch dann, wenn er Schwarzgeld vermutet, und sogar dann, wenn er positiv weiß, daß es sich um Schwarzgeld handelt.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, daß die hier vertretene Auffassung, wonach der Bankangestellte Einlagen ohne Rücksicht auf das Woher und Wohin des Geldes entgegennehmen darf, nicht gilt in den Fällen des § 138 StGB. Diese Vorschrift macht einen Unterschied zwischen bloßen Vermögensdelikten und Straftaten gegen das Leben, gegen die persönliche Freiheit usw. Wer von einem geplanten Betrug erfährt, ist keineswegs verpflichtet, das künftige Opfer zu warnen. Erfährt er aber glaubhaft von dem Vorhaben oder der Ausführung eines Mordes zu einer Zeit, in der die Ausführung oder der Erfolg noch abgewendet werden kann, so muß er den Bedrohten oder die Behörde informieren. Dieser Gesetzesbefehl richtet sich auch an Bankangestellte. Entnimmt der Angestellte aus den Umständen, daß der einzuzahlende Betrag das „Honorar“ ist für einen in Auftrag gegebenen Mord, so muß er die Behörde informieren. Hängt aber die Einzahlung mit einem bloßen Vermögensdelikt zusammen, so trifft ihn keine Informationspflicht.

### III. Überschreiten der Grenzen des sozialadäquaten Verhaltens

Rechtmäßig ist die Handlung des Bankangestellten nur dann, wenn er sich darauf beschränkt, das Konto zu errichten, das Geld entgegenzunehmen und gegebenenfalls eine Post-Abhol-Abrede zu treffen, und wenn er alle dabei zu beachtenden Vorschriften erfüllt. Dagegen wäre die Grenze des sozialadäquaten Verhaltens überschritten, wenn der Bankangestellte die einschlägigen Formvorschriften bewußt unerfüllt läßt, wenn er beispielsweise auf eine Legitimationsprüfung verzichtet und das Konto auf einen falschen Namen eröffnet oder wenn er den Namen des Einzahlers nicht ins Stockregister aufnimmt. Offenbar haben *Kohlmann* und *Samson* genau diese Fälle vor Augen, wenn sie ausführen, strafbar mache sich ein Bankbediensteter dann, wenn er Maßnahmen treffe, die die Geheimhaltung des

Kontos gegenüber der Finanzbehörde sicherstellen sollen<sup>31</sup>. Dieser Auffassung ist zuzustimmen.

Mißverständlich sind dagegen die Ausführungen von *Haecker*<sup>1</sup>. Er berichtet von Fällen, in denen ein Bankbediensteter eine Einlage entgegennimmt und gleichzeitig einen Kredit in gleicher Höhe gewährt, wobei das Einlagenkonto im Einvernehmen mit dem Kunden durch einen Vermerk der folgenden Art gekennzeichnet wird: „Separat-Konto“, „Ohne Buch“, „Vorsicht Verfügung“, „Gesperrt für laufende Rechnung“, „Sperrvermerk“. *Haecker* meint nun, ein solcher Vermerk deute darauf hin, daß zwischen dem Kunden und dem Bankbediensteten eine Geheimhaltung des Einlagenkontos gegenüber der Finanzbehörde beabsichtigt sei. Diese Schlußfolgerung ist aber nicht berechtigt. Die erwähnten Vermerke bedeuten lediglich, daß die Bank – solange die Einlagenforderung als Sicherheit für die Kreditforderung dient – naturgemäß keine Verfügung über die Einlage zulassen wird. Soweit *Haecker* weitere Vermerke nennt „Keine Nachrichten“, „Kein Versand von Nachrichten an den Konto-Inhaber“, sind sie nichts anderes als ein Hinweis auf eine zulässige Post-Abhol-Abrede. Von einer beabsichtigten Geheimhaltung des Kontos gegenüber der Finanzbehörde könnte man erst sprechen, wenn der Bankbedienstete dem Kunden zugesichert hätte, die Bank werde ein etwaiges Auskunftsersuchen des Finanzamts unrichtig oder unvollständig beantworten. Dem Verfasser ist jedoch kein Fall bekannt, in dem ein Bankbediensteter so weit gegangen wäre (Hinweis auf § 33 KWG).

Die Grenze des sozialadäquaten Verhaltens wird m. E. auch nicht dadurch überschritten, daß der Bankbedienstete zugleich mit der Entgegennahme einer Einlage einen Kredit gewährt. Im Wirtschaftsleben kommt es häufig genug vor, daß ein Kunde gleichzeitig Gläubiger und Schuldner der Bank ist, insbesondere dann, wenn für die Einlagenforderung und für die Kreditforderung verschiedene Fristigkeiten vereinbart sind. Wenn der Kunde durch die Kombination von Einlage und Kreditaufnahme eine Steuerhinterziehung begehen oder verheimlichen will, ist das seine Sache. Der Bankbedienstete läßt durch die bankmäßig korrekte Abwicklung dieser Geschäfte keine strafrechtliche Verantwortung auf sich. Denn auch wenn der Kunde Kredit aufgenommen hat, bleibt es der Finanzbehörde unbenommen, die Bank nach dem Vorhandensein von Einlagenkonten zu fragen (§ 93 AO).

Die Grenze des sozialadäquaten Verhaltens wird erst dann überschritten,

31 *Koblmann* (Fn 6) Rand-Nrn. 25 und 35 zu § 369 AO; *Samson* in *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. München 1978, Rand-Nr. 191 zu § 370.

wenn der Bankangestellte dem Kunden Ratschläge gibt, durch welche Maßnahmen er das Finanzamt und den Steuerprüfer am besten über die Höhe der Steuerschuld täuschen könne und wie er es am besten anstellen könne, daß der Steuerprüfer nicht auf das Schwarzgeld stößt. Durch solche Ratschläge leistet er (psychische) Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder begeht eine Begünstigung. Dagegen hält sich die bloße Auskunft über Prüfungstechniken der Finanzbehörden noch innerhalb der Grenzen sozialadäquaten Verhaltens, und zwar auch dann, wenn der Auskunfterteilende vermutet oder weiß, daß der Kunde das durch die Auskunft erlangte Wissen bei etwaigen Hinterziehungshandlungen verwerten wird. In dem Parallellfall, daß ein Rechtsanwalt eine Auskunft in dem Bewußtsein erteilte, der Täter werde die dadurch gewonnenen Kenntnisse bei einer geplanten Straftat verwenden, hat die Rechtsprechung nur dann eine strafbare Beihilfe angenommen, wenn der Anwalt die Ausführung der Straftat durch seine Auskunft fördern wollte<sup>32</sup>. Von einem solchen Willen kann man aber bei einem auskunfterteilenden Bankbediensteten im Normalfall nicht ausgehen.

#### D. Weitere Fälle aus der Praxis

Nach den vorstehend entwickelten Kriterien dürften auch die übrigen Zweifelsfälle beurteilt werden.

#### I. Einlagengeschäft

##### Beispiel 2

Ein wohlhabender Kunde läßt durch eine entfernte Verwandte, die in bescheidenen Verhältnissen lebt (Rentnerin), auf deren Namen ein Konto errichten und läßt sich Kontovollmacht erteilen. Auf dem Konto „parkt“ er eigene schwarze Gelder.

##### Beispiel 3

Das mit Alleinvertretungsmacht ausgestattete Vorstandsmitglied eines (gemeinnützigen) Vereins läßt auf den Namen des Vereins ein zusätzliches Konto errichten. Das Konto dient lediglich zur Aufnahme von schwarzen Geldern des Vorstandsmitglieds.

In beiden Fällen besteht die Besonderheit, daß das Kontoguthaben steuerlich dem Bevollmächtigten bzw. dem Vertretungsberechtigten zuzurechnen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Denkbar ist, daß der Bankangestellte die Hintergründe durchschaut. Für einen solchen Fall hat *Müller* die Auffas-

32 RG v. 17. 11. 1904, RGSt 37, 321 ff, 323; RG v. 26. 11. 1925, RGSt 60, 6 ff, 8; BGH v. 26. 6. 1980, VRS 59, 186.

sung vertreten<sup>33</sup>, wirklicher Kontoinhaber sei hier der Bevollmächtigte; infolgedessen müsse das Konto sofort auf seinen Namen umgeschrieben werden. Andernfalls liege ein Verstoß gegen § 154 AO (Kontenwahrheit) vor, und der Bankangestellte könne wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Bevollmächtigten bestraft werden.

Ich beurteile den Fall etwas anders. Kontoinhaber im Sinne des § 154 AO ist derjenige, der die Kontoeröffnung beantragt hat und für den die Bank das Konto errichten will. Das ist hier jeweils der Vertretene. Unerheblich ist, daß auf dem Konto Geldbeträge verbucht werden, die steuerlich einem anderen zuzurechnen sind. Denn dieser Tatbestand findet sich bei jedem offenen und auch bei jedem verdeckten Treuhandkonto, und doch ist Inhaber dieser Konten stets der Treuhänder. Steuerlich und strafrechtlich kann es auch keine Rolle spielen, ob die Ein- und Auszahlungen jeweils vom Treuhänder vorgenommen werden (der dabei im Auftrag des Treugebers handelt) oder unmittelbar vom Treugeber (der aufgrund einer gesetzlichen oder rechtsgeschäftlich erteilten Vertretungsmacht handelt). Wenn der Treugeber das Konto zur Verschleierung seiner Steuerhinterziehungen verwendet, ist das seine Sache. Hat der Bankangestellte bei der Kontoerrichtung die oben genannten Formvorschriften korrekt erfüllt, so gehen ihn die Manipulationen des Treugebers nichts an. Er selbst macht sich nicht strafbar. Anders wäre es nur dann, wenn der Bankangestellte schon bei Kontoeröffnung augenzwinkernd zur Kenntnis genommen hätte, daß der Vertretene niemals über das Konto verfügen werde und daß die Verfügungsmacht de facto allein beim Vertretungsberechtigten liege. In einem solchen Fall wäre die Errichtung des Kontos auf den Namen des Vertretenen ein Scheingeschäft, durch welches die Kontoerrichtung für den Vertretungsberechtigten, die allein gewollt ist, verdeckt werden soll. Rechtsfolge: es ist der formal nur Vertretungsberechtigte, der in Wirklichkeit Kontoinhaber ist (§ 41 Abs. 2 AO). In diesem Ausnahmefall wäre der Angestellte verpflichtet, den Inhaber der faktischen Verfügungsmacht als wirklichen Kontoinhaber (möglicherweise neben dem Schein-Kontoinhaber) in das Stockregister aufzunehmen, damit die Bank bei einem Auskunftersuchen des Finanzamts eine sachlich zutreffende Antwort geben kann. Bei einem bewußten Unterlassen dieser Maßnahmen würde der Angestellte die Grenze des sozialadäquaten Verhaltens überschreiten und sich der Begünstigung oder der Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig machen.

<sup>33</sup> Müller in Bankinformation 1978 Heft 6 S. 26 ff, 27 Spalte 3 unten.

## II. Wertpapiergeschäft

### Beispiel 4

In der Bank erscheint ein Mann, der 300 000 DM in bar mitbringt und dafür Pfandbriefe kaufen will. Er besteht darauf, daß sein Name nicht in den Büchern der Bank erscheint. Den Kauf will er Zug um Zug „über die Tafel“ abwickeln. Er will bei der Bank kein Depotkonto errichten sondern die Papiere zu Hause verwahren. Die Zinsscheine will er jeweils bei Fälligkeit im Tafelgeschäft an die Bank verkaufen. Bei Auslösung des Wertpapiers will er auch das Stammrecht im Tafelgeschäft zurückgeben.

Durchaus nicht jeder, der Wertpapiere über die Tafel kauft, ist ein Steuerhinterzieher. Mancher Kunde möchte einfach nicht, daß sein Name im Zusammenhang mit größeren Wertpapierkäufen festgehalten wird. Auch die Tatsache, daß der Kunde auf die Vorteile der Depotverwahrung verzichtet, ist kein zwingendes Beweiszeichen für eine begangene oder geplante Steuerhinterziehung. Zwar ist derjenige, der Wertpapiere zu Hause oder bei einem Dritten aufbewahrt, dem Risiko ausgesetzt, die Wertpapiere durch Brand oder Diebstahl zu verlieren und etwaige Auslösungstermine zu verpassen. Aber mancher nimmt diese Risiken aus außersteuerlichen Gründen in Kauf, zum Beispiel weil er – in Wirklichkeit zu Unrecht – Risiken währungspolitischer Art fürchtet.

Wenn allerdings der Angestellte vermutet oder gar weiß, daß es sich bei dem Kaufpreis für die Pfandbriefe um Schwarzgeld handelt, entstehen die gleichen Fragen wie beim Einlagengeschäft. M. E. macht sich der Angestellte beim Verkauf über die Tafel und bei den geplanten Folgegeschäften nicht strafbar, und zwar aus folgenden Gründen: Gesetzgeber und Finanzverwaltung dulden das Tafelgeschäft mit Wertpapieren und Zinsscheinen, obwohl sie wissen, daß in Einzelfällen Schwarzgeld angelegt wird. Als der Gesetzgeber 1965 die Kuponsteuer einführt und den Kreditinstituten bestimmte Prüfungspflichten auferlegte (jetzt: § 45 Abs. 3 Nr. 1b EStG), präziserte die Finanzverwaltung diese Prüfungspflichten wie folgt<sup>34</sup>:

„Hat (bei Eigenverwahrung der Teilschuldverschreibung durch den Kunden) das Kreditinstitut, das die Zinsscheine einlöst, Kenntnis von den Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Steuerabzug (daß nämlich der Kunde Inhaber der Teilschuldverschreibung ist und seinen Wohnsitz im Inland hat), weil der Inhaber der Zinsscheine bei dem Kreditinstitut bekannt ist, so ist dies bei dem Kreditinstitut in geeigneter Weise zu vermerken. Eine weitere Beweisführung ist in diesen Fällen nicht erforderlich.“

Das bedeutet: wenn die Bank davon ausgehen kann, daß der Kunde seinen

<sup>34</sup> Abschnitt D II des bundeseinheitlichen Erlasses vom 16. 6. 1965, BStBl. 1965 II 82.

Wohnsitz im Inland hat und die Teilschuldverschreibung besitzt, braucht sie den Namen des Kunden nicht in ihren Unterlagen festzuhalten. Es genügt, daß sie auf den Einlösungsunterlagen einen Stempel mit folgendem Aufdruck anbringt: „Die Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Steuerabzug liegen vor“<sup>35</sup>.“

Auch im Einführungserlaß zur AO 1977 hat die Finanzverwaltung zum Ausdruck gebracht, daß die Kreditinstitute bei Tafelgeschäften nicht verpflichtet sind, Namen und Anschrift des Kunden festzuhalten. Denn Tafelgeschäfte werden über Sachkonten abgewickelt. Für diese Form der Geschäftsabwicklung hat die Finanzverwaltung keine einschränkenden Erläuterungen gegeben. Nach ihrer Auffassung ist nur die Abwicklung über bestimmte Personenkonten (CpD-Konten<sup>36</sup>) verboten, und auch nur dann, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: der Name des Kunden ist bekannt oder kann unschwer ermittelt werden, und für ihn wird bereits ein entsprechendes Konto geführt<sup>37</sup>.

Das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAK) hatte allerdings in einem Schreiben vom 21. 1. 1976 gemeint, bei Tafelgeschäften über einen auffallend großen Betrag oder bei wiederholten Geschäften über nennenswerte Beträge sei die belegmäßige Erfassung von Namen und Anschrift des Kunden zu verlangen, damit erforderlichenfalls der Nachweis über die Herkunft des Geldeingangs und über den Verbleib der Wertpapiere geführt werden könne<sup>38</sup>. Aber diese Anforderungen stellte das BAK lediglich im Hinblick auf die Vorschriften des Außenwirtschaftsrechts<sup>39</sup>. Als das Außenwirtschaftsrecht geändert wurde und nur noch wenige Wertpapiergeschäfte mit Gebietsfremden genehmigungspflichtig waren, erklärte das BAK, daß die erwähnten Prüfungs- und Dokumentationshandlungen bei den nunmehr genehmigungsfreien Tafelgeschäften entbehrlich seien<sup>40</sup>.

### E. Zusammenfassung

Durch Einzahlungen auf das Konto bei einer entfernt liegenden Bank, durch Einschaltung eines Treuhänders oder durch Wertpapierkäufe im

35 Philipowski, Kuponsteuer, Wiesbaden 1979, Rand-Nr. 114.

36 CpD = Conto pro Diverse.

37 Nr. 3 Satz 3 der Erläuterungen zu § 154 (Fn 2).

38 BAK v. 21. 1. 1976, I 5 - Gr. 14/74, abgedruckt bei Reischauer/Kleinhaus, KWG, Loseblatt, Berlin, Kennzahl 486 Nr. 3 a.

39 § 4 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 AWG; § 52 AWV mit § 23 Abs. 1 Nr. 4 und § 28 Abs. 2 Nr. 1 AWG; § 31 AWG; § 71 Abs. 1 Nr. 8 a AWV.

40 BAK v. 14. 9. 1976, V 3 - Gr. 14/74, abgedruckt bei Reischauer/Kleinhaus (Fn 38), Kennzahl 486 Nr. 3 b.

Tafelgeschäft können Steuerhinterzieher die Erfolgchancen ihrer Hinterziehungshandlungen verbessern. Die Rechtsordnung nimmt das in Kauf, um den für die Allgemeinheit so wichtigen bankmäßigen Geldverkehr nicht zu beeinträchtigen. Der Bankangestellte, der das Geld entgegennimmt, handelt sozialadäquat und im Rahmen des erlaubten Risikos. Nur dann, wenn er durch sein Handeln eine Steigerung des ohnehin bestehenden Risikos bewirkt (durch Mißachtung der im § 154 enthaltenen Vorschriften oder durch Raterteilung, wie man die schwarzen Gelder am besten geheimhalten könne) macht er sich strafbar<sup>41</sup>.

41 Ähnlich Roxin, ZStW 74 (1962), 411.

# Die Steuerverkürzung auf Zeit

Regierungsobererrat *Peter Bilsdorfer*, Saarbrücken

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| A. Vorbemerkung – Einführung in das Thema  | F. Die Steuerverkürzung auf Zeit – Strafwürdiges Verhalten?  |
| B. Begriff der „Steuerverkürzung auf Zeit“   | I. Der Vorschlag der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität                             |
| I. Bereich der Fälligkeitssteuern  | II. Der Alternativentwurf eines Strafgesetzbuches (§ 200 Abs. 1 Satz 2)  |
| II. Steuerverkürzung auf Zeit nur bei nicht endgültigem Steuerausfall?                                   | III. Der Vorschlag Kohlmanns   |
| C. Typische Fallgruppen bei der Steuerverkürzung auf Zeit  | IV. Der Vorschlag Göggerles  |
| D. Tätertypen bei der Steuerverkürzung auf Zeit  | V. Der Vorschlag Hennebergs  |
| E. Die Steuerverkürzung auf Zeit in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden                              | VI. Eigene Ansicht   |
| I. Die Bedeutung von Strafrahmensätzen   | G. Die Selbstanzeige bei der Steuerverkürzung auf Zeit, insbesondere der Ausschließungsgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO |
| II. Die Bedeutung der Strafsachenstatistik   | I. Die Ansichten im Schrifttum   |
| III. Die Steuerverkürzung auf Zeit in den neuen Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) | II. Die Ansichten in der Rechtsprechung  |
|  | III. Eigene Ansicht  |
|  | H. Schlußbemerkung   |

## A. Vorbemerkung – Einführung in das Thema

Das hier behandelte Problem ist keineswegs neu. Es war u. a. Gegenstand der Beratungen bei der im Jahre 1972 vom Bundesminister der Justiz berufenen, unabhängigen Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität<sup>1</sup>. Auch in dem Alternativ-Entwurf eines Straege-

<sup>1</sup> Vgl. den Schlußbericht der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität – Reform des Wirtschaftsstrafrechts – über die Beratungsergebnisse, Bonn 1980, Teil II, 1. Abschnitt, 2. Unterabschnitt, A V 3.4.

setzbuches wird das Problem angesprochen<sup>2</sup>, das im übrigen bereits im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens zur AO-Reform bekannt war<sup>3</sup>. Zudem befaßten sich sowohl das Schrifttum<sup>4</sup>, als auch die Rechtsprechung<sup>5</sup> mit der Frage der Steuerverkürzung auf Zeit.

## B. Begriff der „Steuerverkürzung auf Zeit“

Der Begriff der Steuerverkürzung auf Zeit läßt sich dem Gesetz selbst, § 370 AO, nicht entnehmen. § 370 AO spricht in Abs. 4 das Problem jedoch an, indem dort davon die Rede ist, daß Steuern namentlich dann verkürzt sind, „wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden“. Gerade die letzte Alternative bringt zum Ausdruck, daß von einer Steuerverkürzung auch dann auszugehen ist, wenn aufgrund eines positiven Tuns (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder eines Unterlassens (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) die Steuern nicht rechtzeitig festgesetzt werden.

Dementsprechend ordnet man der Bezeichnung „Steuerverkürzung auf Zeit“ solche Sachverhalte zu, bei denen der Steuerpflichtige danach strebt, durch verzögerliche oder insgesamt unterlassene Anmeldung und Zahlung von Steuern einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen, sei dieser nun in Form eines Zinsvorteils<sup>6</sup> oder aber als Liquiditätsgewinn beabsichtigt<sup>7</sup>.

## I. Bereich der Fälligkeitssteuern

Die Struktur der sog. Fälligkeitssteuern bringt es mit sich, daß gerade auf diesem Gebiet die Steuerverkürzung auf Zeit besonders häufig auftritt. Indessen ist auch bei den Veranlagungssteuern (wie z. B. Einkommensteuer, Gewerbesteuer usw.) eine solche Verkürzung möglich, etwa dann, wenn der Steuerpflichtige bei bestehender Abgabeverpflichtung seine Steuererklärung verspätet abgibt und auf diese Art und Weise bewerkstelligt, daß die Steuer im Sinne von § 370 Abs. 4 Satz 1 AO, wenn auch in zutreffen-

2 Siehe den Alternativ-Entwurf eines Strafgesetzbuches mit Begründung, Besonderer Teil, Straftaten gegen die Wirtschaft, von Lampe, Lenckner, Stree, Tiedemann und Weber, 1977, S. 95, 97.

3 Vgl. dazu BT-Drucks. VI/1982 zu § 353, S. 195.

4 Vgl. etwa Leise, DStR 1971, 57, 59; Schleeh, BB 1972, 532 sowie die weiteren Nachweise bei Kohlmann, Wistra 1982, 2 ff.

5 Siehe stellvertretend bereits OLG Köln v. 26. 9. 1958, NJW 1958, 2078, 2079; OLG Hamm v. 28. 2. 1964, BB 1964, 871.

6 Vgl. dazu BGH v. 26. 8. 1978, HFR 1979, 110.

7 Ähnlich Leise, Steuerverfehlungen, Kommentar, § 369 Anm. 4 Q II C - 3.

der Höhe, so doch „nicht rechtzeitig“ festgesetzt wird. Dies ändert aber nichts daran, daß in der Praxis der Steuerverkürzung auf Zeit der Bereich der Veranlagungssteuern im Vergleich zu den Fälligkeitssteuern von wesentlich geringerer Bedeutung ist<sup>8</sup>. Dieser Gewichtung trägt die folgende Darstellung Rechnung.

Bei den Fälligkeitssteuern tritt bekanntlich die Fälligkeit zu gesetzlich bestimmten, regelmäßig wiederkehrenden Terminen ein, ohne daß es einer förmlichen Veranlagung bedarf<sup>9</sup>. Zu den Fälligkeitssteuern gehören die einträglichen Steuerarten Lohn- und Umsatzsteuer. Bei den Fälligkeitssteuern liegt eine vollendete Steuerverkürzung bereits dann vor, wenn der Steuerpflichtige zum gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt eine unrichtige oder aber überhaupt keine Steuererklärung (= Voranmeldung bzw. Anmeldung) abgibt<sup>10</sup>.

Der so sehr früh anzusetzende Zeitpunkt der Annahme einer vollendeten Steuerverkürzung bringt es mit sich, daß etwa immer dann, wenn – bei Kenntnis der Abgabeverpflichtung und dem Anfallen von Steuer – der Steuerpflichtige die Abgabe einer entsprechenden Erklärung unterläßt, er bereits in Konflikt mit der Strafvorschrift des § 370 AO geraten ist. An dieser Tatsache der Tatbestandsverwirklichung von § 370 AO können weder die spätere Erfüllung der Steuerschuld noch sonstige Steuervorgänge (etwa die verspätete Abgabe von Steuerklärungen in Verbindung mit entsprechender Zahlung) etwas ändern<sup>11</sup>.

Die Sachverhalte der Nichtanmeldung von Lohnsteuer bzw. der Nichtvoranmeldung von Umsatzsteuer stehen zwar im Blickfeld der Betrachtungen und Überlegungen zur Frage der Strafwürdigkeit eines solchen Verhaltens; sie sind indessen nicht als abschließend anzusehen, wie später noch gezeigt werden soll.

8 So untersucht etwa Henneberg, Inf. 1980, 292, die Frage, ob es „insbesondere“ bei den Fälligkeitssteuern zum Schutz des Steueranspruchs des Straftatbestands „Steuerhinterziehung auf Zeit“ bedarf. Henneberg spricht von den Fälligkeitssteuern als „der eigentlichen Domäne der Steuerverkürzung auf Zeit“.

9 Vgl. Suhr/Naumann, Steuerstrafrecht-Kommentar, 3. Aufl., S. 250; Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., Einl., RdNr. 92.

10 BGH v. 24. 9. 1953, NJW 1953, 1841; BGH v. 28. 11. 1957, ZfZ 1958, 147; Franzen/Gast/Samson, aaO (FN 9), § 370 Anm. 24; Suhr/Naumann, aaO (FN 9), S. 250 f.

11 Vgl. Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Komm. zur AO und FGO, § 370 Anm. 56. Hiervon unberührt bleibt die Frage danach, ob die verspätete Abgabe der Steuererklärung als Selbstanzeige (§ 371 AO) zu sehen ist und in Verbindung mit einer Nachentrichtung des verkürzten Steuerbetrages zur Straffreiheit führt. Vgl. zur früheren Rechtslage im Rahmen von § 392 RAO Herdemerten, DStR 1970, 198, sowie Leise, DStR 1971, 58.

Festzuhalten bleibt insoweit, daß jedenfalls jeder Gewerbetreibende, sei er nun Unternehmer im Sinne von § 2 UStG oder aber Arbeitgeber im Sinne von § 38 EStG<sup>12</sup>, sehr schnell zum Straftäter wird, indem er nämlich die entsprechenden Steuererklärungen zum gesetzlichen Abgabetermin<sup>13</sup> nicht beim Finanzamt einreicht.

## II. Steuerverkürzung auf Zeit nur bei nicht endgültigem Steuerausfall?

Der gerade gefundene Begriff der Steuerverkürzung auf Zeit stellt im wesentlichen auf den durch eine solche Verhaltensweise begründeten Verspätungsschaden auf seiten des Fiskus ab. Insoweit besteht Einigkeit. Fraglich erscheint es jedoch, ob von einer Steuerverkürzung auf Zeit noch gesprochen werden kann, wenn der an sich von dem Steuerpflichtigen bezweckte wirtschaftliche Vorteil auf Zeit umschlägt in einen solchen auf Dauer, der entsprechend korreliert mit einem anfänglichen Verspätungsschaden auf seiten der Staatskasse, der sich schließlich – durch Nichtzahlung, und zwar endgültige Nichtzahlung der geschuldeten Steuerbeträge – zu einem dauernden Schaden verdichtet. Was damit gemeint ist, mag folgender, täglich vorkommender Beispielfall verdeutlichen<sup>14</sup>:

Der Steuerpflichtige A gerät 1980 mit seinem Betrieb aufgrund von Absatzproblemen in Zahlungsschwierigkeiten. Er sieht deshalb davon ab, die Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt einzureichen.

Nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens und Bekanntgabe der Einleitung (vgl. §§ 397, 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO) reicht A die Voranmeldungen nach, kann jedoch die Steuern nicht mehr bezahlen, da er für sein Unternehmen Konkurs anmelden muß.

Hier stellt sich die Frage, ob man, soweit A lediglich einen vorübergehenden Liquiditätsvorteil erstrebte, dieses Motiv als entscheidend für die (bloße) Annahme einer Steuerverkürzung auf Zeit ansieht, oder aber, ob man – dieses Motiv zwar unterstellend, aber nicht berücksichtigend – gleichwohl aufgrund der endgültigen Zahlungsunfähigkeit von einer dauernden Verkürzung sprechen kann.

M. E. ist ersteres richtig. Es kommt mithin entscheidend darauf an, was der Steuerpflichtige will, d. h. ob von seinem Vorstellungsbild her nun ein vorübergehender wirtschaftlicher Vorteil erstrebt wird, unabhängig von der Frage, ob dieser gewollte Zeitvorteil in einem Dauerschaden des Fiskus umschlägt. Dies entspricht der Betrachtungsweise im umgekehrten

12 Vgl. auch § 1 Abs. 2 EStDV sowie Abschn. 49 a LohnStR.

13 Siehe dazu § 41 a EStG sowie § 18 UStG.

14 Vgl. auch die Beispielfälle von Göggerle, DStR 1981, 308, sowie bei Kohlmann, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., § 370 Anm. 111, 116 ff.

Fall, wo bei gewolltem Dauervorteil sowie entsprechendem Schadensausgleich durch Zahlung der verkürzten Beträge und Entrichtung von Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) zwar die Nachentrichtung strafmildernd zu berücksichtigen ist<sup>15</sup>, jedoch keine Veranlassung besteht, die auf Erzielung eines Dauervorteils gerichtete Tat nunmehr als bloße Steuerverkürzung auf Zeit anzusehen. So stellen etwa auch Göggerle<sup>16</sup>, Kohlmann<sup>17</sup> und Leise<sup>18</sup> auf den subjektiven Blickwinkel des Täters ab. Demgemäß kann von einer bloßen Steuerverkürzung auf Zeit auch dann noch gesprochen werden, wenn zwar der Schaden auf seiten des Fiskus ein dauernder ist, von seiten des Steuerpflichtigen jedoch nur ein Verspätungsschaden gewollt war. Daß nun dieses Abstellen auf subjektive Gegebenheiten sowohl bei geltender Rechtslage als auch bei der von einigen Autoren vorgeschlagener Änderung de lege ferenda große Probleme mit sich bringt, ist evident und wird später noch anzusprechen sein<sup>19</sup>.

## C. Typische Fallgruppen bei der Steuerverkürzung auf Zeit

Bei der Steuerverkürzung auf Zeit kann man einige typische, immer wiederkehrende Fallgruppen feststellen<sup>20</sup>:

I. Der Unternehmer reicht regelmäßig die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet beim Finanzamt ein. Er zahlt gleichzeitig die geschuldete Steuer nach.

Hier erreicht B mit seinem Handeln wirtschaftlich eine Stundung. Strafrechtlich bedeutet die verspätete Abgabe der Voranmeldung jeweils die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO), die auch mit Zahlung der geschuldeten Beträge (§ 371 Abs. 3 AO) wirksam wird.

Das Finanzamt kann dieses Vorgehen des B, d. h. sein Strafflosstellen, nur verhindern, wenn es einen der Strafausschließungsgründe des § 371 Abs. 2 AO schafft, etwa dadurch, daß dem Steuerpflichtigen B die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben wird (§ 371 Abs. 1 Nr. 1 b AO).

Als Sanktion droht dem B lediglich die Festsetzung von Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 % p. a. (§ 235 AO).

II. Der Arbeitgeber C verfährt ähnlich wie B, indem er die einbehaltenen

15 Vgl. Bilsdorfer, NWB Fach 13, S. 605, 608.

16 Göggerle, aaO (FN 14), S. 312.

17 Kohlmann, aaO (FN 4), S. 2.

18 Leise, aaO (FN 7), § 369 Anm. 4 Q II C – 3.

19 Vgl. dazu auch Kohlmann, aaO (FN 4), S. 4.

20 Vgl. auch die von Göggerle, aaO (FN 14), angeführten Sachverhalte.

Lohnsteuerabzugsbeträge verspätet beim Finanzamt anmeldet. Die Problematik ist ähnlich der im ersten Beispiel, mit der Abweichung, daß der Arbeitgeber C fremde Steuern (vgl. § 38 Abs. 2 EStG) dem Finanzamt vorübergehend vorenthält.

Hätte C die Lohnsteuerbeträge rechtzeitig und in zutreffender Höhe angemeldet, wäre bei Nichtzahlung nur der Tatbestand einer Steuerordnungswidrigkeit nach § 380 AO gegeben.

III. Der Unternehmer D gerät laufend dadurch in Schwierigkeiten, daß er zwar nach §§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a, 18 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuer bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums beim Finanzamt anmelden und auch zahlen muß, andererseits von seinen Auftraggebern, unter denen sich auch die öffentliche Hand befindet, die entsprechenden Zahlungen verspätet erhält.

D beschließt, sich konform zu verhalten und die Umsatzsteuer verspätet (im Wege der Umsatzsteuerjahreserklärung) nachzumelden. Das Vorhaben mißlingt jedoch, weil das Finanzamt eine Umsatzsteuersonderprüfung durchführt (§ 371 Abs. 1 Nr. 1 a AO) und D aufgrund eines Liquiditätseinganges keine Zahlung leisten kann, ja sogar Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens stellen muß, der mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt wird.

Die aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung ermittelten Umsatzsteuern bleiben in vollem Umfang rückständig und werden schließlich niedergeschlagen (§ 261 AO).

IV. Der Unternehmer E nimmt wie folgt am Wirtschaftsleben teil: Seine Ehefrau F gründet eine Einmann-GmbH. Sie bestellt E zum Geschäftsführer. F widmet sich ihrem Haushalt. E beseitigt die anfangs bestehenden Zahlungsprobleme, indem er sich Vorsteuerüberschüsse (200 000 DM) vom Finanzamt erstatten läßt. Diese Überschüsse resultieren angeblich aus Vorsteuern auf Anschaffungen. Tatsächlich schuldete die GmbH Umsatzsteuern in Höhe von 100 000 DM für das erste Jahr. E wollte von vornherein, so jedenfalls seine Einlassung, die Steuern nur vorübergehend dem Fiskus vorenthalten. Er erstattet im Folgejahr Selbstanzeige. Die Steuer kann jedoch seitens der GmbH nicht aufgebracht werden; diese muß vielmehr die Konkurseröffnung beantragen.

#### Steuerliche Folge:

E haftet zwar über §§ 69, 34 AO bzw. § 71 AO für die verkürzten Beträge. Die Haftung geht jedoch ins Leere, weil E mittellos ist. Die gesamten Vermögenswerte stehen im Eigentum seiner Ehefrau F. F selbst haftet nicht für die in Frage stehenden Steuerbeträge.

#### Strafrechtliche Folge:

Folgt man der wohl herrschenden Ansicht<sup>21</sup>, bleiben sowohl E als auch F straffrei<sup>22</sup>. E hat nämlich mit strafbefreiender Wirkung Selbstanzeige erstattet, F wußte von nichts.

V. Der Steuerpflichtige G betreibt ein kleines Transportgeschäft, das er beim Finanzamt auch anmeldet. Dort wird er als Kleinstunternehmen geführt. Diese Einordnung ist in den Anfangsjahren des Betriebs auch zutreffend. In den Folgejahren erfährt das Geschäft einen ungeahnten Aufschwung. G gibt jedoch, wie in den Anfangsjahren auch, keine Steuererklärungen beim Finanzamt ab. Er läßt sich vielmehr schätzen und zahlt die festgesetzten Steuerbeträge auch. Dabei geht er davon aus, daß ohnedies die Betriebsprüfung eines Tages den tatsächlichen Umfang der Umsätze und Gewinne feststellt.

Dies trifft auch zu, jedoch erfolgt die Außenprüfung so spät, daß nunmehr G nicht in der Lage ist, die festgesetzten Steuerbeträge zu entrichten.

Diese fünf genannten Fälle haben jeweils gemeinsam die für die Steuerverkürzung auf Zeit entscheidende Tendenz auf Seiten des Steuerpflichtigen, nur vorübergehend Steuerbeträge dem Fiskus vorzuenthalten. Gleichwohl ist m. E. ersichtlich geworden, wie unterschiedlich sich die unter dem Begriff „Steuerverkürzung auf Zeit“ zusammengefaßten Sachverhalte in ihrer Struktur darstellen können.

#### D. Tätertypen bei der Steuerverkürzung auf Zeit

Eine genaue, wissenschaftlich fundierte Untersuchung der verschiedenen Tätertypen bei einer zeitlichen Steuerverkürzung existiert bislang nicht. Doch kann man vorab sagen, daß aufgrund der Prämisse, wonach der Steuerpflichtige bei einer Steuerverkürzung auf Zeit nur eine vorübergehende Steuerverkürzung will, sich diese Alternative der Steuerhinterziehung vom Gewicht her deutlich von der Art der Steuerverkürzung unterscheidet, die darauf angelegt ist, durch Täuschung über einen bestimmten Sachverhalt oder durch korrelierendes Unterlassen die Finanzverwaltung ins Irre zu leiten und letztendlich auf Dauer die an sich geschuldete Steuer nicht zahlen zu müssen.

Die oben angeführten Beispielfälle demonstrieren bereits die unterschiedli-

21 Vgl. *Kohlmann*, *Wistra* 1982, 4; *Hübner*, aaO (FN 11), § 370 Anm. 371 Anm. 52 ff; *Dumke*, *BB* 1981, 117 f; *Reiß*, *NJW* 1980, 1291 f; vgl. auch *BGH* v. 4. 7. 1979, *NJW* 1980, 248.

22 A. A. *Bilsdorfer*, *BB* 1981, 490.

che Stärke an krimineller Energie. So wird man oftmals, wenn im Anschluß an eine Steuerverkürzung auf Zeit die Zahlung dem Steuerpflichtigen gelingt, mit dem sozialen Unwerturteil zurückhaltend operieren. Man denke etwa an den Fall, in dem der Steuerpflichtige für die öffentliche Hand Bauaufträge ausführt, seinerseits entsprechend lange auf Zahlungen warten muß, andererseits aber gehalten ist, die Umsätze termingerecht voranzumelden. Wenn in einem solchen Fall der Unternehmer mittels der Abgabe unrichtiger oder der Nichtabgabe von Voranmeldungen versucht, seinen Liquiditätsengpaß zu beseitigen, wird man ihn etwa kaum mit dem Steuerpflichtigen vergleichen können, der einen illegalen Arbeitnehmerverleih betreibt und als Wirtschaftsstraftäter der Gesamtwirtschaft und damit allen andern Steuerzahlern beträchtlichen Schaden zufügt<sup>23</sup>.

Es gilt aber auch zu bedenken, daß oftmals bei einer Steuerhinterziehung, die nur auf Zeit angelegt ist, letztendlich ein Dauerschaden eintritt, weil der Täter später – nach Tatentdeckung oder Selbstanzeige – die verkürzten Beträge nicht mehr nachzahlen kann. Hier entsteht als Äquivalent zum Dauerschaden auf seiten des Fiskus auf seiten des Täters einer Steuerverkürzung auf Zeit ein Dauervorteil. Gedacht sei dabei z. B. an den Fall, in dem ein Steuerpflichtiger verschiedene Umsätze dem Finanzamt verschweigt, sie aber später nachmelden will, was aber mißlingt. Soweit hier betreffend diese verschwiegenen Umsätze Rechnungen mit Steuerausweis (§ 14 UStG) erteilt worden sind, tritt sogar eine Schadenverdopplung ein. Einerseits kann nämlich der Unternehmer, der nur auf Zeit die Umsatzsteuer verkürzen wollte, die von ihm geschuldete Steuer wegen der später eingetretenen Zahlungsprobleme nicht entrichten. Andererseits kann aber der Leistungsempfänger, soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 15 UStG), die ihm in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 UStG).

Insgesamt gesehen kann man vielleicht sagen, daß die auf Steuerverkürzung auf Zeit angelegte Tat oftmals in eine solche übergeht, die einen Dauerschaden herbeiführt. Sie tritt gleichwohl, wegen der Willensrichtung des Täters, vom kriminellen Gehalt hinter der auf Dauer angelegten Verkürzung zurück.

<sup>23</sup> Vgl. dazu etwa die Schadensberechnung von *Franzheim*, JZ 1982, 89.

## E. Die Steuerverkürzung auf Zeit in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden

Im folgenden soll nun gezeigt werden, ob das Problem der Steuerverkürzung auf Zeit in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden überhaupt erkannt wird und welche Behandlung diese Frage dort erfährt.

### I. Die Bedeutung von Strafrahmensätzen

Nach § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB, der zentralen Strafzumessungsbestimmung, ist die persönliche Schuld des Täters Grundlage für die Zumessung der Strafe. Als weitere Faktoren kommen die Einwirkung der Strafe auf den Täter (§§ 46 Abs. 1 Satz 2, 47 Abs. 1 StGB) sowie der Gedanke der Verteidigung der Rechtsordnung (§§ 47 Abs. 1, 56 Abs. 3 StGB) hinzu.

Dieses Abstellen auf individuelle Umstände bringt es mit sich, daß Strafen „nach Taxe“ nicht verhängt werden dürfen<sup>24</sup>. Vielmehr sind die genannten Strafzumessungsgesichtspunkte (vgl. auch § 46 Abs. 2 StGB) in jedem Einzelfall gegeneinander abzuwägen.

Gleichwohl existieren eine Vielzahl von Strafzumessungsempfehlungen, so z. B. im Bereich der Verkehrsstraftaten. Es ist anerkannt, daß solche Rahmen- oder Richtsätze als Vororientierung die einheitliche Rechtsanwendung fördern und damit zu einer gerechten Strafe führen<sup>25</sup>. Die Kritik richtet sich – bezogen auf das Steuerstrafrecht – insoweit auch nicht generell gegen derartige Leitsätze, sondern vielmehr dagegen, daß diese mehr oder weniger kritik- und unterschiedslos angewandt werden<sup>26</sup>, insbesondere, was die Behandlung der Steuerverkürzung auf Zeit anbelangt.

Es fragt sich indessen, ob eine solche Kritik generell an diesen Strafrahmensätzen berechtigt ist. Dabei wird die Beantwortung der Frage dadurch erschwert, daß solche Strafzumessungsempfehlungen, die u. a. von den Oberfinanzdirektionen Kiel, Hannover, Münster und München, aber auch von der Gemeinsamen Strafsachenstelle Hamburg, aufgestellt wurden, „nur zur innerdienstlichen Verwendung“ bestimmt sind. Warum dies so ist, bleibt offen; eine solche Praxis provoziert den Vorwurf der Heimlichkeit. Zudem fordern sie Kritik heraus, die durchaus nicht berechtigt ist.

Insbesondere *Göggerle*<sup>27</sup> spricht davon, die Strafrahmensätze würden im

<sup>24</sup> Vgl. *Dreher/Tröndle*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 40. Aufl., 1981, § 46 Anm. 36b.

<sup>25</sup> Vgl. *Dreher/Tröndle*, aaO (FN 24), § 40 Anm. 4.

<sup>26</sup> Vgl. *Göggerle*, DStR 1981 308, 309.

<sup>27</sup> *Göggerle*, aaO (FN 26), S. 309.

großen und ganzen gleichermaßen auf alle Fallgestaltungen angewandt, „ohne grundsätzlich zwischen zeitlicher und dauernder Verkürzung, Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern zu unterscheiden“.

Hierbei muß man trennen zwischen den beiden Fragen, ob einmal die genannten Strafrahmensätze zwischen der auf Dauer und der bloß auf Zeit angelegten Verkürzung unterscheiden, und ob zum andern – trotz einer eventuellen Differenzierung in solchen Richtsätzen – die Praxis der Strafverfolgungsbehörden, insbesondere die der Bußgeld- und Strafsachenstellen, diese Differenzierung nicht beachtet und beide Fallgruppen der Verkürzung gleich behandelt.

Die erste Frage ist zu verneinen. Trotz der fehlenden Publizität der Strafrahmensätze<sup>28</sup> sei gesagt, daß sämtliche dem Verfasser vorliegende Strafrichtsätze eine Differenzierung hinsichtlich der nur zeitlichen gegenüber der dauernden Verkürzung beinhalten. Dies geschieht einmal dadurch, daß auf die Zahl der für eine Dauerverkürzung zu verhängenden Tagessätze ein Abschlag gemacht wird; zum anderen wird es umgekehrt gehandhabt, d. h. daß für Fälle zeitlicher Steuerverkürzung eine bestimmte Anzahl von Tagessätzen ausgeworfen wird, die dann bei einer Verkürzung auf Dauer um 150% bis 400% erhöht wird. Insoweit ist die Kritik, die Strafverfolgungsbehörden wüßten nicht zwischen einer nur zeitlichen und einer dauernden Verkürzung zu unterscheiden, nicht berechtigt.

Kritik muß jedoch gegenüber der teilweise geübten Praxis der Strafsachenstellen geäußert werden. Hier wird oftmals, ohne die genannte Unterscheidung, die Bestrafung alleine unter Abstellen auf den verkürzten Steuerbetrag vorgenommen. Hierbei wird also nicht, wie § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB dies verlangt, die aus der Tat sprechende Gesinnung und der bei der Tat aufgewandte Wille des Täters untersucht. Denn dieser Gesichtspunkt ist unterschiedlich, je nachdem, ob der Täter einen Dauerschaden anstrebt oder ob er nur eine „Stundung“ der Steuerforderung erreichen will.

Bei dieser Kritik gilt es m. E. anzusetzen. Unabhängig von den verschiedenen – de lege ferenda vorgebrachten – Vorschlägen betreffend die Steuerverkürzung auf Zeit<sup>29</sup> muß darauf hingewirkt werden, daß die entsprechenden Strafrahmensätze von den Bußgeld- und Strafsachenstellen bei der Antragstellung im Strafbefehlsverfahren (§ 400, 1. Hs. AO) auch dergestalt berücksichtigt werden, daß bei einer zeitlichen Verkürzung nicht die gleichen Strafen wie bei einer dauernden Verkürzung beantragt werden. Wie nun graduell diese unterschiedliche Handhabung ausfallen soll, soll hier dahingestellt bleiben.

28 Zur Kritik hieran vgl. *Bilsdorfer*, NWB Fach 13 S. 605, 607.

29 Vgl. dazu später unter Gliederungspunkt F.

## II. Die Bedeutung der Strafsachenstatistik

Der Bundesfinanzminister publiziert jährlich die sogenannte Strafsachenstatistik der Steuerverwaltungen der Länder und der Bundesfinanzverwaltung<sup>30</sup>. Hierin sind sämtliche Straferkenntnisse wegen Steuerstraftaten und Ahndungen wegen Steuerordnungswidrigkeiten zusammengestellt, die in einem Jahr rechtskräftig geworden sind.

Dieser Statistik läßt sich u. a. die Summe der hinterzogenen und verkürzten Steuern entnehmen. Gleichermäßen weist diese Zusammenstellung die Summe der wegen dieser Verkürzungen verhängten Strafen aus, und zwar nicht nur die Gesamtsumme der Strafen als Produkt aus der Zahl der Tagessätze mit der Höhe der Tagessätze (vgl. § 40 StGB), sondern vielmehr gesondert die Gesamtzahl der verhängten Tagessätze. Es ist mithin einfach zu verfolgen, ob nun die Strenge der Bestrafung – abgestellt auf den angerichteten Schaden – zu- oder abnimmt. Man muß nämlich nur die verkürzten Beträge in Relation zu der Zahl der verhängten Tagessätze bringen.

Allerdings ist evident, daß die Statistik nur von der Summe der verkürzten Steuern spricht, demnach offenkundig nicht unterscheidet zwischen einer dauernden und einer zeitlichen Verkürzung. Dies hat m. E. entsprechende Auswirkungen. Vergewärtigt man sich nämlich, daß eine derartige Statistik einen bestimmten Zweck verfolgt, nämlich u. a. eine bestimmte zahlenmäßige Entwicklung aufzuzeigen, so würde die zutreffende Beurteilung einer nur zeitlichen Verkürzung wegen des geringeren Unrechtsgehalts einer solchen Tat dazu führen, daß die Relation der verkürzten Beträge zu den festgesetzten Strafen in Form der verhängten Tagessätze sich verändert. Dies aber würde wohl unweigerlich die Stimmen laut werden lassen, die von einer milderen Einstufung der Steuerhinterziehung als Wirtschaftsdelikt reden. Zwar wäre eine solche Beurteilung falsch, sie hätte wohl jedoch die Konsequenz, daß von den vorgesetzten Behörden ein Anziehen im Bereich der Tagessatzzahl verlangt würde.

Auch ist eine solche Jahresstatistik gleichzeitig eine Art Leistungsbilanz. Demzufolge setzt sich wohl derjenige Oberfinanzdirektionsbereich der Kritik aus, der bei Nennung eines Betrags von hinterzogenen Beträgen eine vergleichsweise niedrige Zahl von Tagessätzen zur Statistik angemeldet hat. Dies geht nach meiner Erfahrung soweit, daß innerhalb der einzelnen Strafsachenstellen mittels des ohne weiteres zugänglichen Zahlenmaterials Vergleiche angestellt werden. Die gebotene Ungleichbehandlung einer nur vorübergehenden Steuerhinterziehung zu einer solchen von Dauer tritt dabei in den Hintergrund.

30 Vgl. DStG 1982, 13 f.

Es stellt sich die Frage, was insoweit zu tun bleibt. Auf den ersten Blick bietet sich eine Präzisierung der Statistik an, dergestalt, daß zwischen dauernden und zeitlichen Verkürzungen unterschieden wird. Doch ist eine solche Differenzierung mit beachtlicher Mehrarbeit verbunden, die die ohnedies stark belasteten Dienststellen weiter beschwert.

Einfacher wäre es, entweder die Gesamtsumme der verkürzten Steuerbeträge nicht mehr aufzuweisen und sich mit der Aufzählung der verhängten Tagessatzzahlen zu begnügen. Oder aber man begegnet dieser Jahresstatistik des Bundesministers der Finanzen mit der ohnedies jeder Statistik gegenüber angebrachten Skepsis und sieht sie so, wie sie tatsächlich zu deuten ist. Denn der genannte Betrag an verkürzten Steuern bedeutet nicht, daß die gesamte Zahl von Steuerhinterziehungen einen derartigen Schaden im Sinne eines Dauerschadens für die Summe aller Steuerpflichtigen erbracht hätte.

### III. Die Steuerverkürzung auf Zeit in den neuen Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)

Was die Behandlung der Steuerverkürzung auf Zeit in den neuen, vieldiskutierten<sup>31</sup> Anweisungen für das Steuerstraf- und Bußgeldverfahren anbetrifft, so kann man sich kurz fassen. Dort nämlich ist von einer Steuerverkürzung auf Zeit und deren Einordnung im Rahmen der Strafzumessung an keiner Stelle die Rede. Ursprünglich war geplant, in diese Anweisungen die Auffassung der Finanzverwaltung über die Strafzumessung in Steuerstrafsachen aufzunehmen<sup>32</sup>. Man hat dies aus hier nicht zu behandelnden, jedoch guten Gründen letztlich unterlassen.

### F. Die Steuerverkürzung auf Zeit – strafwürdiges Verhalten?

Nachdem bislang davon die Rede war, in welchen Formen die Steuerverkürzung auf Zeit gemeinhin auftritt und wie die Praxis mit ihr zurechtkommt, soll im folgenden untersucht werden, ob die Steuerverkürzung auf Zeit als solche überhaupt ein strafwürdiges Verhalten darstellt. Insbesondere soll dabei auf die verschiedenen Änderungsvorschläge zu dieser Frage eingegangen werden.

31 Vgl. etwa Streck, FAZ, Blick durch die Wirtschaft vom 6. 8. 1981, S. 4; Zeller, DSStZ 1982, 243 ff.

32 So jedenfalls frühere Verlautbarungen aus dem Bundesministerium der Finanzen noch im Jahr 1977.

### I. Der Vorschlag der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität

Die Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität hat sich aus Anlaß der AO-Reform auf ihrer 7. Arbeitstagung im April 1974 allgemein mit der Problematik des Steuerstrafrechts befaßt<sup>33</sup>. Dabei gelangte man u. a. bei der Behandlung der Steuerhinterziehungstatbestände in der Unterkommission zu der Ansicht, die bloße Zeitverkürzung aus der Einordnung als kriminelles Unrecht herauszunehmen und als bloße Ordnungswidrigkeit auszuweisen. Entsprechend wollte man das im Rahmen des Tatbestands der Steuerhinterziehung geschützte Rechtsgut nicht im Sinne der Sicherung des vollständigen und *rechtzeitigen* Aufkommens der einzelnen Steuern definieren, sondern auf das *vollständige* Aufkommen der Steuern abstellen<sup>34</sup>.

Die Behandlung der verschiedenen möglichen Fallgruppen bei einer Steuerhinterziehung stieß die Unterkommission auf das Problem der Zeitverkürzung. Hier gelangte man, wie bereits erwähnt, zu dem Ergebnis, dieses Verhalten aus dem Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung herauszunehmen. Auch hier schon tauchte das Problem<sup>35</sup> der Abgrenzung der bloßen Zeitverkürzung von denjenigen Fällen auf, in denen jahrelang Steuern vorsätzlich nicht entrichtet werden und sich der Beschuldigte im anschließenden Strafverfahren darauf beruft, es handele sich nur um eine von ihm gewollte Zeitverkürzung<sup>36</sup>. Die Unterkommission wollte dieser Schwierigkeit dadurch Rechnung tragen, daß sie den Akzent auf das Wort „*bloße*“ Zeitverkürzung legte, so daß bei entsprechendem Vorsatz des Täters, Steuern zu hinterziehen, der gesamte Vorgang in den Bereich des Versuchs der vorsätzlichen Steuerhinterziehung, je nach Zeitraum aber auch in den Bereich der Vollendung geraten sollte. Dubios dann jedoch der Vorschlag, den genauen Zeitpunkt dieses Umschlagens der Rechtsprechung im Einzelfall zu überlassen<sup>37</sup>.

Der Vorschlag der Kommission ist bekanntlich nicht Gesetz geworden. Der Schlußbericht der Kommission, erstellt nach der AO-Reform 1977, hält gleichwohl am Postulat fest, die bloße Versäumung einer Frist zur Anmeldung oder Abgabe einer Erklärung, die zu keiner Gefährdung des

33 Vgl. Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität, Bd. 2, Besonderer Teil, 1976, S. 113 ff.

34 Vgl. Tiedemann, aaO (FN 33), S. 119.

35 Vgl. Tiedemann, aaO (FN 33), S. 121.

36 Siehe oben C – V.

37 Vgl. Tiedemann, aaO (FN 33), S. 121.

Steueraufkommens führt, nicht als kriminelles Unrecht einzustufen, sondern vom Gesetzgeber als Bußgeldtatbestand auszugestalten<sup>38</sup>.

## II. Der Alternativentwurf eines Strafgesetzbuchs (§ 200 Abs. 1 Satz 2)

Der von einigen Strafrechtslehrern vorgelegte Alternativ-Entwurf eines Strafgesetzbuchs<sup>39</sup> sieht in seinem § 200 Abs. 1 Satz 2 einen Steuerbetrug dann nicht als gegeben an, „wenn der Steuerpflichtige mit der Abgabe der Erklärung um nicht mehr als ein Jahr in Verzug gerät oder die Frist zur Abgabe der Erklärung bei Mahnung durch die Steuerbehörde um nicht mehr als sechs Monate überschritten wird“.

Insoweit ist – im Gegensatz zum Vorschlag der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität – von einer klaren Fristgrenze die Rede. Auch die Autoren des Alternativ-Entwurfs wollen also die Zeitverkürzung aus dem Straftatbestand ausgeschieden wissen, soweit sie nicht – durch Überschreiten der in § 200 Abs. 1 Satz 2 genannten Grenzen – in einen über die Pflichtwidrigkeit hinausgehenden Schaden umschlägt. Die bloße, wenn auch vorsätzliche Versäumung einer Frist zur Abgabe einer Steuererklärung sei ihrem materiellen Gehalt nach nicht als kriminelles Unrecht einzustufen; demnach solle der Gesetzgeber den Straf- in einen Bußgeldtatbestand umgestalten.

## III. Der Vorschlag Kohlmanns

*Kohlmann*<sup>40</sup> sieht für die Zeitverkürzung und die damit zusammenhängende Problematik nur die Lösungsmöglichkeit, diesen Bereich insgesamt aus dem Tatbestand des § 370 AO herauszunehmen und damit diese Vorschrift auf diejenigen Fälle zu beschränken, „in denen der Unrechtsgehalt so beschaffen ist, daß eine strafrechtliche Sanktion geboten erscheint“. *Kohlmann* will dies nur bei den Verhaltensweisen für gegeben ansehen, die darauf angelegt sind, dem Fiskus Steuern *auf Dauer* vorzuenthalten<sup>41</sup>.

38 Vgl. den Schlußbericht der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, Bonn 1980, S. 54.

39 Vgl. Alternativ-Entwurf eines Strafgesetzbuches mit Begründung, Bes. Teil, Straftaten gegen die Wirtschaft, 1977, vorgelegt von *Lampe, Lenckner, Stree, Tiedemann* und *Weber*.

40 *Wistra* 1982, 2, 3 f.

41 *Kohlmann* selbst spricht aber noch in seinem zusammen mit *Sandermann* in *StuW* 1974, 221 ff. veröffentlichten Gutachten davon, daß bei Fälligkeitssteuern ein Schaden bereits vorliege, wenn die fällige Steuer *nicht rechtzeitig* gezahlt werde, da dem Fiskus hier die Möglichkeit des Zinsgewinnes entgehe (*StuW* 1974, 234).

Auch er will als Ausweg die Nichterfüllung von Pflichten, die im bloßen Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen besteht, als Ordnungswidrigkeit in einer besonderen Vorschrift erfassen<sup>42</sup>. Die Nachteile der gegenwärtigen Regelung bestünden darin, daß es mit der breiten Fächerung des jetzigen § 370 AO kaum gelingen werde, die Auffassung der Allgemeinheit hinsichtlich der Einschätzung der Steuerhinterziehung als „Kavaliersdelikt“ zu verändern. Dies sei deshalb so, weil derjenige, der seine Steuern verspätet anmelde und bezahle, ebenso bestraft werde wie derjenige, der planmäßige Einkünfte verschleierte.

Mit einer „Entschlackung“ des § 370 AO um die Fälle der Zeitverkürzung würde der Tatbestand der Steuerhinterziehung auf die wirklich *strafrechtlich* ahndungsbedürftigen Fälle beschränkt und damit auch die öffentliche Meinung dahingehend sensibilisiert, daß die (echte) Steuerhinterziehung eben doch kein Kavaliersdelikt sei.

*Kohlmann* weist indessen auch auf die Nachteile der Bußgeld-Lösung hin; auf diese wird später noch einzugehen sein.

## IV. Der Vorschlag Göggerles

Ausgehend davon, daß seiner Ansicht nach die Anwendung der zuvor beschriebenen Strafrahmensätze auf den Regelfall der zeitlichen Verkürzung mit dem Schuldprinzip unvereinbar ist, will auch *Göggerle*<sup>43</sup> die Nichtanmeldung von Fälligkeitssteuern nicht mit einer Strafsanktion belegen. Er verweist auf die weitreichenden, einschneidenden und jederzeit einsetzbaren Eingriffsmöglichkeiten, durch Auferlegen von Verspätungszuschlägen eine Zwangswirkung auszuüben oder sich im Wege der Schätzung eine Vollstreckungsgrundlage zu schaffen. Insoweit bestehe kein Bedürfnis, diesen Fällen „mit der scharfen Klinge des als ultima ratio gedachten Strafrechts“ zu begegnen<sup>44</sup>. Zudem gefährde die Auferlegung einer Geldstrafe den mit dem Strafgesetz bezweckten Erfolg, da eine zusätzliche finanzielle Belastung für den ohnedies häufig zahlungsunfähigen Steuerpflichtigen entstehe und das eigentlich verfolgte Ziel, die Erbringung der Steuerleistung, noch mehr erschwert werde. Damit erweise sich die strafrechtliche Ahndung als Hemmnis für die Durchsetzung der Steuergesetze; sie sei mithin nur ein „ungeeignetes obrigkeitliches Disziplinierungsmittel“<sup>45</sup>.

42 So bereits früher *Schleeh*, *BB* 1972, 532, 535; *Tiedemann*, *NJW* 1972, 657, 663; ders., *JZ* 1975, 185; *Leise*, *DStR* 1971, 57, 59; *Schröder*, *BB* 1966, 521.

43 *AaO* (FN 14), S. 311 f.

44 *Göggerle*, *aaO* (FN 14), S. 312.

45 *Göggerle*, *aaO* (FN 14), S. 312.

Interessant an den Erörterungen *Göggerles* ist die Gegenüberstellung der Sanktionen, die einen Unternehmer oder Arbeitgeber treffen, wenn er einmal die Steuern nicht voranmeldet oder anmeldet, zum andern, wenn er dies zwar tut, die geschuldete Steuer aber nicht entrichtet. *Göggerle*<sup>46</sup> sieht die „unterschiedliche gesetzliche Wertung der nicht angemeldeten Fälligkeitssteuern als Straftat und der zwar angemeldeten, aber nicht abgeführten Lohn- und Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit bzw. als vom Gesetz erlaubte Form der eigenmächtigen Darlehensverschaffung“ als aus der Sicht des Steuerpflichtigen unverständlich an.

*Göggerle* zieht die Schlußfolgerung, daß bei der zeitlichen Verkürzung von Fälligkeitssteuern für eine Strafdrohung regelmäßig kein Bedürfnis bestehe. In diesem Bereich reichen seiner Ansicht nach die sonstigen Verwaltungsmittel, wie z. B. Verspätungs- und Säumniszuschläge, als „Ungehorsamsfolgen“ aus.

#### V. Die Ansicht Hennebergs

Ebenso wie *Göggerle* will auch *Henneberg*<sup>47</sup> der verspäteten Abgabe von Voranmeldungen oder Anmeldungen alleine mit den Mitteln des Verwaltungszwangs begegnen<sup>48</sup>, also diesen Sachverhalt nicht einmal mit einem Bußgeld sanktionieren.

Hierdurch würden nach Ansicht *Hennebergs* weder der Ertrag der Umsatz- noch Lohnsteuer noch das Steueraufkommen als Ganzes gefährdet. Die möglicherweise eintretende Phasenverschiebung beim Eingang der Steuern werde durch die dem säumigen Steuerpflichtigen auferlegten Geldleistungen (Zwangsgelder, Verspätungs- und Säumniszuschläge) mehr als aufgewogen.

Im übrigen sei nach wie vor eine Bestrafung dann möglich, wenn das Finanzamt Schätzungen vornehme, diese zu niedrig ausfielen und von dem Steuerpflichtigen als durchaus angenehm hingenommen würden.

46 *Göggerle*, aaO (FN 14), S. 312.

47 *Henneberg*, Inf. 1980, 292.

48 Ähnlich etwa *Leise*, Steuerverfehlungen, Komm., § 369 Anm. 4 Q II c-3; *Leise* hatte noch in DStR 1971, 57, 59 die Zeitverkürzung, wenn auch als „leichteste Form“ der Steuerverfehlung, so doch als strafwürdiges Verhalten eingestuft. Er wollte dafür die Möglichkeit der Verhängung einer Geldstrafe auf höchstens 100 000 DM begrenzt wissen.

#### VI. Eigene Ansicht

Vorab sei gesagt, daß ich die im Schrifttum<sup>49</sup>, im Alternativentwurf eines Strafgesetzbuchs<sup>50</sup> sowie im Gutachten der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität<sup>51</sup> vertretene Auffassung, die Zeitverkürzung sei allgemein nicht als strafwürdiges Verhalten zu begreifen, nicht teile.

Zuerst einmal möchte ich auf den Stellenwert der Verkürzung auf Zeit eingehen. Zwar existieren über ihre Häufigkeit keine genauen Zahlen. Nach einer internen Statistik der Bußgeld- und Strafsachenstelle für das Saarland in den Jahren 1979 bis 1981 betreffen rund 20% aller angezeigten Sachverhalte Fälle, in denen zum Fälligkeitstag die (Vor-)Anmeldungen nicht eingereicht wurden<sup>52</sup>. Dies rechtfertigt es jedoch nicht, den Anteil der Zeitverkürzung auf diesen Prozentsatz festzuschreiben. Denn einmal sind verschiedene Fälle dadurch gekennzeichnet, daß der Steuerpflichtige durch die Nichtabgabe auf Dauer Steuern verkürzen will, so daß von einer Zeitverkürzung nicht gesprochen werden kann. Zum andern aber kann eine Zeitverkürzung auch dadurch bewirkt werden, daß zwar laufend die entsprechenden (Vor-)Anmeldungen und Steuererklärungen abgegeben werden, daß aber darin – verbunden mit dem Willen des Steuerpflichtigen, eine Art Stundung zu erreichen – die Steuerbeträge bzw. die zugrundeliegenden Umsätze, Löhne, Gewinne usw. zu niedrig erklärt werden. Genau es statistisches Material über die Bedeutung der Zeitverkürzung fehlt damit.

Gerade aber an die soeben geschilderten Möglichkeiten auf seiten des Steuerpflichtigen, eine Steuerverkürzung auf Zeit zu bewirken, möchte ich als Begründung meiner Ansicht eingehen. Denn mir scheint die von der Gegenansicht für die *bloße* Zeitverkürzung geforderte Straffreistellung inkonsequent. Denn ist derjenige strafbedürftig, der einen bloßen Stundungseffekt dadurch erreicht, daß er konstant unrichtige Steueranmeldungen abgibt, immer nur mit dem Willen, nicht auf Dauer die Steuern zu verkürzen? Ist dieser Steuerpflichtige tatsächlich nur dafür zu bestrafen, daß er den gleichen Erfolg – nämlich die nicht rechtzeitige Festsetzung von Steuern – statt durch bloßes Unterlassen durch aktives Tun erreicht? Und auch dies ist ungenau. Denn er *handelt* zwar, indem er Steuererklärungen abgibt; doch *unterläßt* er auch etwas, nämlich die Anmeldung und Erklä-

49 Vgl. oben Gliederungspunkte F-III, IV, V.

50 Vgl. oben Gliederungspunkt F-II.

51 Vgl. oben Gliederungspunkt F-I.

52 1979: 25%; 1980: 16%; 1981: 20%.

zung der weiteren (verkürzten) Steuerbeträge. Warum also dann nicht als Konsequenz die Forderung, generell die bloße Zeitverkürzung im hier vertretenen Sinn, also abgestellt auf den Willen des Steuerpflichtigen dauernd oder nur zeitweise Steuerbeträge der Staatskasse vorzuenthalten, frei von Strafe zu stellen? Vom verletzten oder gefährdeten Rechtsgut her besteht in beiden Fällen kein Unterschied.

Der Grund für diese Differenzierung könnte in der Tatsache begründet liegen, daß es ohnedies schwierig ist, die subjektive Seite daraufhin zu untersuchen, ob nun der Steuerpflichtige Steuern auf Zeit oder auf Dauer verkürzen *will*. Beweisschwierigkeiten treten nämlich, und darauf weist insbesondere *Kohlmann*<sup>53</sup> hin, dann auf, wenn der Täter über einen längeren Zeitraum hinweg seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt und nach der Entdeckung behauptet, er habe nie beabsichtigt, der Staatskasse auf Dauer Steuern vorzuenthalten. Er habe nur eine zeitliche Verzögerung gewollt.

Eine derartige Einlassung ist natürlich leichter nachzuvollziehen oder zu glauben, wenn ein dem Finanzamt bekannter Steuerpflichtiger seinen Erklärungspflichten überhaupt nicht nachkommt. Denn er entgeht ja der Steuerfestsetzung nicht; wenn auch verspätet, so werden doch mit Sicherheit im Wege der Schätzung Steuerbeträge festgesetzt.

Wie aber soll man einer solchen Einlassung entgegentreten, wenn sich der Steuerpflichtige seinen Kredit auf Kosten der Staatskasse dadurch besorgt, daß er nicht überhaupt keine oder verspätete Steuererklärungen abgibt, sondern dies erreicht, indem er z. B. Umsätze nur zeitverschoben anmeldet? Auch hier kommt der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Erklärungspflichten *nicht rechtzeitig* nach<sup>54</sup>.

Verleitet nun diese Beweisproblematik, etwa *Göggerle* und *Henneberg*, dazu, nur die *Nichtanmeldung* der Steuer *de lege ferenda* straffrei zu stellen? M. E. jedenfalls ist eine solche Differenzierung aus der Sicht des hier wie dort verletzten Rechtsguts inkonsequent. Probleme auf der Ebene der Tatsachenfeststellung können nicht dazu führen, gleichwertige Rechtsgutverletzungen unterschiedlich zu behandeln.

Doch ist diese m. E. gegebene Inkonsequenz noch kein durchschlagendes Argument dafür, daß der Strafbarkeit eines auf Zeitverkürzung abzielenden Täters festzuhalten.

53 Vgl. *Kohlmann*, aaO (FN 40), S. 4; siehe auch *Tiedemann*, aaO (FN 33), S. 121.

54 *Kohlmann*, aaO (FN 53), S. 4, der denjenigen, der „vorsätzlich oder fahrlässig seinen steuerlichen Erklärungspflichten nicht fristgerecht nachkommt“ mit einem Bußgeld belegen will, müßte auch hier die Strafbarkeit verneinen.

Hierfür spricht jedoch zumindest im Bereich der Umsatz- und Lohnsteuer u. a. die Stellung der Steuererklärungspflichtigen, nämlich der Unternehmer (§ 2 UStG) und der Arbeitgeber (§ 38 EStG), sowie die Bedeutung der rechtzeitigen Anmeldung der genannten Steuern am gesamten Steueraufkommen<sup>55</sup>.

So soll zwar die Umsatzsteuer wirtschaftlich den Verbraucher belasten; der Verbraucher aber spürt diese Belastung nur finanziell. Irgendwelche steuerlichen Erklärungspflichten treffen jedoch regelmäßig nicht ihn, sondern den Unternehmer. Auf seine Mitarbeit im Besteuerungsverfahren kommt es also wesentlich an, insbesondere auf eine zeitnahe Steueranmeldung und -zahlung<sup>56</sup>. Selbst bei nur verzögerlicher Anmeldung und damit Festsetzung (§§ 167, 168 AO) treten Zinsverluste in beträchtlicher Höhe auf.

Noch weitergehend der Verantwortung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren. Denn hier muß der Nichtsteuerpflichtige eine fremde<sup>57</sup> Steuer, nämlich die der bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer einbehalten, beim Finanzamt anmelden und dorthin auch abführen (§ 41 a EStG). Der Arbeitgeber hat damit hinsichtlich der Lohnsteuer die Stellung eines Treuhänders gegenüber dem Arbeitnehmer und dem Staat<sup>58</sup>.

Es soll nicht verleugnet werden, daß die beiden Steuerarten Umsatz- und Lohnsteuer grundsätzlich unterschiedliche Strukturen aufweisen, denen auch steuerstrafrechtlich Rechnung zu tragen ist<sup>59</sup>. Ihnen gemeinsam ist jedenfalls, daß der Fiskus sich über die Festsetzung im Wege der Steueranmeldungen zudem meist in kurzen Zeitabständen<sup>60</sup>, die Möglichkeit der Erhebung der Steuern verschafft.

Zumindest für den Bereich der Lohnsteuer bringt dies den Sachverhalt der nicht rechtzeitigen Anmeldung in den Bereich nicht nur des Betrugs (§ 263

55 Der Anteil des Umsatzes am Gesamtaufkommen der Steuern beträgt durchschnittlich etwa 26%, der Anteil der gesamten Einkommensteuern (Lohn- und Einkommensteuer) inzwischen (1981) 40,4%. Insbesondere der Anteil der Lohnsteuer ist ständig im Steigen begriffen. Vgl. dazu *Beibelt*, DStZ 1982, 155.

56 Vgl. dazu *Plückerbaum/Malitzky*, UStG-Kommentar, 10. Aufl., § 18 Anm. 1/1.

57 Anders bei der pauschalierten Lohnsteuer (§ 40 EStG). Hier sind Erklärungspflichtiger und Steuerschuldner wiederum identisch (§ 40 Abs. 3 Satz 2 EStG).

58 Vgl. *Herrmann/Heuer*, Kommentar zum EStG und KStG, 18. Auflage, Bd. VII, § 38 Anm. 35. Zur Zulässigkeit einer solchen Überwälzung von Steuerabführungspflichten vgl. *Krohn*, BB 1969, 1233.

59 Vgl. *Bilsdorfer*, DStZ 1981, 163 zu der Gleichstellung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren (§§ 51 ff UStDV) mit der Lohnsteuer.

60 § 41 a EStG, § 18 UStG: monatliche, vierteljährliche oder jährliche Anmeldungs- bzw. Voranmeldungszeiträume.

StGB), sondern auch der Untreue (§ 266 StGB). Denn trotz bestehender Abgabepflichtung wird nicht nur die Anmeldung der Lohnsteuer unterlassen, sondern es werden auch einbehaltene, fremde Gelder nicht der Finanzkasse zugeleitet.

Der Arbeitgeber mißbraucht damit eine Art Vertrauensstellung, die er tatsächlich inne hat<sup>61</sup>. Dementsprechend hat die Bundesregierung, um dieser besonderen Rechtsposition zu genügen und um entsprechendem Mißbrauch zu begegnen, in dem jetzt vorgelegten Entwurf eines zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität<sup>62</sup> vorgeschlagen, die Veruntreuung von Arbeitsentgelt oder Teilen davon in einem neuen § 266 a StGB unter Strafe zu stellen, eben weil ein entsprechendes Verhalten sachlich in der Nähe des Untreuetatbestandes einzuordnen ist<sup>63</sup>. Der Bundesgerichtshof<sup>64</sup> betonte bereits sehr früh für das Sozialversicherungsrecht, daß derjenige, der bestimmungswidrig über fremde Geldbeträge verfügt, seine treuhänderischen Pflichten verletze.

Diese von der Bundesregierung vorgeschlagene Gesetzesänderung, die von dem Bundesrat gebilligt worden ist<sup>65</sup>, nimmt jedoch ausdrücklich (§ 266 a Abs. 2 Satz 2 StGB) die Teile des Arbeitslohnes aus, die als Lohnsteuer einbehalten werden. Dies ist damit begründet, daß der Fall „anderweitig geregelt ist“<sup>66</sup>, nämlich in der Vorschrift des § 370 AO, worunter auch die nicht rechtzeitige Anmeldung der Lohnsteuer falle. Mit Hilfe des neuen § 266 a StGB werden nach Ansicht der Bundesregierung „sämtliche Fälle des Nichtabführens eines Teils des Arbeitsentgelts durch den Arbeitgeber erfaßt, die unter dem Gesichtspunkt der Verletzung treuhänderischer Pflichten des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der Lohnzahlung strafwürdig und anderweitig nicht abgedeckt sind“<sup>67</sup>.

Für strafwürdig hält aber der Gesetzgeber, das zeigt jedenfalls die § 371 AO nachgebildete Vorschrift des § 266 a Abs. 5 StGB, bereits das zeitweise Vorenthalten von Teilen des Arbeitsentgelts. Hier kommt es nicht darauf an, für wie lange die entsprechenden Gelder dem Gläubiger vorenthalten werden.

61 Vgl. zu diesem Gesichtspunkt den Gesetzentwurf der Bundesregierung eines zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (2. WiKG), Bundesrat-Drucks. 219/82 vom 4. 6. 1982, S. 29.

62 Vgl. FN 61.

63 Vgl. Bundestags-Drucks. VI/3250, S. 416, 1. Sp.; 7/550, S. 432, r. Sp. zu Art. 233 Nr. 21 – § 533 RVO.

64 BGH v. 11. 3. 1952, BGHSt 2 183, 187.

65 Vgl. die Stellungnahme des Bundesrates, Beschluß vom 16. 7. 1982, Bundesrat-Drucks. 219/82, S. 1.

66 Vgl. Gesetzentwurf (oben FN 61), S. 29.

67 Vgl. Gesetzentwurf (oben FN 61), S. 30.

Wenn nun aber der Gesetzgeber den Mißbrauch einer treuhänderischen Stellung generell, und sei er nur auf einen Zinsgewinn angelegt, für strafwürdig hält, warum sollte man dann gerade für den Bereich der Steuer von einer entsprechenden Beurteilung abrücken.

Bei den Fällen der Nichtabgabe von Steuererklärungen kommen neben dem Argument des Mißbrauchs einer treuhänderischen Stellung – für den Bereich der Lohnsteuer – noch Elemente des Betrugs (§ 263 StGB) hinzu. Denn derjenige, der trotz bestehender Abgabepflichtung keine Steuererklärungen abgibt, und sei es auch nur, um einen rechtswidrigen Kredit zu erlangen, nimmt in Kauf, daß ihm gegenüber die Steuerbeträge zu niedrig geschätzt werden. Zwar soll nach Ansicht etwa von Henneberg<sup>68</sup> die möglichst zeitnahe Schätzung den entsprechenden Schaden gering halten und ihn gegebenenfalls vollkommen ausräumen; gleichwohl bergen die jeder Schätzung innewohnenden Unsicherheiten<sup>69</sup> immer die Gefahr der zu niedrigeren Festsetzung, mithin stets die Möglichkeit, daß auch die Schätzung zusammen mit den sonstigen Mitteln des Verwaltungszwangs, den angerichteten Schaden nicht beseitigt. Der Mitwirkung des Steuerpflichtigen kommt ja bekanntlich gerade bei den in kurzen Zeitabständen abzugehenden Steueranmeldungen eine besondere Bedeutung zu.

Demzufolge kann m. E. auch der Hinweis auf den möglichen Einsatz der Mittel des Verwaltungszwangs den Schaden, und sei es auch nur in der Form der Gefährdung, der von der nicht fristgerechten Erklärung ausgeht, nicht beseitigen. Hinzu kommt, daß in vielen Fällen der nur auf Zeit gewollte Schaden in einen solchen von Dauer umschlägt. Dies ist überall dort der Fall, wo der Steuerpflichtige die Konsequenzen aus dem zu spät oder überhaupt nicht erklärten steuerlichen Sachverhalt, nämlich die verspätete Zahlung der Steuerbeträge, nicht mehr bewerkstelligen kann, weil ihm nunmehr die liquiden Mittel (immer noch) fehlen. Man denke an den Unternehmer, der in Zahlungsprobleme gerät, sämtliche Löcher zu stopfen versucht, jedoch die steuerlichen Aspekte außer acht läßt, indem er keine Steuererklärungen abgibt, wobei er hofft, später die geschuldeten Beträge nachzahlen zu können. Dies ist einer der typischen Fälle der Zeitverkürzung. Verläuft nun nicht alles nach der Vorstellung des Steuerpflichtigen, so schlägt die von Anfang an aufgrund der Zahlungsprobleme bestehende Gefährdung des Steueraufkommens und die nur auf Erlangung eines vorübergehenden Kredits angelegte Verhaltensweise um in einen Dauerschaden. Denn die geschuldeten Steuerbeträge bleiben auf Dauer rückständig.

68 Henneberg, aaO (FN 47), S. 298.

69 Vgl. dazu Bilsdorfer, DStZ 1982, 298 ff.

Dieser Fall zeigt auch die Konsequenz der Straffreistellung für die bloße Zeitverkürzung auf. Denn welcher Steuerpflichtige wird sich nicht entsprechend einlassen, er habe nur zeitweise die Steuerbeträge der Staatskasse vorenthalten wollen? *Koblmann*<sup>70</sup> sieht einen Ausweg in einer zeitlichen Begrenzung auf Zeitverzögerungen von drei, sechs oder zwölf Monaten<sup>71</sup>. Die Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität spricht davon<sup>72</sup>, daß „bei entsprechendem Vorsatz des Täters, Steuern zu hinterziehen, der gesamte Vorgang zumindest in den Bereich des Versuchs der vorsätzlichen Steuerhinterziehung, je nach Zeitraum aber auch in den Bereich der Vollendung gerät“.

Hierbei fällt nun auf, daß zwar einerseits davon die Rede ist, der Vorsatz in bezug auf eine Steuerverkürzung auf Zeit sei grundsätzlich nicht strafwürdig, daß man sich dann aber von diesem subjektiven Element abwendet und auf objektive Gegebenheiten abstellt, nämlich das Verstreichen einer bestimmten Frist. Abgesehen davon, daß auch bei nur kurzfristig gewollter Steuervorenhaltung Schäden in ansehnlicher Dimension auftreten können, überzeugt nicht, daß bei gleicher Willensrichtung des Täters alleine das Verstreichen einer bestimmten Frist das an sich nicht strafwürdige Verhalten umschlagen soll in ein solches, das der Strafe bedarf. Und dies alles, und dies sei noch einmal betont, obgleich der betreffende Steuerpflichtige es nach wie vor nur auf die Erlangung eines rechtswidrigen Kredits angelegt hat.

M. E. geschieht dies nur, um die eingangs geschilderten Beweisprobleme bei längerfristiger Zeitverkürzung zu umgehen. Die Steuerhinterziehung (§ 370 AO) ist ein Erfolgsdelikt; der Erfolg besteht u. a. auch in der nicht rechtzeitigen Festsetzung der Steuern<sup>73</sup> und dem damit verbundenen Zins- und Liquiditätsgewinn auf seiten des Täters.

Stellt man nun aber darauf ab, wie lange der Steuerpflichtige seinen Erklärungspflichten nicht nachkommt, so liegt die Vermutung nahe, man begreife § 370 AO doch als Gefährdungsdelikt. Denn je länger der Zeitraum der Säumnis, um so größer ist die Gefahr, daß die bloße Vermögensgefährdung auf seiten des Fiskus, die der nicht rechtzeitigen Festsetzung immanent ist, umschlägt in einen Dauerschaden. Eine solche Betrachtungsweise ist aber gerade nicht erwünscht<sup>74</sup>.

70 *Koblmann*, aaO (FN 40), S. 4.

71 Ähnlich konkret der Alternativentwurf eines Strafgesetzbuchs (FN 39) in § 200 Abs. 1 Satz 2.

72 Vgl. *Tiedemann*, aaO (FN 33), S. 121.

73 Vgl. *Franzen/Gast/Samson*, aaO (FN 9), § 370 Anm. 31 ff; *Tiedemann*, JZ 1975, 186; *Tiedemann*, aaO (FN 33), S. 120; *Hübner*, aaO (FN 11), § 370 Anm. 10.

74 Vgl. *Tiedemann*, aaO (FN 33), S. 120.

Dann noch zu dem Argument, der derzeitige Tatbestand des § 370 AO trüge kaum dazu bei, „die Auffassung der Allgemeinheit hinsichtlich der Einschätzung der Steuerhinterziehung als ‚Kavaliersdelikt‘ zu verändern“<sup>75</sup>. Sieht man als Domäne der Steuerverkürzung auf Zeit die Fälligkeitssteuern an und konzentriert man sich hierbei etwa auf die vom Arbeitgeber treuhänderisch einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer, so weiß ich nicht, ob nicht gerade die Straffreistellung des mit fremdem Geld arbeitenden Arbeitgebers, der die Lohnsteueranmeldungen verspätet abgibt und die Steuer dann nicht zahlen kann, nicht auch die Feststellung nahelegt, die Steuerhinterziehung werde als „Kavaliersdelikt“ angesehen.

Welche Verhaltensweise des Gesetzgebers, zum einen die grundsätzliche Strafwürdigkeit und Bestrafung auch wegen Zeitverkürzung, zum andern die vorgeschlagene Straffreistellung dieser zugegebenermaßen weniger schwerwiegenden Verhaltensweise, die Ansicht der Allgemeinheit über die Steuerhinterziehung als Kavaliersdelikt mehr stützt, ist schwer feststellbar.

M. E. ist es jedoch auch unter diesem Gesichtspunkt empfehlenswert, an der grundsätzlichen Strafbarkeit der Zeitverkürzung festzuhalten. Dies indiziert es jedoch nicht, nun jeden Fall einer solchen Zeitverkürzung auch entsprechend zu bestrafen. Die Steuerverkürzung auf Zeit ist, jedenfalls dann, wenn kein endgültiger Steuerausfall eintritt vom Gewicht des Unrechts her geringer einzustufen als die Fälle, in denen es von vornherein dem Täter auf einen Dauervorteil ankommt.

Hier jedoch bietet einmal der Strafraum des § 370 AO sowie die verschiedenen Möglichkeiten der Einstellung, etwa wegen geringem Unrechtsgehalt bzw. geringem Schaden (§§ 153, 153 a StPO; § 398 AO) Anhaltspunkt dafür, daß den Strafverfolgungsbehörden und den Gerichten genügend Mittel zur Verfügung stehen, die gerechte Strafe zu finden bzw. von Strafe abzusehen<sup>76</sup>.

Hierbei kann auch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs<sup>77</sup> hilfreich sein, wonach wesentlich für die Höhe einer angemessenen Strafe bei Steuerhinterziehung die Höhe der Steuerverkürzung ist, die sich im Hinterziehungsgewinn ausdrückt<sup>78</sup>, nicht also in der Summe der zu spät entrichteten Beträge.

75 Vgl. *Koblmann*, aaO (FN 40), S. 3.

76 Vgl. *Hübner*, aaO (FN 11), § 370 Anm. 56.

77 BGH v. 26. 9. 1978, HFR 1979, 110 = DB 1979, 1065.

78 Vgl. dazu *Göggerle*, aaO (FN 26), S. 308; *Dreher/Tröndle*, aaO (FN 24), § 46 Anm. 23 b; *Pfaff*, StBp 1982, 90, 92.

### G. Die Selbstanzeige bei der Steuerverkürzung auf Zeit, insbesondere der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Der frühe Vollendungszeitpunkt bei den Fälligkeitssteuern führt dazu, daß sich in einer Vielzahl von Fällen, in denen der Unternehmer bzw. Arbeitgeber nach der Tatvollendung die ausstehenden Voranmeldungen bzw. Anmeldungen nachreicht, das Problem stellt, inwieweit dieser Selbstanzeige – denn um eine solche handelt es sich bei den nachgereichten Steuererklärungen – strafbefreiende Wirkung zukommt. Hierbei wird insbesondere der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO relevant. Nach dieser Vorschrift tritt Straffreiheit nicht ein, wenn die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der unrichtigen Angaben genau oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte.

Über diese Vorschrift bzw. über eine Korrektur der Rechtsprechung zur Selbstanzeige ist zuweilen versucht worden, die Steuerverkürzung auf Zeit letztendlich ohne Korrektur des Gesetzeswortlauts straffrei zu stellen<sup>79</sup>.

Es stellt sich hierbei die Frage, wann bei verspäteter Abgabe von Steueranmeldungen der Zeitpunkt der Tatentdeckung anzunehmen ist<sup>80</sup>. Die Vorschrift des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO enthält neben dem objektiven Erfordernis der Nichtentdeckung zwar noch subjektive Elemente, nämlich die Nichtkenntnis oder fehlende Möglichkeit der Kenntnis vom Entdecktsein der Tat auf seiten des Täters. Indessen bereitet bereits die Frage danach, wann *objektiv* – im Falle der Nichtabgabe von Steueranmeldungen (§§ 167, 168 AO) – die Tat entdeckt ist<sup>81</sup>, Probleme.

Bei der Untersuchung dieser Frage ist die Kenntnis des Geschehensablaufs im Falle der Nichtabgabe nützlich.

Soweit zum gesetzlichen Abgabetermin eine Steueranmeldung unterbleibt, wird nach Ablauf der Schonfrist (vgl. § 240 Abs. 3 AO) das Finanzamt an die Abgabe (maschinell) erinnern. Anschließend wird es, sofern eine Reaktion des Steuerpflichtigen unterbleibt, die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO) sowie Verspätungszuschläge (§ 152 AO) festsetzen. Darüber hinaus wird der Steuerpflichtige nunmehr, soweit dies nicht bereits in der genannten Mahnung erfolgt ist, über die strafrechtlichen Folgen seiner Unterlassung belehrt<sup>82</sup>, wobei ihm eine letzte Frist zur Abgabe der Steuer-

79 Vgl. *Herdemerten*, DStR 1970, 198; ders., NJW 1970, 1385; *Tiedemann*, NJW 1962, 657, 663.

80 Vgl. dazu bereits *Dietz*, DStR 1981, 372; *Bilsdorfer*, BB 1982, 670.

81 Vgl. dazu aus der jüngsten Zeit *Kohlmann*, Wpg 1982, 70, 73; *Dietz*, DStR 1981, 372; *Bilsdorfer*, BB 1982, 670.

82 Zum genauen Inhalt dieser Belehrung vgl. *Bilsdorfer*, aaO (FN 81), S. 671.

anmeldungen eingeräumt wird, nach deren Ablauf der Steuerpflichtige mit der Einleitung eines Strafverfahrens rechnen müsse<sup>83</sup>.

Soweit diese Frist ungenutzt verstreicht, leitet die Veranlagungsstelle den Fall an die Bußgeld- und Strafsachenstelle zur Einleitung eines Strafverfahrens weiter<sup>84</sup>.

Reicht nunmehr der Steuerpflichtige die Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nach, so fragt es sich, ob – die Nachzahlung der geschuldeten Steuerbeträge einmal unterstellt – dieser Selbstanzeige im Hinblick auf § 371 Abs. 2 Nr. 2 noch eine strafbefreiende Wirkung zukommen kann. Zwar kann selbst eine „verunglückte“ Selbstanzeige strafmildernd Berücksichtigung finden<sup>85</sup>, abgesehen von der Prüfung der Einstellungsmöglichkeiten nach § 398 AO oder §§ 153, 153 a StPO. Dies ändert jedoch nichts an der hier interessierenden Antwort auf die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Tat im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO entdeckt ist.

Hierzu werden sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung unterschiedliche Standpunkte vertreten.

### I. Die Ansichten im Schrifttum

Die bislang überwiegend in der Literatur<sup>86</sup> vertretene Auffassung geht dahin, eine Entdeckung der Tat erst dann anzunehmen, wenn zumindest ein Teil des wirklichen Geschehens oder der Tatfolgen von der Finanzbehörde objektiv und auch von der subjektiven Seite her erkannt sei.

*Hübner*<sup>87</sup> weist zu Recht darauf hin, daß das zu § 46 Nr. 2 StGB a. F. und zu § 310 StGB entwickelte Begriffsverständnis nicht ohne weiteres für § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO übernommen werden könne, da in § 46 Nr. 2 StGB a. F. einerseits die Tat – anders als bei § 371 AO – noch nicht vollendet ist, andererseits es in § 310 StGB nicht auf die Tatentdeckung der Brandstiftung, sondern die Entdeckung des Brandes ankomme, während § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO auf die Entdeckung der Steuerstraftat abstelle. *Hübner* versteht unter „entdecken“ ein Mehr gegenüber dem „Verdacht schöpfen“; erforderlich ist seiner Meinung nach „die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses“<sup>88</sup>.

83 Vgl. zum Geschehensablauf auch *Henneberg*, DStR 1980, 63 sowie *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

84 Anders die Praxis im Land Berlin, wo bereits die Veranlagungsdienststelle die Einleitung vornimmt.

85 Vgl. *Dietz*, aaO (FN 81), S. 374; *Dreber/Tröndle*, aaO (FN 24), § 46 Anm. 27 a; *Bilsdorfer*, aaO (FN 28), S. 605.

86 Vgl. *Hübner*, aaO (FN 11), § 371 Anm. 108 ff; *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

87 *Hübner*, aaO (FN 11), § 371 Anm. 110.

88 *Hübner*, aaO (FN 11), § 371 Anm. 110.

*Leise*<sup>89</sup> liegt auf der gleichen Linie, wenn er in der Tatentdeckung in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ein Mehr im Vergleich zum Verdacht einer Steuerhinterziehung sieht<sup>90</sup>.

*Subr*<sup>91</sup> läßt gleichfalls die Kenntnis des Finanzamts von erzielten Umsätzen und gezahlten Löhnen bei Nichtabgabe der Steueranmeldungen nicht für eine Tatentdeckung ausreichen. Er hält es für erforderlich, daß „die näheren Umstände für die Nichtabgabe bekannt“ waren.

*Franzen*<sup>92</sup> sieht eine Tatentdeckung auch dann nicht als gegeben an, wenn auf seiten des Finanzamts Kenntnisse vorliegen, die den Verdacht einer Steuerhinterziehung begründen und die Behörde zur Einleitung eines Strafverfahrens veranlassen müßten.

*Herdemerten*<sup>93</sup> will im Regelfall den Zeitpunkt des Entdeckens mit demjenigen der Einleitung des Strafverfahrens gleichsetzen. Hiervon will er jedoch dann eine Ausnahme machen, wenn der einleitende Beamte pflichtwidrig gehandelt hat. Hier will *Herdemerten* in der Einleitung noch keine Tatentdeckung sehen. Grundsätzlich aber soll die Tatentdeckung mit dem zur Einleitung berechtigenden Tatverdacht gleichzusetzen sein.

*Kopacek*<sup>94</sup> legt den Zeitpunkt der Tatentdeckung weiter vor, da ansonsten der Ausschließungsgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO angesichts § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO überflüssig wäre. Nach seiner Ansicht spricht nichts dafür, daß der Gesetzgeber für die Zwischenzeit zwischen der Entdeckung der Tat und der Einleitung des Strafverfahrens, für die das Gesetz keinen bestimmten Zeitpunkt vorschreibe, dem Täter noch das Recht auf Straffreiheit durch Selbstanzeige zubilligen wolle.

*Dietz*<sup>95</sup> verlangt für eine Tatentdeckung weniger, als für eine Einleitung eines Strafverfahrens erforderlich ist. Er weist darauf hin, daß die bislang überwiegend vertretene Ansicht soviel an Erkenntnis voraussetze, wie erforderlich sei zur Erhebung der Anklage und Eröffnung des Hauptverfahrens (§§ 170 Abs. 1, 203 StPO), nämlich das Vorliegen hinreichenden Tatverdachts. Dieser ist bekanntlich immer dann zu bejahen, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Verurteilung des Beschuldigten mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist<sup>96</sup>.

89 *Leise*, aaO (FN 48), § 371 Anm. 9 C III; ders., BB 1972, 1501.

90 Ähnlich auch *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

91 *Subr/Naumann*, aaO (FN 9), S. 367.

92 *Franzen/Gast/Samson*, aaO (FN 9), § 371 Anm. 120.

93 *Herdemerten*, NJW 1970, 1385.

94 *Kopacek*, NJW 1970, 2098.

95 *Dietz*, aaO (FN 81), S. 373.

96 Vgl. *Dreber/Tröndle*, aaO (FN 24), § 170 Anm. 1.

*Kohlmann*<sup>97</sup> tritt dieser Auffassung entgegen. Das bloße Vorliegen eines Tatverdachts besage nicht zwingend, daß die Tat bereits entdeckt sei. So stehe nicht einmal fest, ob überhaupt eine Tat begangen worden sei. Nach Ansicht *Kohlmanns* widerspräche es dem fiskalischen Zweck des § 371 AO, bislang unbekannte Steuerquellen zu erschließen, wenn man die Anwendung des § 371 AO von dem vagen Begriff des „schlichten Tatverdachts“ abhängig mache.

## II. Die Ansichten in der Rechtsprechung

Während eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs zu der hier interessierenden Frage noch aussteht, haben sich bereits einige Oberlandesgerichte mit dem Problem der Tatentdeckung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO befaßt.

Das Oberlandesgericht Hamburg<sup>98</sup> sieht alleine den fruchtlosen Ablauf der Anmeldefrist nicht als gleichbedeutend mit dem Zeitpunkt der Tatentdeckung an. Das Finanzamt müsse, damit von Tatentdeckung gesprochen werden könne, soviel erfahren haben, daß es bei pflichtgemäßem Handeln die Strafverfolgung in Gang setzen müßte. Damit setzt also das Gericht den Zeitpunkt der Tatentdeckung mit dem Zeitpunkt gleich, in dem die Finanzbehörde an sich das Strafverfahren einleiten müßte.

Das Bayerische Oberste Landesgericht in einer früheren Entscheidung<sup>99</sup> sieht es für die Tatentdeckung als entscheidend an, daß die Finanzbehörde von der Tat soviel weiß oder zu wissen glaubt, daß sie bei pflichtgemäßem Verhalten die Strafverfolgung in Gang setzt oder setzen kann. Demnach sei zumindest der Verdacht einer Steuerhinterziehung notwendig, der erst dann bestehe, wenn der zuständige Beamte die Vorstellung habe, der säumige Unternehmer oder Arbeitgeber wolle durch sein Unterlassen vorsätzlich eine Steuerverkürzung herbeiführen. Diese Entscheidung legt damit ebenfalls den Zeitpunkt der Tatentdeckung auf den Zeitpunkt, in dem das Strafverfahren einzuleiten ist.

Dasselbe Gericht mußte in jüngster Zeit<sup>100</sup> einen Fall entscheiden, in dem ein Steuerpflichtiger nach entsprechender Belehrung über die strafrechtlichen Folgen der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen die jeweiligen Monatsumsätze nachgemeldet hatte. Obgleich noch kein Strafver-

97 *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

98 OLG Hamburg v. 27. 1. 1970, NJW 1970, 1385 mit zustimmender Anmerkung von *Herdemerten* (vgl. FN 94).

99 BayObLG v. 4. 6. 1970, ZfZ 1971, 29.

100 BayObLG, zit. nach *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

fahren eingeleitet war, sah das Gericht die Selbstanzeige im Hinblick auf § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO als verspätet an. Im Zeitpunkt der Nachmeldung sei die Steuerhinterziehung bereits entdeckt gewesen, da der Finanzbehörde zureichende Anhaltspunkte bekannt waren, die den konkreten Verdacht einer Steuerhinterziehung ergeben hätten. Das Gericht versteht damit den Begriff der Tatentdeckung als vorgelagert dem Anfangsverdacht im Sinne von § 152 Abs. 2 StPO<sup>101</sup>.

Das Oberlandesgericht Celle<sup>102</sup> will den Entdeckungszeitpunkt entsprechend ansetzen, nämlich zu dem Zeitpunkt, „in dem das Finanzamt aufgrund einer Überprüfung der Steuerunterlagen oder sonstiger Ermittlungen zu der Schlußfolgerung kommt, daß der Steuerpflichtige eine Steuerverkürzung vorgenommen hat“. Es genüge, daß die Tat hinsichtlich der objektiven Tatbestandsmerkmale als solche erkannt sei. Dieser Zeitpunkt sei nicht identisch mit demjenigen, der für die Einleitung des Strafverfahrens relevant ist.

### III. Eigene Ansicht

Nimmt man eine Gesamtschau der zu dem hier behandelten Problem vertretenen Auffassungen vor, so lassen sich m. E. drei differierende Standpunkte unterscheiden. Einmal<sup>103</sup> wird für die Tatentdeckung wesentlich mehr verlangt, als für die Einleitung des Strafverfahrens notwendig ist; zum andern<sup>104</sup> will man den entscheidenden Zeitpunkt gleichsetzen mit dem Augenblick, in dem die Finanzbehörde das Strafverfahren einleiten müßte oder einleitet. Schließlich wird die Ansicht vertreten<sup>105</sup>, der Zeitpunkt sei in Fällen der Nichtabgabe von Steueranmeldungen zeitlich früher anzusetzen, und zwar u. U. noch vor Annahme des schlichten Tatverdachts im Sinne von § 152 Abs. 2 StPO.

M. E. hat *Dietz*<sup>106</sup> in überzeugender Weise dargelegt, warum als Zeitpunkt der Tatentdeckung derjenige Augenblick anzusehen ist, in dem „ein nicht

101 Zur Kritik hieran *Kohlmann*, aaO (FN 81), S. 73.

102 OLG Celle v. 5. 11. 1970, BB 1971, 205; vgl. auch OLG Celle v. 15. 7. 1971, MDR 1971, 1034. Siehe dazu *Pfaff*, DSz 1976, 426.

103 So *Hübner*, aaO (FN 11), § 371 Anm. 108 ff; *Leise*, aaO (FN 48), § 371 Anm. 9 C III; ders., BB 1972, 1501; *Suhr/Naumann*, aaO (FN 9), S. 367; *Franzen/Gast/Samson*, aaO (FN 9), § 371 Anm. 120; *Kohlmann* aaO (FN 81).

104 So *Herdemerten*, aaO (FN 94); OLG Hamburg, aaO (FN 99); BayObLG, aaO (FN 100).

105 *Kopacek*, aaO (FN 95); *Dietz*, aaO (FN 81); OLG Celle, aaO (FN 103), BayObLG, aaO (FN 101).

106 *Dietz*, aaO (FN 81).

zum Kreis des Täters gehöriger unbeteiligter Dritter von dem zugrunde liegenden Sachverhalt so viel wahrgenommen und von seinem kriminellen Unrechtsgehalt so viel erkannt hat, daß von ihm zu erwarten ist, daß er die Strafverfolgung veranlassen werde“. *Dietz* begründet seine Ansicht im wesentlichen mit den zu § 46 Nr. 2 StGB a. F. und § 310 StGB gewonnenen Erkenntnissen.

Es ist *Hübner*<sup>107</sup> zuzugeben, daß diese Erkenntnisse nicht ohne weiters auf § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO anwendbar sind. Indessen bestätigt ein Blick auf die fiskalische Zielrichtung des § 371 AO die Richtigkeit des Ergebnisses von *Dietz*<sup>108</sup>. Die Vorschrift will bekanntlich dem Staat diejenigen Steuerquellen erschließen, die ihm infolge der Tat verborgen geblieben waren<sup>109</sup>. Wie also kann man unter dem Blickwinkel dieses Gesetzeszwecks eine Tatentdeckung leugnen, wenn feststeht, daß zum gesetzlichen Abgabetermin keine Steueranmeldungen vorliegen, andererseits aber der verantwortliche Steuerpflichtige laufend an die Abgabe erinnert und darüber hinaus über die strafrechtlichen Folgen seines Nichtstuns belehrt wurde? Hier hat der betreffende Steuerbeamte nach Ablauf der dem Steuerpflichtigen gesetzten Frist zur Nachmeldung soviel von dem Sachverhalt wahrgenommen und von dem kriminellen Unrechtsgehalt soviel erkannt, daß er durch eine Abgabe an die Bußgeld- und Strafsachenstellung die Strafverfolgung in Gang setzt. Reicht nach dieser Abgabe der Steuerpflichtige die Steueranmeldungen nach, so erschließt er keine Steuerquellen, „die . . . infolge der Tat verborgen geblieben waren“<sup>110</sup>. Hier ist das entsprechende Delikt auch zu einfach strukturiert, um nicht frühzeitig als solches „entdeckt“ zu werden.

Insoweit ist es jedenfalls verfehlt, den Augenblick der Tatentdeckung auf einen Termin zurückzusetzen, in dem bereits die Verurteilung wahrscheinlich ist. Wie soll dies noch mit dem gerade beschriebenen Zweck der Selbstanzeige vereinbar sein? *Dietz*<sup>111</sup> fragt zu Recht, wie „eine Finanzbehörde ohne Vernehmung des Verdächtigen zur objektiven und insbesondere zur subjektiven Tatseite jemals eine so weitgehende Kenntnis von der Tat erlangen und die Tat damit entdecken will, ohne das Strafverfahren vorher eingeleitet, die Einleitung bekanntgemacht und Ermittlungen durchgeführt zu haben“. Die Antwort ist wohl nicht zu geben. Auch bliebe dann noch zu fragen, was der Ausschließungsgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2

107 *Hübner*, aaO (FN 88).

108 Vgl. dazu auch *Kohlmann*, aaO (FN 81), allerdings mit einer ganz anderen Schlußfolgerung.

109 So *Franzen/Gast/Samson*, aaO (FN 9), § 371 Anm. 13.

110 *Franzen/Gast/Samson*, aaO (FN 9), § 371 Anm. 13.

111 *Dietz*, aaO (FN 8).

AO überhaupt noch neben § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO für eine Rechtfertigung haben soll, müßte doch die Tatentdeckung des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO letztlich immer der bekanntgegebenen Einleitung des Strafverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO) nachfolgen<sup>112</sup>.

Aber auch der Ansatz des Oberlandesgerichts Hamburg<sup>113</sup> überzeugt nicht, weil er zu unbestimmt ist<sup>114</sup>. Insbesondere berücksichtigt er nicht, daß in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO von der Tatentdeckung, also der Nichtabgabe von Steueranmeldungen die Rede ist, während die Einleitung bereits wesentlich konkreter ist, richtet sie sich doch zumindest im Regelfall<sup>115</sup> gegen eine bestimmte Person. Diese Person braucht bei Entdeckung der Tat noch nicht bekannt zu sein.

Hinzu kommt, daß auch diese Ansicht nicht die selbständige Bedeutung des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO im Verhältnis zu § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO zu erläutern vermag. Insbesondere benötigt sie geistige Klimmzüge, um zu erklären, warum die Finanzbehörde trotz Tatentdeckung dann doch (noch) kein Strafverfahren einleitet oder eingeleitet hat.

Mir erscheint es schlüssiger, den Zeitpunkt der Tatentdeckung vor den Augenblick der Einleitung zu ziehen, dies aus den genannten Gründen.

Es bleibt noch das Problem, diesen Zeitpunkt genau festzulegen; und dieses Problem ist bei einer so häufig vorkommenden Sachverhaltsvariante des § 370 AO wie der Nichtabgabe von Steueranmeldungen um so dringlicher. M. E. bietet dabei das von den saarländischen Finanzämtern praktizierte Verfahren mit dem Hinweisschreiben auf die strafrechtlichen Folgen sowie einer letzten Fristbestimmung zur Nachmeldung einen geeigneten Ansatzpunkt<sup>116</sup>. Läßt der Steuerpflichtige die ihm letztmals gesetzte Frist verstreichen, so bedeutet dies, daß danach der betreffende Finanzbeamte davon ausgehen wird, daß eine Steuerstraftat vorliegt; mithin liegt jetzt die für § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO relevante Tatentdeckung vor. Nach Abgabe an die Bußgeld- und Strafsachenstelle bleibt von dort zu prüfen, ob ein Verdacht besteht, der die Einleitung des Steuerstrafverfahrens rechtfertigt.

Allerdings bleibt gleichermaßen darauf hinzuweisen, daß bei Nachmeldung der entsprechenden Umsatz- oder Lohnsteuer, die so „verunglückte“

112 So bereits *Kopacek*, aaO (FN 95), S. 2099.

113 OLG Hamburg, aaO (FN 99).

114 Insoweit zustimmend *Herdemerten*, aaO (FN 94), S. 1386.

115 Zum Ermittlungsverfahren gegen Unbekannt vgl. *Dreher/Tröndle*, aaO (FN 24), § 152 Anm. 5.

116 Zum genauen Inhalt vgl. *Bilsdorfer*, aaO (FN 81), S. 671.

Selbstanzeige bei entsprechender Zahlung regelmäßig eine Einstellung des Strafverfahrens rechtfertigen wird. Zudem wirkt eine solche Nachmeldung strafmildernd, sofern eine Einstellung nicht in Betracht kommen sollte<sup>117</sup>.

#### H. Schlußbemerkung

Die hier vertretenen Ansichten zu Problemen im Zusammenhang mit der sogenannten Steuerverkürzung auf Zeit werden nicht ohne Widerspruch bleiben, da sie zum Teil der bislang vertretenen herrschenden Meinung zuwiderlaufen.

M. E. hat sich gezeigt, daß die Selbstanzeigevorschrift des § 371 AO keinen Lösungsweg für die Zeitverkürzung bietet, insbesondere nicht, wenn man – wie hier – den Zeitpunkt der Tatentdeckung vorverlegt. Es hat sich aber auch gezeigt, daß die Steuerverkürzung auf Zeit vom Gewicht des Unrechts her niedriger einzustufen ist als die auf Dauer angelegte Steuerhinterziehung. Gleichwohl bleibt sie grundsätzlich ein strafwürdiges Tun zu Lasten aller Steuerzahler.

117 Vgl. *Dreher/Tröndle*, aaO (FN 24), § 46 Anm. 27 a.

# Steuerverfehlungen als Grundlage von steuerlichen und anderen Verwaltungseingriffen

Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*, Rendsburg

## *Inhaltsübersicht*

|   |   |
|---|---|
| A. Einführung   | 1. Gewerbeordnung                                       |
| B. Steuerrechtliche Folgen  | a) Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit           |
| I. Fristverlängerungen  | b) Rücknahme von Konzessionen                           |
| 1. Festsetzungsfrist  | 2. Nebengesetze   |
| 2. Ablaufhemmung  | 3. Straßenbeförderungsrecht                             |
| II. Haftung   | a) Güterfernverkehr                                     |
| III. Hinterziehungszinsen   | b) Güternahverkehr                                      |
| IV. Verfahrensfragen  | c) Personenbeförderung                                  |
| 1. Bindung an Feststellungen anderer Behörden (Gerichte)                          | II. Folgen steuerlichen Fehlverhaltens für freie Berufe |
| 2. Aussetzung des Straf- oder Besteuerungsverfahrens                              | III. Ausländerrecht und Paßwesen                        |
| 3. Aussetzung der Vollziehung   | IV. Verfahrensfragen                                    |
| C. Außersteuerrechtliche Folgen   | 1. Steuerheimnis  |
| I. Rechtsgrundlagen für Berufsverbote und -beschränkungen im gewerblichen Bereich | 2. Bindungswirkungen                                    |
|   | V. Systemwidrigkeiten                                   |

## **A. Einführung**

Die außerstrafrechtlichen Folgen großer und vor allem auch kleiner Steueründen sind vielfältig. Verschiedene materielle und formelle Zweifelfragen erscheinen noch nicht hinreichend geklärt.

Nicht zum Thema gehören Nebenfolgen aus § 375 AO – also die Aberkennung der Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden und Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen – sowie die Einziehung. Auch das strafrichterliche Berufsverbot gem. § 70 StGB iVm § 132 StPO sowie der Verfall gem. § 73 StGB werden nicht behandelt.

Schließlich bleiben Verspätungszuschlag (§ 152 AO), zivilrechtliche Folgen eines Steuerdelikts (z. B. Nichtigkeit), der bewertungsrechtliche Abzug hinterzogener Steuern sowie die (neuerdings wohl nicht mehr so problematische) Abzugsfähigkeit von Strafen, Bußen, Kosten und Spenden unerörtert.

## B. Steuerrechtliche Folgen

### I. Fristverlängerungen

#### 1. Festsetzungsfrist

§ 169 Abs. 2 S. 2 AO verlängert die Festsetzungsfrist auf 10 Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen oder auf 5 Jahre<sup>1</sup>, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist. Der Vorschrift liegt der Gedanke zugrunde, daß eine Steuerhinterziehung regelmäßig erst lange Zeit nach der Entstehung der Steuer, dem Ablauf einer Anmeldungs- oder Erklärungsfrist oder der Abgabe einer unrichtigen Erklärung entdeckt wird.

Warum der Gesetzgeber die Fristverlängerung nicht auch für Steuerhhelei angeordnet hat, erscheint unverständlich<sup>2</sup>. Zwar setzt die Haftung des Steuerhhelei gem. § 71 AO begrifflich eine Steuerhinterziehung voraus. Daraus kann man aber meines Erachtens – entgegen BFH<sup>3</sup> – nicht schließen, ein Haftungsanspruch gegen den Steuerhhelei verjähre ebenfalls erst in 10 Jahren<sup>4</sup>. § 71 AO regelt die Entstehung eines Haftungsanspruchs. Der Ablauf der Festsetzungsverjährung hingegen wirkt anspruchvernichtend (§ 169 Abs. 1, § 47 AO). Eine Schuldentstehungsvorschrift kann aber schon aus Gründen der Gesetzessystematik nicht zur Auslegung der Erlöschensnorm herangezogen werden<sup>5</sup>. Das gilt meines Erachtens um so mehr, als die Rechtsprechung hinsichtlich des Begriffs der hinterzogenen Steuern auf das objektive Hinterzogenensein abstellt, es also nicht für entscheidend erachtet, wer die Steuerhinterziehung begangen hat<sup>6</sup>.

Weil § 169 Abs. 2 S. 2 AO die Festsetzungsfrist nur „soweit“ verlängert, als Steuern vorsätzlich oder leichtfertig verkürzt wurden, können in einem

1 § 144 RAO verlängerte die Festsetzungsfrist bei leichtfertiger Steuerkürzung nicht. Zur Übergangsregelung s. Art. 97 § 10 Abs. 1 EGAO.

2 Zur Kritik vgl. *Tipke/Kruse*, AO, Tz. 7 zu § 169 AO.

3 V. 20. 1. 1976 VII R 18/72, BStBl. II 1976, 394 mwNachw.; ebenso *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, Tz. 28 zu § 169 AO.

4 GlA *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 7 zu § 169 AO.

5 Ebenso FG Düsseldorf v. 8. 6. 1977 IV 33/74 Z, EFG 1978, 55; a.A. FG Hamburg v. 8. 9. 1975 IV 50/74 N, EFG 1976, 163.

6 Grundlegend (zu § 144 RAO) BFH v. 4. 3. 1980 VII R 88/77, BFHE 130, 131.

Veranlagungszeitraum hinsichtlich derselben Steuerart unterschiedliche Fristen laufen<sup>7</sup>.

## 2. Ablaufhemmung

In den Fällen des § 169 Abs. 2 S. 2 AO endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung des Steuervergehens oder der Ordnungswidrigkeit verjährt ist (§ 171 Abs. 7 AO). Die Vorschrift soll verhindern, daß eine Straftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit zwar noch geahndet, der verkürzte Betrag aber nicht mehr nachgefordert werden kann<sup>8</sup>. Die entsprechenden Verfolgungsverjährungsvorschriften sind in den §§ 369 Abs. 2, 376 AO iVm §§ 78 ff StGB und § 384 AO iVm §§ 31 ff OWiG enthalten.

Ihre eigentliche Bedeutung erlangt die Vorschrift in den Fällen des Fortsetzungszusammenhangs. In der fortgesetzten Handlung faßt die Rechtsprechung natürliche Handlungen und Handlungseinheiten zu einer Handlung im Rechtssinn zusammen, wenn die Einzelakten im wesentlichen gleichartig sind, dasselbe Rechtsgut beeinträchtigt wird und wenn sie auf einem einheitlichen Entschluß – Gesamtvorsatz – beruhen<sup>9</sup>. Fortgesetzte Handlungen sind mit dem letzten Teilakt beendet. Also beginnt auch die Verfolgungsverjährung erst zu diesem Zeitpunkt<sup>10</sup>. Der daraus resultierenden Folge, daß nämlich die Steuer theoretisch für ein ganzes Leben nachgefordert werden kann<sup>11</sup>, kann man m. E. nur dadurch begegnen, daß man den Begriff des Fortsetzungszusammenhangs, speziell des Gesamtvorsatzes, im Steuerrecht einschränkend interpretiert.

## II. Haftung

### 1. Haftung der Vertreter

§ 69 AO begründet eine Haftung bestimmter Personen, soweit infolge deren vorsätzlichen oder grob fahrlässigen pflichtwidrigen Verhaltens Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festge-

7 S. dazu die Beispiele bei *Bilsdorfer*, NWB F 13, 613.

8 Vgl. *Klein/Orlopp*, AO, 2. Aufl., Anm. 6 zu § 171.

9 Vgl. *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., Rdnr. 102 zu § 369 u. 228 ff zu § 370.

10 BGH v. 23. 9. 1971 4 StR 207/71, BGHSt 24, 218 = NJW 1972, 64 mwNachw.; krit. dazu *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 26 zu § 171 AO.

11 So ausdrücklich *Klein/Orlopp*, aaO, Anm. 8 zu § 171. Nach BFH v. 2. 12. 1977 III R 117/75, BStBl. II 1978, 359 endet die Ablaufhemmung mit dem Tod des Steuerhinterziehers.

setzt oder erfüllt werden. Leichtfertige Steuerverkürzung oder gar Steuerhinterziehung sind nicht Voraussetzung für eine Haftung.

Der Personenkreis der Haftenden umfaßt nur die in den §§ 34 und 35 AO genannten Personen, in erster Linie also gesetzliche Vertreter natürlicher und juristischer Personen, Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen sowie Vermögensverwalter. Gewillkürte Vertreter, z. B. Steuerberater<sup>12</sup>, haften nur, soweit ihre Tätigkeit unter §§ 34, 35 AO fällt, wenn sie also z. B. als Verfügungsberechtigte auftreten. Unklar ist, wann eine Steuer „nicht rechtzeitig festgesetzt“ sein soll. Die Abgabenordnung bestimmt nur, daß Steuern regelmäßig festgesetzt werden (§ 155 Abs. 1 AO) und ab wann Steuerfestsetzungen nicht mehr zulässig sind (§ 169 AO). Das Tatbestandsmerkmal der „nicht rechtzeitigen Festsetzung“ wirft daher ähnliche Probleme auf wie die gesetzliche Umschreibung des Verkürzungserfolgs in § 370 Abs. 4 AO. Im Strafrecht nimmt die herrschende Meinung bekanntlich (zugunsten des Täters) einen hypothetischen Zeitpunkt an. Danach erfolgt die Festsetzung solange rechtzeitig, wie die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk „im großen und ganzen“ noch nicht abgeschlossen sind<sup>13</sup>. Die Übertragbarkeit dieses Gedankens erscheint fragwürdig. Der Zweck des § 69 AO – Schadenersatzhaftung der Vertreter – wäre meines Erachtens aber auch abgedeckt, wenn man um der Systematik willen in § 69 AO auf die Tatbestandsalternative „nicht rechtzeitig“ Festsetzung verzichten würde. In krassen Fällen greift ohnehin die Haftung nach § 71 AO ein.

Eine haftungsbegründende Pflichtverletzung muß ursächlich<sup>14</sup> und schuldhaft, d. h. mindestens grob fahrlässig sein.

Bezüglich des Verschuldensmaßstabs differenziert die Rechtsprechung nach Steuerarten<sup>15</sup>. Im Lohnsteuerrecht werden schärfere Maßstäbe angelegt. Das folgt weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn des § 69 AO<sup>16</sup>. Die besonderen, zum Teil treuhänderischen Funktionen, die das Lohnsteuerrecht dem Arbeitgeber aufbürdet, sind durch eine Vielzahl entspre-

12 S. aber § 191 Abs. 2 AO.

13 Vgl. *Franzen/Gast/Samson*, aaO, Rdnr. 24 zu § 370 mwNachw.

14 Es gilt die Adäquanztheorie. Vgl. *Münstermann* in: *Felix*, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958 S. 303 ff, 309. Speziell für GmbH-Geschäftsführer vgl. *Schulze zur Wiesche*, GmbHHR 1978, 138.

15 Strengere Anforderungen an die Sorgfaltspflicht des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer stellt BFH v. 11. 5. 1962 VI 195/60 U, BStBl. III 1962, 342; im Prinzip bestätigt durch BFH v. 21. 1. 1972 VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364. Anders für die Umsatzsteuer: Niedersächsisches FG v. 5. 8. 1975 VI 29/74, EFG 1975, 610; FG Hamburg v. 19. 2. 1979 II 69/76 (VI), EFG 1979, 626.

16 GlA. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 12 zu § 169 AO.

chender Pflichten abgesichert. Es ist nicht einzusehen, daß ausgerechnet in diesem Fall die bloße Verletzung der Pflicht den Schuldvorwurf begründen soll<sup>17</sup>.

## 2. Haftung der Vertretenen

§ 70 normiert unter bestimmten Voraussetzungen die Haftung des Vertretenen. Sie wird ausgelöst, wenn die Vertreter im Sinne der §§ 34, 35 AO bei Ausübung ihrer Obliegenheiten eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen oder an einer Steuerhinterziehung teilnehmen und hierdurch Steuerschuldner oder Haftende werden. Bleibt die Tat im Versuchsstadium, liegt keine „Begehung“ vor<sup>18</sup>. Auch Steuerhehlerei löst keine Haftung aus<sup>19</sup>. Dem § 70 AO liegt – wie allen Vertretungs- und Haftungsvorschriften – der Gedanke zugrunde, dem Vertretenen das Verhalten des Vertreters zuzurechnen. Andererseits soll der Vertretene gegenüber dem Vertreter nicht benachteiligt werden. Die Haftung ist daher ausgeschlossen, wenn der Vertretene aus der Tat keinen Vermögensvorteil erlangt hat. Auch kann sich der Vertretene exulpieren, wenn ihn kein Verschulden bei der Auswahl und Beaufsichtigung des Vertreters trifft (§ 70 Abs. 2 AO).

Weder die Hinterzieherhaftung gem. § 71 AO noch die Haftung des Vertretenen setzen ein Tätigwerden der Strafjustiz voraus. Auf die Frage, welche Bindungen an wessen Feststellungen gleichwohl bestehen oder bestehen sollten, komme ich an anderer Stelle zurück.

## 3. Hinterzieherhaftung

Wer eine Steuerhinterziehung oder -hehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, haftet gem. § 71 AO für die verkürzten Steuern, die zu Unrecht gewährten Steuervorteile einschließlich Hinterziehungszinsen. Die Haftung besteht nur, wenn der Täter oder Teilnehmer nicht Steuerschuldner ist<sup>20</sup>. Die Vorschrift will denjenigen Fällen gerecht werden, in denen der Täter zum Vorteil eines anderen gehandelt hat oder sich nicht feststel-

17 ME reicht es auch nicht, wenn der BFH im Urteil v. 21. 1. 1972 VI R 187/68 (BStBl. II 1972, 364) darauf hinweist, als Korrelat sei über die Inanspruchnahme des Haftenden nach Recht und Billigkeit zu entscheiden.

18 S. *Bilsdorfer*, NWB F 13, 613.

19 *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, Tz. 3 zu § 70 AO.

20 So überzeugend *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 4 zu § 71 AO, obwohl § 71 AO im Gegensatz zu seinem Vorgänger (§ 112 RAO) und abweichend von § 70 AO keinen entsprechenden Hinweis enthält.

len läßt, welcher von mehreren Tatbeteiligten als Schuldner in Betracht kommt. Versuchte Steuerhinterziehung reicht ebensowenig aus wie leichtfertige Steuerverkürzung. Eine vorherige strafrechtliche Verurteilung ist nicht Haftungsvoraussetzung. Dem Umfang nach bezieht sich die Haftung nur auf den (Teil-)Betrag auf den sich der Vorsatz des Täters oder Teilnehmers erstreckt.

### III. Hinterziehungszinsen

Unabhängig von einem individuellen Zinsgewinn, dessen Verfall zusätzlich angeordnet werden kann (§ 73 StGB), löst eine vorsätzliche Steuerhinterziehung die Verpflichtung aus, den verkürzten Betrag zu verzinsen (§ 235 AO). Dies gilt auch zu Lasten desjenigen, der aus der Tat keinen eigenen Vorteil erlangt hat, aber gem. § 71 AO haftet. Allerdings liegt die Festsetzung der Zinsen im Wege des Haftungsbescheids – wie die Inanspruchnahme des Haftenden überhaupt<sup>21</sup> – im Ermessen der Behörde.

Nach herrschender Rechtsprechung<sup>22</sup> und Lehre<sup>23</sup> ist Voraussetzung der Verzinsung, daß der Tatbestand der Steuerhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt ist. Rechtfertigungs-, Schuldaußschließungs- oder Entschuldigungsgründe schließen die Verzinsung aus. Dagegen hindern persönliche Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe<sup>24</sup> die Bestrafung, nicht aber die Annahme einer strafbaren Handlung, mithin nicht die Verzinsung. *Kohlmann/Sandermann*<sup>25</sup> haben schon vor Inkrafttreten der AO 1977 mit guten Gründen darauf aufmerksam gemacht, daß es zu nicht sachgerecht erscheinenden Ergebnissen führt, wenn tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten Voraussetzung der Verzinsungspflicht ist. Ihrer Anregung, den damaligen § 4 a StSäumG entsprechend anders zu fassen, ist der Gesetzgeber der AO 1977 allerdings nicht gefolgt.

Die Zinspflicht ist unabhängig von einem Steuerstrafverfahren im Besteuerungsverfahren zu prüfen. Auf die insoweit auftretenden verfahrensrechtlichen Probleme komme ich in anderem Zusammenhang zurück.

21 Sie kann z. B. aus sozialstaatlichen Gründen entfallen: FG Hamburg v. 28. 1. 1977 V 42/75 N (IV), EFG 1977, 291.

22 Z. B. BFH v. 7. 11. 1973 I R 92/72, BStBl. II 1974, 127; v. 12. 11. 1975 I B 72/75, StRK StSäumG § 4 a R. 5.

23 Statt aller *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 2 zu § 235 AO.

24 Selbstanzeige, Begnadigung, Amnestie, Tod des Täters, Verfolgungsverjährung.

25 Stuw 1974, 221 ff, 247.

### IV. Verfahrensfragen

#### 1. Bindungen an Feststellungen anderer Behörden (Gerichte)

Die Begriffe „Steuerhinterziehung“ oder „leichtfertige Steuerverkürzung“ im Sinne der Haftungsvorschriften oder der verlängerten Verjährungsfrist, „hinterzogene Steuern“ i. S. des § 235 AO etc. sind Tatbestandsmerkmale steuerrechtlicher Normen. Folglich hat die Finanzbehörde von Amts wegen und selbständig zu ermitteln, ob diese Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (§ 88 AO). Finanzbehörden und Gerichte entscheiden nicht nach strafprozessualen Grundsätzen, sondern nach den Vorschriften der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung<sup>26</sup>.

Weder Haftung<sup>27</sup> noch Fristverlängerung<sup>28</sup> noch Zinspflicht nach § 235 AO<sup>29</sup> setzen ein Strafverfahren voraus. Nicht völlig geklärt erscheint jedoch, welche Behörde (Gericht) unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang an Vorentscheidungen anderer Stellen gebunden ist.

Die herrschende Meinung verneint jegliche Bindung. Sie steht auf dem Standpunkt, Steuerbehörde und Finanzgericht müßten das Vorliegen z. B. einer Steuerhinterziehung als Tatbestandsmerkmal einer Steuerrechtsnorm selbständig prüfen, und zwar ohne Rücksicht darauf, daß und mit welchen Ergebnissen ein Strafverfahren stattgefunden habe<sup>30</sup>.

*Straf- und Veranlagungsstelle* können m. E. nur einheitlich entscheiden<sup>31</sup>. Lehnt die Strafsachenstelle eine Steuerhinterziehung ab, darf die Veranlagungsstelle keinen Haftungsbescheid erlassen<sup>32</sup>. Ebensowenig darf die Strafsachenstelle strafrechtliche Konsequenzen aus einer von ihr bejahten Steuerverkürzung ziehen, wenn die Veranlagungsstelle einen Steueranspruch verneint. Eine Behörde kann in derselben Sache nur einheitlich entscheiden<sup>33</sup>. In der Literatur wird zum Teil die Ansicht vertreten, es handele

26 BFH v. 5. 3. 1979 GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570.

27 Z. B. BFH v. 10. 10. 1972 VII R 117/69, BStBl. II 1973, 68.

28 Vgl. die Nachweise bei *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 11 zu § 169 AO.

29 BFH v. 12. 2. 1963 VII 144/61, StRK AO § 278 R. 12.

30 BFH v. 7. 11. 1973 I R 92/72, BStBl. II 1974, 127; v. 10. 10. 1972 VII R 117/69, BStBl. II 1973, 68; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, Tz. 41 zu § 169 AO; *Klein/Orlopp*, aaO, Anm. 2 zu § 235; s. auch *Bilsdorfer*, NWB F 13, 613.

31 Gem. EEAO zu §§ 71 und 235 hat die für den Erlaß des Haftungs-(Zins-)Bescheides zuständige Stelle der Finanzbehörde „im Einvernehmen“ mit der für Straf- und Bußgeldsachen zuständigen Stelle zu prüfen, ob der objektive und subjektive Tatbestand der einschlägigen Strafvorschrift gegeben ist.

32 Anders, wenn das Strafverfahren z. B. wegen Geringfügigkeit eingestellt worden ist. Über Besonderheiten bei Hinterziehungszinsen trotz Einstellung nach § 153 a StPO vgl. *Brenner*, DStZ/A 1980, 232.

33 So ausdrücklich *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 6 zu § 70 AO.

sich nicht um „dieselbe Sache“, denn der staatliche Strafanspruch wegen Steuerhinterziehung sei in keiner rechtlichen Beziehung für die staatliche Abgabeforderung relevant<sup>34</sup>. Dem vermag ich mich jedoch nicht anzuschließen. Der Strafanspruch als solcher ist für die Abgabeforderung als solche nicht relevant. Das ändert aber nichts an der Tatsache, daß eine Steuerverkürzung objektiv einen Steueranspruch voraussetzt und daß umgekehrt z. B. Hinterziehungszinsen nur anfallen, wenn Steuern „hinterzogen“ worden sind. Insoweit handelt es sich um „dieselbe Sache“. Die Entscheidung darüber muß meines Erachtens auch dann einheitlich sein, wenn Strafsachen- und Veranlagungsstelle Dienststellen verschiedener Behörden sind.

Folgt man der hier vertretenen Ansicht über das Erfordernis der einheitlichen Entscheidung bzw. der gegenseitigen Bindung von Veranlagungs- und Strafsachenstelle, so ist auch die Nichtfestsetzung eines Haftungsanspruchs für die Strafsachenstelle regelmäßig präjudiziell. Die Finanzbehörden haben die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO). In der Nichtfestsetzung des Haftungsanspruchs liegt mithin – soweit die Tatbestandsmerkmale Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung in Frage stehen – zugleich eine die Strafsachenstelle insoweit bindende Entscheidung<sup>35</sup>.

Nach der Rechtsprechung ist das Finanzamt auch nicht an gerichtliche Straferkenntnisse gebunden, und zwar weder an die rechtlichen noch an die tatsächlichen Feststellungen des Strafurteils<sup>36</sup>.

Meines Erachtens sind Strafurteile für die *Finanzbehörden* präjudiziell, und zwar nach dem aus Art. 20 GG abgeleiteten Prinzip der gegenseitigen Bindungswirkung von Hoheitsakten<sup>37</sup>. Die Nichtbindung der Finanzbehörde an strafgerichtliche Erkenntnisse wäre auch kaum mit dem Rechtsstaatsprinzip zu vereinbaren. Das Rechtsstaatsprinzip gebietet Voraussehbarkeit, Meßbarkeit und Verlässlichkeit staatlichen Handelns<sup>38</sup>. Der Steuerbürger würde es schwerlich verstehen, wenn er Steuern nachzahlen

34 *Costede*, StRK-Anm. RAO § 144 R. 27.

35 A.A. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 6 zu § 70 AO.

36 BFH v. 7. 11. 1973 I R 92/72, BStBl. II 1974, 125. Im Falle eines rechtskräftigen Strafurteils soll allerdings nach BFH v. 10. 10. 1972 VII R 117/69 (BStBl. II 1973, 68) eine eigenständige Feststellung des hinterzogenen Betrages nur noch in Betracht kommen, wenn und soweit Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß das Strafverfahren in Bezug auf den hinterzogenen Betrag zu einem falschen Ergebnis geführt hat. Zustimmend *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, Tz. 41 zu § 169 AO; a.A. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 6 zu § 70.

37 Vgl. *Herzog* in: *Maunz/Dürig*, GG, Anm. V Rdnr. 61 zu Art. 20.

38 *Herzog*, aaO, Anm. VII Rdnr. 57 ff zu Art. 20.

sollte, die er trotz eines rechtskräftigen gerichtlichen Freispruchs nach Ansicht des Finanzamts (Veranlagungsstelle) hinterzogen haben soll.

Weitere Konsequenz der Bindung ist die Rücknahme des Haftungsbescheids nach § 130 Abs. 1 AO, wenn gegen den Inanspruchgenommenen ein freisprechendes Strafurteil ergeht<sup>39</sup>.

Das *Finanzgericht* ist an die tatsächlichen und rechtlichen Würdigungen des Strafgerichts nicht gebunden. Das folgt aus dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Das Steuergericht ist aber – wie der BFH mehrfach entschieden hat – nicht gehindert, sich die ihm zutreffend erscheinenden tatsächlichen Feststellungen, Beweiswürdigungen und rechtlichen Beurteilung des Strafgerichts zu eigen zu machen<sup>40</sup>. Hierzu bestehe für das Finanzgericht besonders dann Anlaß, wenn das Strafurteil rechtskräftig geworden ist<sup>41</sup>.

Verneint man die hier vertretenen Bindungswirkungen, so sollte zumindest eine sachgerechte gesetzliche Regelung der Aussetzungsbefugnisse und -pflichten angestrebt werden.

## 2. Aussetzung des Straf- oder Besteuerungsverfahrens

Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist (§ 396 Abs. 1 AO)<sup>42</sup>. Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung (§ 396 Abs. 3 AO)<sup>43</sup>. Die Vorschrift bezweckt die Vermeidung widersprechender strafgerichtlicher und finanzbehördlicher (-gerichtlicher) Entscheidungen. Allerdings steht dem Strafrichter die unbeschränkte Vorfragenkompetenz zu, d. h. es bestehen zwar keinerlei Bindungswirkungen<sup>44</sup>; das Gesetz geht aber davon aus, daß der Strafrichter der finanzgerichtlichen Entscheidung den Vorrang einräumen und nicht ohne triftigen Grund von ihr abweichen werde<sup>45</sup>.

39 *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 5 zu § 71 AO, verneinen jeglichen Ermessensspielraum und verweisen auf § 227 AO, falls eine Rücknahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO) nicht mehr zulässig ist.

40 V. 18. 10. 1961 VII 129/60, HFR 1962, 140; v. 12. 2. 1963 VII 144/61, HFR 1964, 23; v. 13. 6. 1973 VII R 58/71, BStBl. II 1973, 666.

41 BFH v. 22. 2. 1972 VII R 80/69, BStBl. II 1972, 544.

42 Bezüglich der recht wechselvollen Entstehungsgeschichte der Vorschrift vgl. ausführlich *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, Tz. 1–10 zu § 396 AO.

43 Anders: § 262 AO.

44 Gem. § 468 RAO idF des § 162 Nr. 52 FGO v. 6. 10. 1965 bestand noch eine Bindung an BFH-Entscheidungen.

45 *Baumann*, BB 1976, 753.

Die Aussetzung liegt im Ermessen des Strafrichters bzw. der Staatsanwaltschaft (Finanzbehörde). Der Beschuldigte (Angeklagte) kann sie zwar beantragen, aber nicht erzwingen, d. h. gerichtlich durchsetzen<sup>46</sup>.

Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen, von denen § 396 AO die Zulässigkeit der Aussetzung abhängig macht, sollen hier nicht erörtert werden. Ich möchte lediglich auf ein Problem hinweisen, daß sich aus dem Nebeneinander der strafrechtlichen Aussetzungskompetenz einerseits und der Aussetzung des Besteuerungsverfahrens andererseits ergibt. Dieses Problem kommt meines Erachtens in der Literatur zu kurz – vielleicht, weil es sich um eine rein praktische Frage handelt –.

Finanzbehörde oder -gericht sind befugt, das Einspruchs- (§ 363 Abs. 1 AO) oder Gerichtsverfahren (§ 74 FGO) auszusetzen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil „von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen“ ist. Zwar ist „Abhängigkeit“ auch hier nicht mit Bindung gleichzusetzen. Meines Erachtens ist aber ein Strafverfahren bzw. ein Strafurteil kein Rechtsverhältnis i. S. des § 363 Abs. 1 AO (§ 74 FGO). Auch dürfte es an der mindestens – erforderlichen „rechtslogischen Vorgeflichkeit“<sup>47</sup> fehlen. In der Literatur wird aber die Ansicht vertreten, eine Entscheidung über eine Steuerstraftat schaffe ein Rechtsverhältnis, das zur Aussetzung des Steuerrechtsverfahrens legitimiere<sup>48</sup>. Dies führt zu dem, so meine ich, mißlichen Ergebnis, daß die Entscheidung darüber, welches Verfahren den zeitlichen Vorrang hat – und das im Ergebnis mit faktischer Bindungswirkung – einzig und allein im Belieben der Finanzverwaltung (-gericht) liegt<sup>49</sup>. Für eine Aussetzung des Strafverfahrens gem. § 396 AO ist nämlich nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der Strafschutz kein Raum mehr, sobald die Finanzbehörde erklärt hat, daß sie ihr Besteuerungsverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Strafverfahrens ausgesetzt habe<sup>50</sup>. In diesem Fall, so wird strafverfahrensrechtlich argumentiert, sei das Ziel des § 396 AO – die Erlangung eines kompetenten Spruchs über den Steueranspruch bzw. seine Verkürzung – nicht mehr erreichbar.

46 Dazu im einzelnen *Brenner*, BB 1980, 1321.

47 *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 2 zu § 74 FGO.

48 *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, aaO, Tz. 3 zu § 363 AO; *Ziemer/Hartmann/Loose*, Rechtsschutz in Steuersachen, Bd. I Rz 2710, 2713; *Klein/Orlopp*, aaO., Anm. 2 zu § 363.

49 Hinzu kommt, daß die Anfechtbarkeit einer Aussetzungsverfügung gem. § 363 Abs. 1 AO strittig ist. Vgl. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 4 zu § 363 AO.

50 BGH v. 1. 8. 1962 3 StR 200/62, NJW 1962, 2070.

Ein Ermessensspielraum des Strafrichters (Staatsanwaltschaft) besteht de facto also nur für den Fall, daß die Finanzbehörde ihrerseits nicht ausgesetzt hat. Dabei ist es leicht vorstellbar, daß die Rechtsbehelfsstelle es wesentlich bequemer findet, dem Strafverfahren den Vorzug zu geben. Gewiß sind Fälle denkbar, in denen der Beschuldigte den Berichtigungsbescheid nur anfecht, um das Strafverfahren „auf die lange Bank zu schieben“<sup>51</sup> – nach dem Motto: Es kann nur billiger werden –. Sind aber umgekehrt nicht auch Sachverhalte vorstellbar, in denen der Steuerpflichtige ein anzuerkennendes Interesse daran hat, Bestehen oder Verkürzung eines Steueranspruchs nicht in der verfahrensrechtlichen Stellung als Beschuldigter, sondern als Rechtsbehelfsführer klären zu lassen? Wenn er z. B. – selbstverständlich guten Glaubens – eine Sonderausgabe geltend gemacht hat und erst später im Zuge strafrechtlicher Ermittlungen erfährt, daß der Empfänger die Spendenbescheinigung angeblich zu Unrecht ausgestellt hat<sup>52</sup>?

Umgekehrt dürfte einem anhängigen Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung der Vorrang vor einem auf § 71 AO gestützten steuerrechtlichen Haftungsverfahren gebühren.

Die „gegenseitige“ Aussetzungsbefugnis gem. §§ 363, 396 AO mit den geschilderten Rechtsfolgen erscheint zumindest unbefriedigend<sup>53</sup>.

### 3. Aussetzung der Vollziehung

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes rechtfertigen bekanntlich die Aussetzung der Vollziehung (§ 242 AO, § 69 FGO). In Fällen, in denen die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts davon abhängt, ob eine strafbare Handlung begangen worden ist, vertrat der BFH<sup>54</sup> früher die Ansicht, hinreichender Tatverdacht – beurteilt nach den strafprozessualen Kriterien des § 203 StPO – schließe ernstliche Zweifel i. S. des § 69 FGO aus. Dem ist der Große Senat vor nicht langer Zeit erfreulicherweise entgegengetreten. Im Beschluß vom 5. 3. 1979<sup>55</sup> hat er klargestellt, daß im finanzgerichtlichen Verfahren die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die den Steuer-

51 *S. Brenner*, BB 1980, 1321.

52 Vgl. in diesem Zusammenhang FG München v. 27. 1. 1981 VII 182/75 – nrkr. –, EFG 1981, 414.

53 Vgl. aber auch § 118 b BRAO sowie § 111 StBerG.

54 Jedenfalls der V. Senat. S. Beschl. v. 22. 1. 1976 V B 75–76/75, BStBl. II 1976, 251.

55 GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570.

anspruch begründen, beim Steuergläubiger liegt<sup>56</sup>. Das gelte auch dann, wenn die Begehung einer strafbaren Handlung zum Tatbestand einer steuerrechtlichen Norm gehört. Schon wegen der unterschiedlichen Interessenlage sei es weder zulässig noch überhaupt sinnvoll, zur Prüfung der ernstlichen Zweifel nach § 242 AO und § 69 FGO auf § 203 StPO zurückzugreifen.

Dem Großen Senat ist meines Erachtens zuzustimmen, denn für ein Wahrscheinlichkeitsurteil i. S. des § 203 StPO ist die Möglichkeit eines non liquet unerheblich<sup>57</sup>. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsakts können auch dann noch begründet sein, wenn eine Überführung des Täters nach strafprozessualer Prognose wahrscheinlich erscheint<sup>58</sup>.

Fraglich erscheint, warum es der Große Senat aus seiner Sicht für erforderlich hält hervorzuheben, bei Prüfung der ernsthaften Zweifel sei der Grundsatz in dubio pro reo anzuwenden<sup>59</sup>. Einerseits wird nämlich dieser Grundsatz nur als Ausprägung der objektiven Feststellungslast gewertet; andererseits betont der Große Senat, für die Feststellung der Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei sei kein höherer Grad von Gewißheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die objektive Beweislast (Feststellungslast) trage.

In der Praxis sollten meines Erachtens die Anforderungen an die „Ernsthaftigkeit“ der Zweifel auch oder gerade in Fällen, in denen eine strafbare Handlung zum steuerbegründenden Tatbestand gehört, nicht überspannt werden. Allzu oft trifft man in diesem Zusammenhang auf die Einstellung, der objektive Tatbestand indiziere die subjektive Vorwerfbarkeit.

56 S. auch BFH v. 24. 6. 1976 IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 5. 11. 1970 V R 71/67, BStBl. II 1971, 220.

57 Vgl. z. B. Lüttger, GA 1957, 196.

58 Zumal bei einem Wahrscheinlichkeitsurteil nach § 203 StPO für den Grundsatz in dubio pro reo noch kein Raum ist (Kleinknecht, StPO, 35. Aufl., Tz. 2 zu § 203).

59 GlA Henneberg, StRK-Anm. FGO § 69 R. 215.

## C. Außersteuerrechtliche Folgen

### I. Rechtsgrundlagen für Berufsverbote und -beschränkungen im gewerblichen Bereich

#### 1. Gewerbeordnung

##### a) Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit

Gem. § 35 Abs. 1 GewO ist die Ausübung eines Gewerbes von der zuständigen Behörde ganz oder teilweise zu untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden oder einer mit der Leitung des Gewerbebetriebes beauftragten Person in Bezug auf dieses Gewerbe dartun. Die Vorschrift ist anwendbar auf alle Gewerbetreibende, die der Gewerbeordnung (§ 6 GewO) und ihren Nebengesetzen (z. B. Handwerksordnung, Gaststättengesetz) unterliegen, soweit dies nicht durch Spezialregelungen ausgeschlossen ist (z. B. § 53 GewO). Unabhängig von § 6 GewO gilt § 35 GewO auch für den Vertrieb von Arzneimitteln und den Handel mit Lotterielosen (Abs. 9).

Zur ordnungsmäßigen Ausübung eines Gewerbebetriebes gehört die Beachtung der steuerlichen und sonstigen öffentlich-rechtlichen Zahlungspflichten. Ein Gewerbetreibender, der diesen Pflichten nicht nachkommt, verschafft sich gegenüber anderen Gewerbetreibenden einen Wettbewerbsvorsprung<sup>60</sup>.

Wenn allerdings – bezogen auf steuerliches Fehlverhalten – „Tatsachen“ vorliegen, die eine Gewerbeuntersagung rechtfertigen, wird in Rechtsprechung und Literatur recht unterschiedlich beurteilt. Aus Steuerstraftaten kann regelmäßig eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit abgeleitet werden<sup>61</sup>. Während jedoch Sieg/Leifermann<sup>62</sup> offenbar nur „Strafurteile“ als Tatsachen werten, kommt es nach überwiegender Meinung letztlich darauf an, ob der Betroffene die allgemeine Neigung besitzt, Gesetze zu mißachten<sup>63</sup>. Diese Neigung werde indiziert durch „hartnäckige“<sup>64</sup>, „dauernde“<sup>65</sup> oder „beharrliche“<sup>66</sup> Nichterfüllung steuerlicher Erklärungs- oder

60 Z. B. OVG Münster v. 25. 8. 1980 4 A 157/80, GewArch. 1982, 165.

61 Vgl. die Hinweise bei Franzen/Gast/Samson, aaO, Rdnr. 222 zu § 370.

62 GewO, 4. Aufl. 1978, Tz. 4 zu § 35.

63 BVerwG v. 22. 5. 1964 VII C 13.64, BVerwGE 18, 305; BVerwG v. 20. 11. 1970 VII C 73.69, BVerwGE 36, 288; VGH Bremen v. 9. 9. 1958 BA 24/58, GewArch. 1960, 233.

64 BdF-Schr. v. 25. 6. 1981 – IV A 7 – S 0130 – 35/81, BB 1981, 1939.

65 VGH Bad.-Württ. v. 31. 5. 1972 VI 505/71, GewArch. 1973, 62; v. 20. 9. 1972 VI 577/71, GewArch. 1973, 154; v. 17. 11. 1972 VI 349/72, GewArch. 1973, 156.

66 Schaeffer, WiVerw. 1982, 100; BVerwG v. 2. 2. 1982 1 C 52-78, GewArch. 1982, 233.

Anmeldepflichten. Der BayVGH<sup>67</sup> bejaht die Unzuverlässigkeit mit der Begründung, der Gewerbetreibende habe das Finanzamt „warten lassen“, und zwar jahrelang. Der Umstand, daß ein Gewerbetreibender gelegentlich und/oder geringfügig mit seinen Zahlungen in Rückstand gerät, begründet keine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit<sup>68</sup>. Steuerrückstände dürften auch nur dann den Rückschluß auf eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit erlauben, wenn sie ein gewisses Gewicht haben. Ob man insoweit allerdings eine betragsmäßige Grenze setzen kann, erscheint zumindest fraglich<sup>69</sup>. Entscheidend ist – wie das BVerwG überzeugend formuliert –, ob „ein vernünftig Urteiler und um eine ordnungsgemäße Betriebsführung bemühter Gewerbetreibender in der zu beurteilenden Situation den Gewerbebetrieb nicht fortführen würde“<sup>70</sup>.

Nur eine Unzuverlässigkeit „in Bezug auf dieses Gewerbe“ verpflichtet die Behörde zur Untersagung (§ 35 Abs. 1 S. 1 GewO)<sup>71</sup>. Daraus ist meines Erachtens zu schließen, daß sich die Versäumnisse auf gewerbespezifische Steuern beziehen müssen<sup>72</sup>. Daher sind z. B. Pflichtverletzungen, die sich auf Kirchensteuern beziehen, in diesem Zusammenhang unerheblich<sup>73</sup>. Das gilt um so mehr, als die Anwendung der Straf- und Bußgeldvorschriften der AO auf Kirchensteuern in nahezu allen Bundesländern ausgeschlossen ist<sup>74</sup>.

Die Untersagung eines Gewerbebetriebes ist wertneutral. Folglich setzt Unzuverlässigkeit weder Verschulden im Sinne eines moralischen oder ethischen Vorwurfs, noch einen Charaktermangel voraus<sup>75</sup>. Mithin kommt

67 V. 24. 6. 1980 273 XXII 78, GewArch. 1981, 60.

68 Hamb. OVG v. 8. 7. 1980 Bf. III 103/78, DB 1981, 90.

69 Bdf-Schr. v. 25. 6. 1981, FN 64: Steuerrückstände unter 5 000 DM reichen regelmäßig nicht aus.

70 V. 2. 2. 1982 I C 52.78, GewArch. 1982, 233.

71 Der Begriff der Unzuverlässigkeit ist auf das jeweilige Gewerbe ausgerichtet (BVerwG v. 27. 6. 1961 I U 34.60, NJW 1961, 1834). Daher ist z. B. die Erlaubnis zum Betrieb einer Apotheke aus steuerlichen Gründen nicht nach §§ 4, 2 Gesetz über das Apothekenwesen rücknehmbar (vgl. auch *Schiedermaier/Pieck*, Apothekengesetz, 3. Aufl. 1981, Tz. 32 zu § 2). Allerdings gilt hier § 35 Abs. 9 GewO).

72 A.A. neuerdings BVerwG v. 2. 2. 1982, FN 70, mit zust. Anm. von Heß, GewArch. 1982, 234. Dagegen wurde z. B. eine gewerberechtlich relevante Unzuverlässigkeit bei einem Güternahverkehrsunternehmer, der privat unter Alkoholeinfluß fuhr, verneint: BVerwG v. 20. 11. 1970 VII C 73.69 BVerwGE 36, 288.

73 A.A. OVG Münster v. 25. 8. 1980 4 A 157/80, GewArch. 1981, 165; *Landmann/Rohmer*, GewO, Tz. 51 zu § 35.

74 Vgl. *Franzen/Gast/Samson*, aaO, Einl 177.

75 Vgl. *Landmann/Rohmer*, aaO, Tz. 29 zu § 35.

es nicht darauf an, ob Steuerrückstände mit oder ohne Verschulden entstanden sind<sup>76</sup>.

Eine Gewerbeuntersagung kommt nur in Betracht, wenn sie zum Schutz der Allgemeinheit oder der im Betrieb Beschäftigten „erforderlich“ ist (§ 35 Abs. 1 S. 1 GewO). Durch die Gewerbeuntersagung soll künftigem nicht ordnungsgemäßigem Verhalten begegnet werden. Eine derart einschneidende Maßnahme ist nicht schon dann „erforderlich“, wenn nur die Möglichkeit erneuten strafbaren Verhaltens nicht auszuschließen ist<sup>77</sup>. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel verlangt eine Abwägung der Interessen der Allgemeinheit und der des Einzelnen. Die Gewerbeuntersagung sollte demnach *ultima ratio* sein<sup>78</sup>. Bietet der Gewerbetreibende – trotz Fehlverhaltens in der Vergangenheit – die Gewähr dafür, daß er sein Gewerbe zukünftig entsprechend den Gesetzen ausüben werde, so wäre eine Untersagung nicht gerechtfertigt<sup>79</sup>. Bei der Beurteilung der Wiederholungsprognose ist das absolute Verwertungsverbot des § 49 Abs. 1 BZRG zu beachten. Zahlt der Betroffene während eines schwebenden Untersagungsverfahrens aufgelaufene Steuern nach, so dürfte das positive Rückschlüsse auf das zukünftige Verhalten erlauben<sup>80</sup>. Die Gewerbeuntersagung ist demnach geboten, wenn mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit aus dem Vorliegen bestimmter zuverlässigkeitsrelevanter Tatsachen erfahrungsgemäß auf eine gemeinschaftswidrige Betätigung (auch) in der Zukunft geschlossen werden kann<sup>81</sup>.

Die Untersagung liegt nicht im Ermessen der Verwaltung<sup>82</sup>. Für die teilweise Untersagung ist der Gesetzeswortlaut bezüglich eines Beurteilungsspielraums der Verwaltung nicht eindeutig. Aus rechtsstaatlichen Gründen erscheint aber auch hier die uneingeschränkte Rechtskontrolle unerlässlich<sup>83</sup>.

76 Ebenso Hess. VGH v. 7. 10. 1975 II OE 29/75, GewArch. 1976, 92; BayVGH v. 24. 5. 1973 166 VI 72, GewArch. 1974, 20; a.A. *Landmann/Rohmer*, aaO, Tz. 49 zu § 35. Im Urt. v. 27. 4. 1978 I XI 74, GewArch. 1979, 39 – betr. § 21 FahrlG – schließt der BayVGH von steuerlichen Pflichtverletzungen auf einen Charaktermangel, der seinerseits den Schluß auf persönliche Unzuverlässigkeit nahelege.

77 BVerwG v. 9. 2. 1967 I C 2.66, Buchholz 451.20 Nr. 23; ähnlich BVerwG v. 22. 5. 1964 VII C 13.64, BVerwGE 18, 305.

78 BVerwG v. 24. 2. 1966 I C 37.65, JZ 1966, 406 = DÖV 1966, 763; OVG Lüneburg v. 28. 1. 1976 VII OVG A 24/74, GewArch. 1976, 238.

79 S. auch BVerwG v. 22. 5. 1964 VII C 13.64, BVerwGE 18, 305.

80 A.A. BVerwG v. 15. 11. 1967 I C 43.67, BVerwGE 28, 202; weniger eng VGH Bad.-Württ. v. 21. 7. 1975 VI 357/75, GewArch. 1975, 373.

81 *Schaeffer*, WiVerw. 1982, 100.

82 BVerwG v. 24. 2. 1966 I C 37.65, BVerwGE 23, 280.

83 Ebenso BVerwG, FN 82, in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung. S. auch *Dickersbach*, WiVerw. 1982, 65.

Die Untersagungsverfügung ist ein rechtsgestaltender Verwaltungsakt<sup>84</sup>. Das Untersagungsverfahren kann fortgesetzt werden, auch wenn der Betrieb des Gewerbes während des Verfahrens aufgegeben wird (§ 35 Abs. 1 S. 3 GewO). Im Rechtsstreit maßgebend ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung. Ob die Untersagungsgründe im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung noch vorliegen, ist unerheblich<sup>85</sup>. Die Verletzung einer vollziehbaren Untersagungsanordnung kann als Ordnungswidrigkeit geahndet werden (§ 146 Abs. 1 Nr. 1 GewO)<sup>86</sup>.

#### b) Rücknahme von Konzessionen gem. § 53 GewO

§ 53 Abs. 1 Nr. 2 GewO gestattet die Rücknahme von Konzessionen, Erlaubnissen oder Genehmigungen, wenn sich nachträglich ergibt, daß der Gewerbetreibende nicht die für die Erteilung der Konzession erforderlichen Eigenschaften besitzt. Die Vorschrift enthält eine spezielle und abschließende Regelung, welche sowohl die Anwendbarkeit des § 35 GewO als auch die allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze über den Widerruf ausschließt (§ 35 Abs. 8 GewO)<sup>87</sup>.

Prüft man die Erfordernisse, von denen Erteilung oder Widerruf abhängen, so zeigen sich bemerkenswerte Unterschiede.

Pfandleiher können ihre Konzession verlieren (§ 34 Abs. 1 Nr. 1 GewO), wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß ihnen „die für den Gewerbebetrieb erforderliche Zuverlässigkeit fehlt“. Entsprechendes ist vorgeschrieben für das Bewachungsgewerbe (§ 34 a Abs. 1 Nr. 1 GewO) und für den Betrieb von Privatkrankenanstalten (§ 30 Abs. 1 Nr. 1 GewO). Wegen der mit § 35 GewO vergleichbaren Fassung der gesetzlichen Widerrufstatbestände erscheint es geboten, den Begriff der Unzuverlässigkeit ebenso zu interpretieren wie bei § 35 GewO<sup>88</sup>. Wer hingegen das Versteigerungs- oder Maklergewerbe betreiben, Spielgeräte aufstellen oder eine Spielhalle unterhalten will, besitzt die erforderliche Zuverlässigkeit nach den einschlägigen Legaldefinitionen regelmäßig nicht, wenn er z. B. wegen Diebstahls, Unterschlagung, Erpressung, Hehlerei, Betrug oder Untreue verurteilt worden ist (§ 34 b Abs. 4 Nr. 1, § 34 c Abs. 2 Nr. 1; § 33 c Abs. 2

84 Im Gegensatz zur Rücknahme oder dem Widerruf einer Erlaubnis.

85 BVerwG v. 2. 2. 1982 1 C 52.78, GewArch. 1982, 233.

86 Im Gegensatz dazu ist ein Verstoß gegen das Berufsverbot nach § 70 StGB strafbar gem. § 145 c StGB.

87 Vgl. Landmann/Rohmer, aaO, Tz. 12 zu § 53 u. Tz. 28 zu § 53; OVG Münster v. 11. 5. 1966 IV A 1290/65, GewArch. 1967, 9.

88 Landmann/Rohmer, aaO, Tz. 18 zu § 34.

S. 2; § 33 i Abs. 2 Nr. 1 GewO). Steuerdelikte werden nicht aufgeführt. Eine extensive Auslegung halte ich angesichts der detaillierten Aufzählung verschiedenster Vermögensdelikte<sup>89</sup> für unzulässig. Mithin sind Steuerdelikte erstaunlicherweise für Erteilung und Rücknahme dieser Konzessionen irrelevant. Das muß folgerichtig erst recht für „einfache“ Verstöße gegen steuerrechtliche Pflichten gelten.

Das steuerehrliche oder -unehrliche Verhalten des Gewerbetreibenden ist – wenn auch aus anderen Gründen – ebenfalls dann unbeachtlich, wenn es um die Rücknahme einer Erlaubnis zur Veranstaltung von Singspielen geht. Die Rücknahme kann nämlich „nur“ dann erfolgen, wenn die Annahme gerechtfertigt ist, „daß die beabsichtigten Veranstaltungen den Gesetzen oder guten Sitten zuwiderlaufen werden“ (§ 33 a Abs. 2 Nr. 1 iVm § 53 Abs. 2 Nr. 2 GewO). Steuerverkürzungen mögen sittenwidrig sein, das Gesetz spricht aber nur von Sittenwidrigkeit „der Veranstaltung“. Zusammenfassend bleibt festzuhalten, daß steuerliches Fehlverhalten im weitesten Sinn für eine Konzessionsrücknahme gem. § 53 GewO nach der hier vertretenen Auffassung für Pfandleiher, das Bewachungsgewerbe sowie Privatkrankenanstalten erheblich ist, nicht dagegen für Versteigerer, Makler<sup>90</sup>, die Aufstellung von Spielgeräten, die Unterhaltung von Spielhallen sowie für die Veranstaltung von Singspielen.

## 2. Nebengesetze

### a) Gaststättengesetz

Wer ein Gaststättengewerbe betreiben will, bedarf der Erlaubnis (§ 2 Abs. 1 GastG). Die Erlaubnis ist zu versagen, wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß der Antragsteller „die für das Gewerbe erforderliche Zuverlässigkeit nicht besitzt“ (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 GastG). Treten nachträglich entsprechende Tatsachen ein, so ist die Erlaubnis zu widerrufen (§ 15 Abs. 2 GastG)<sup>91</sup>.

Obwohl die Unzuverlässigkeit in § 4 Abs. 1 Nr. 1 GastG mit Beispielen<sup>92</sup>

89 Die vom Gesetz für relevant erachteten Vergehen sind auch nicht in allen Fällen gleich. Z. B. kommen beim Versteigerungsgewerbe noch Urkundenfälschung, Wucher sowie Vergehen gegen das Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb hinzu, § 34 b Abs. 4 Nr. 1 GewO.

90 Bei einem Makler könnte die Rücknahme der Erlaubnis wegen „ungeordneter Vermögensverhältnisse“ (§ 34 c Abs. 2 Nr. 2 GewO) u. a. mit Rücksicht auf erhebliche Steuerschulden zulässig sein.

91 Bzw. zurückzunehmen, wenn bekannt wird, daß bei der Erteilung Versagungsgründe vorlagen (§ 15 Abs. 1 GastG).

92 „Insbesondere“.

umschrieben wird, aufgrund derer der Gewerbetreibende gerade für den Betrieb einer Gastwirtschaft ungeeignet sein dürfte<sup>93</sup>, erscheint es einleuchtend, daß die Judikatur den unbestimmten Rechtsbegriff „Unzuverlässigkeit“ hier nicht anders auslegt als im Rahmen des § 35 GewO. Also können auch steuerliche Pflichtverletzungen unter den oben besprochenen Voraussetzungen zum Widerruf der Erlaubnis führen<sup>94</sup>.

#### b) Fahrschule

Eine Fahrschülerlaubnis ist zu widerrufen, wenn Tatsachen vorliegen, die den Erlaubnisnehmer zur Führung einer Fahrschule als unzulässig erscheinen lassen. Das ist „insbesondere“ dann der Fall, wenn er wiederholt Pflichten gröblich verletzt hat, die ihm nach dem Fahrlehrergesetz obliegen (§ 21 Abs. 2 iVm § 11 Abs. 1 Nr. 1 FahrLG)<sup>95</sup>. Da der Widerruf ausdrücklich nicht nur von Verstößen gegen das Fahrlehrergesetz abhängig gemacht ist, wird man hier ebenfalls die allgemeinen gewerblichen Grundsätze anwenden können. Mithin sind auch steuerrechtliche Pflichtverletzungen durch den Betriebsinhaber Umstände, die zum Widerruf einer Fahrschülerlaubnis führen können<sup>96</sup>.

Auffällig erscheint jedoch, daß die Fahrschülerlaubnis zurückzunehmen „ist“, während bezüglich des Konzessionsentzuges gemäß § 53 GewO ein Ermessensspielraum besteht.

### 3. Straßenbeförderungsrecht

#### a) Güterfernverkehr

Güterfernverkehr i. S. des § 3 Abs. 1 GüKG ist genehmigungspflichtig (§ 8 GüKG). § 78 Abs. 1 GüKG enthält die Aufzählung einer Reihe von Gründen, bei deren Vorliegen die zuständige Behörde verpflichtet ist, die Genehmigung zurückzunehmen. Das ist gem. § 78 Abs. 1 Nr. 2 iVm § 29 GüKG dann der Fall, wenn die in § 29 GüKG festgesetzten Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten „wiederholt gröblich verletzt werden“. Im Gegensatz dazu liegt die Rücknahme der Erlaubnis wegen „wiederholter“

93 Dem Trunke ergeben, willensschwach, Glücksspieler etc.

94 Vgl. OVG Münster v. 14. 7. 1971 IV A 1127/70, DÖV 1972, 58.

95 Ähnliches gilt gem. § 11 Abs. 2 Nr. 1 SchornsteinfegerG: Die Bestellung zum Bezirksschornsteinfeger ist zu widerrufen, „wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß der Bezirksschornsteinfeger nicht die erforderliche persönliche oder fachliche Zuverlässigkeit für die Ausübung seines Berufes besitzt“.

96 Ebenso BayVGH v. 27. 4. 1978 I XI 74, GewArch. 1978, 37.

Nichterfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen im pflichtgemäßen Ermessen der Genehmigungsbehörde § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG).

Warum der Gesetzgeber ausgerechnet der Buchführungspflicht nach § 29 GüKG eine so gravierende Bedeutung beimißt, ist nicht einzusehen<sup>97</sup>. Gesetzliche Aufzeichnungspflichten sind zugleich steuerrechtliche Verpflichtungen (§ 140 AO). Eine Verletzung des § 29 GüKG wäre also durch § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG erfaßt. Eine einleuchtende Begründung dafür, daß die nicht ordnungsgemäße Aufzeichnung der Beförderungsgeschäfte etc. zwangsläufig die Rücknahme der Konzession zur Folge hat, während der Behörde bei anderem, möglicherweise weit schwerer wiegendem steuerlichen Fehlverhalten ein Beurteilungsspielraum zusteht, ist nicht erkennbar. Diese Ungereimtheit wird meines Erachtens auch nicht dadurch beseitigt, daß der Tatbestand des § 78 Abs. 1 Nr. 2 GüKG eine „gröbliche“ Pflichtverletzung voraussetzt<sup>98</sup>.

Eine Rücknahme der Genehmigung gem. § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG ist nur zulässig, wenn sich die Pflichtverletzung auf Steuern bezieht, die mit dem Betrieb des Kraftverkehrsunternehmers in unmittelbarem Zusammenhang stehen<sup>99</sup>.

#### b) Güternahverkehr

Wer Güternahverkehr betreiben will, bedarf der Erlaubnis (§ 80 GüKG). Ob die Erlaubnis aufgrund steuerrechtlicher Pflichtverletzungen zurückgenommen werden kann oder sogar muß, geht aus dem Gesetz nicht eindeutig hervor. Gem. § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG ist die Erlaubnis zurückzunehmen, wenn nach ihrer Erteilung Umstände eintreten, aus denen sich „die Unzuverlässigkeit“ des Unternehmers ergibt. § 88 Abs. 2 Nr. 2 GüKG erlaubt zwar die Rücknahme bei wiederholter Verletzung „sozialrechtlicher Verpflichtungen“<sup>100</sup>. Bezüglich steuerrechtlicher Pflichtverletzungen jedoch enthält das Gesetz keine dem § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG entsprechende Vorschrift<sup>101</sup>.

97 Mit Rücksicht auf die allgemeine Buchführungspflicht der Spediteure und Güterkraftverkehrsunternehmer gem. § 1 Abs. 2 Nr. 5 und 6 iVm § 38 HGB ist § 29 GüKG vornehmlich für Minderkaufleute i. S. des § 4 Abs. 1 HGB bedeutsam; vgl. *Balfanz*, GüKG, Anm. 1 zu § 29.

98 Eine wiederholte Verletzung i. S. des § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG dürfte als „gröbliche“ Verletzung i. S. des § 78 Abs. 1 Nr. 2 GüKG zu werten sein und umgekehrt.

99 Vgl. Nr. 107 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Güterkraftverkehrsgesetz v. 13. 12. 1972, abgedruckt bei *Hein/Eichhoff/Pukall/Krien*, GüKG, Bd. II B 800.

100 Ebenso für die Güterfernverkehrsgenehmigung § 78 Abs. 2 Nr. 2 GüKG.

101 Auch Buchführungsmängel (§ 85 Abs. 3 GüKG) sind bei den Rücknahmegründen des § 88 Abs. 1 Nr. 3 und 4 GüKG nicht aufgeführt.

Das OVG Hamburg<sup>102</sup> vertritt die Ansicht, daß einem Unternehmer, der jahrelang seine steuerrechtlichen Verpflichtungen „schuldhaft gröblich“ vernachlässigt, die Erlaubnis gem. § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG – also wegen allgemeiner „Unzuverlässigkeit“ – entzogen werden „kann“. Die Entscheidung dürfte schon deshalb angreifbar sein, weil eine auf § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG gestützte Erlaubniserücknahme nicht im Ermessen der Verwaltung steht. Darüber hinaus verbieten die Gegenüberstellung der §§ 78 und 88 GüKG einerseits sowie rechtsstaatliche Erwägungen andererseits die Anwendung des § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG auf Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze. Daß der Gesetzgeber das Problem der steuerrechtlichen Unzuverlässigkeit beim Güternahverkehr nur übersehen hat<sup>103</sup>, ist denkbar, darf aber nicht unterstellt werden und liegt m. E. auch nicht nahe. Dagegen spricht schon, daß § 88 GüKG anläßlich der Aufhebung des § 198 RAO<sup>104</sup> durch § 162 Nr. 28 FGO<sup>105</sup> nicht entsprechend ergänzt wurde. Da die Verletzung steuerrechtlicher Verpflichtungen bei dem Güternahverkehrsunternehmer gem. § 78 Abs. 2 Nr. 6 GüKG nur einen fakultativen Rücknahmegrund bildet, ist nicht einzusehen, daß steuerliche Unzuverlässigkeit für den Güternahverkehrsunternehmer aufgrund einer extensiven Auslegung des § 88 GüKG zur zwingenden Erlaubniserücknahme führen soll. Auch die Verletzung sozialrechtlicher Verpflichtungen hat der Gesetzgeber nicht für so schwerwiegend angesehen, daß sie für sich allein zur Begründung der allgemeinen Unzuverlässigkeit i. S. des § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG ausreichen. Andernfalls wäre das Ermessen der Behörde ausgeschaltet und der Betroffene wäre schlechter gestellt<sup>106</sup>. Gem. § 88 Abs. 1 Nr. 1 GüKG „kann“ die Erlaubnis zurückgenommen werden, wenn Vorschriften, die im Interesse der öffentlichen Sicherheit erlassen sind, trotz Verwarnung nicht erfüllt werden. Ungeachtet der Bedeutung des Steuerrechts wäre es kaum zu verstehen, daß gerade im Verkehrsgewerbe die Einhaltung steuerrechtlicher Normen wichtiger sein soll als die Erfüllung derjenigen Vorschriften, die der öffentlichen Sicherheit dienen. Wenn also der Gesetzgeber steuerliche Pflichten in § 78 GüKG erwähnt und in § 88 GüKG nicht, so ist die Subsumtion unter die allgemeine Vorschrift des § 88 Abs. 1 Nr. 5 GüKG meines Erachtens jedenfalls dann nicht zulässig, wenn es ausschließlich um steuerrechtliche Unzuverlässigkeit geht. Das mag man bedauern. Jedoch ist es dem Gesetzgeber unbenommen, die entsprechende Eingriffsnorm zu schaffen.

102 V. 29. 6. 1978 OVG Bf. II 122/77, GewArch. 1979, 35.

103 So das Hamb. OVG, FN 102.

104 Betriebsuntersagung durch die OFD.

105 V. 10. 10. 1965, BGBl. I 1965, 1477.

106 So überzeugend *Adams/Buhren*, GewArch. 1975, 55.

### c) Personenbeförderungsgesetz

Erfreulich eindeutig erweist sich die Rechtslage bezüglich der Genehmigungspflichtigen (§ 2 PBefG) Personenbeförderung auf der Straße. Die Genehmigung „kann“ unter anderem dann zurückgenommen werden, wenn der Unternehmer „die sich aus seinem Unternehmen ergebenden steuerrechtlichen Verpflichtungen wiederholt nicht erfüllt hat“ (§ 25 Abs. 2 Nr. 3 PBefG). Diese klare Formulierung zwingt zu dem Schluß, daß steuerliche Pflichtverletzungen nicht unter die allgemeine Unzuverlässigkeit, welche die Genehmigungsbehörde zur Rücknahme zwingt (§ 25 Abs. 1 iVm § 13 Abs. 1 Nr. 2 PBefG), subsumiert werden kann.

## II. Folgen steuerlichen Fehlverhaltens für freie Berufe

Die Folgen steuerlichen Fehlverhaltens für freie Berufe sind nicht weniger gravierend.

Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Notare etc. haben ihren Beruf „gewissenhaft“ auszuüben. Sie haben sich innerhalb und außerhalb des Berufs der Achtung und des Vertrauens, welche ihre Stellung (§ 43 BRAO) bzw. ihr Beruf (§ 57 StBerG, § 14 Abs. 3 BNotO) erfordert, „würdig zu erweisen“<sup>107</sup>.

Daß Steuerhinterziehungen zugleich Berufspflichtverletzungen darstellen<sup>108</sup>, erscheint selbstverständlich. Gleiches gilt für die nachlässige Bearbeitung der Angelegenheiten von Mandanten<sup>109</sup>. Aber auch die Bearbeitung der eigenen Steuerangelegenheiten gehört in den Kreis der Berufspflichten. Pflichtverletzungen, die sich beziehen auf Umsätze und Einkünfte aus der Praxistätigkeit sowie Lohnsteuer für Angestellte, betreffen stets die berufliche Sphäre<sup>110</sup>. Ein außerberufliches Verhalten liegt nur

107 Zur Verfassungsmäßigkeit der Generalklausel in bezug auf Art. 12 GG und auch als Grundlage für eine ehrengerichtliche Bestrafung vgl. BVerfG v. 11. 6. 1969 2 BvR 518/66, BVerfGE 26, 186.

108 Für RAe z. B.: EGH v. 28. 1. 1958 EV 518/57 B, EG Bd. V, 112; für StB: LG Hannover v. 29. 9. 1977 44 StL 3/77; ferner LG München v. 21. 7. 1977 StV 26/77 StL 13/77 und OLG Düsseldorf v. 26. 1. 1978 2 (1) StO 6/77, StB 1979, 58.

109 Vgl. z. B. BGH v. 27. 8. 1979 Stb StR 3/79 (verspätete Abgabe von Steuererklärungen für Mandanten); OLG Celle v. 28. 2. 1979 StO 9/78 betr. verspätete Rückgabe von Unterlagen an Mandanten.

110 BGH v. 27. 8. 1979 Stb StR 7/79, NJW 1980, 714; KG v. 7. 11. 1957 G 4/57 KG, EGH IV, 57.

dann vor, wenn es als das eines Privatmannes anzusehen ist<sup>111</sup>. Die Einordnung von Steuerverfehlungen in den privaten Bereich eines Steuerberaters ist daher nur in Ausnahmefällen<sup>112</sup> denkbar<sup>113</sup>, – meines Erachtens z. B. im Zusammenhang mit einer eigenen Erbschaftsteuererklärung.

Als Verwaltungsmaßnahme bei Berufspflichtverletzungen kommt eine Rüge des zuständigen Kammervorstands in Betracht (§ 81 StBerG; § 74 BRAO).

### III. Ausländerrecht und Paßwesen

1. Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 AuslG „kann“ ein Ausländer ausgewiesen werden, wenn er wegen eines Verbrechens oder Vergehens verurteilt worden ist<sup>114</sup>. Gleiches gilt nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 AuslG, wenn der Ausländer gegen eine Vorschrift des Steuerrechts einschließlich des Zollrechts und des Monopolrechts oder des Außenwirtschaftsrechts oder gegen Einfuhr-, Ausfuhr-, Durchfuhr- oder Verbringungsverbote oder -beschränkungen verstößt. Bei derartigen Verstößen kann ihm auch die Ausreise untersagt werden (§ 19 Abs. 2 Nr. 3 AuslG).

Die Ausweisung ist kein gebundener Verwaltungsakt. Bei Vorliegen eines Ausweisungstatbestandes des § 10 AuslG hat die Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob die Ausweisung geboten ist<sup>115</sup>. Dabei ist dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung zu tragen<sup>116</sup>. Die

111 BGH v. 27. 8. 1979, FN 110 (betr. Stb und Stbv); BVerwG v. 5. 11. 1968 I D 19.68, BVerwGE 33, 199, 201 (betr. Beamte); BGH v. 16. 10. 1978 AnwSt (R) 6/78, BGHSt 28, 150 (betr. RAe). Vgl. für Anwälte schon EGH v. 15. 4. 1931 II G 72/30, EGH 25, 60 betr. ordnungsgemäßige Buchführung und Abgabe richtiger Steuererklärungen.

112 Bei RAen wohl völlig ausgeschlossen, denn hier wird die allgemeine Verpflichtung zur Treue gegenüber dem Recht aus der Stellung des RA als Organ der Rechtspflege (§ 1 BRAO) abgeleitet (vgl. *Isele*, BRAO, Anm. II D zu § 43).

113 Deswegen entfallen regelmäßig auch die einschränkenden Voraussetzungen für eine berufsgerichtliche Ahndung gem. § 89 Abs. 2 StBerG (§ 113 Abs. 2 BRAO). Hiernach kommt die Ahndung einer außerberuflichen Pflichtverletzung nur in Betracht, wenn sie „in besonderem Maße geeignet ist“, dem Ansehen des Berufsstandes zu schaden.

114 Über Besonderheiten bei Staatsangehörigen von Mitgliedstaaten der Eur. Wirtschaftsgemeinschaft vgl. AufenthG EWG v. 11. 9. 1981, BGBl. I 1981, 949.

115 Vgl. BVerwG v. 11. 6. 1968 I C 13.67, MDR 1969, 245; v. 16. 6. 1970, I C 47.69, MDR 1970, 787; ferner Pagenkopf, DVBl. 1975, 764; Deibel, DÖV 1980, 21 mwNachw.

116 BVerfG v. 18. 7. 1979 1 BvR 650/77, NJW 1980, 514 – Ausweisung im Anschluß an Verurteilung wegen Steuerhehlerei, begangen in Tateinheit mit Opiumvergehen.

Ausweisung hat nicht den Zweck, ein bestimmtes menschliches Verhalten zu ahnden, sondern einer künftigen Störung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung oder einer Beeinträchtigung sonstiger erheblicher Belange der Bundesrepublik vorzubeugen<sup>117</sup>.

Das Ausländergesetz gestattet die Ausweisung eines bestraften Ausländers stets dann, wenn die Prognose für sein zukünftiges Verhalten in strafrechtlicher Hinsicht ungünstig ist. Sie kann aber auch geboten sein, wenn kein ausreichender Anhaltspunkt dafür vorliegt, daß sich der verurteilte Ausländer erneut strafbar machen oder auf andere Weise die Rechtsordnung mißachten werde<sup>118</sup>. Nach der Rechtsprechung ist die Ausweisung auch dann ermessungsmäßig, wenn sie in bestimmten Fällen nach der Lebenserfahrung dazu führen kann, daß sich andere Ausländer zur Vermeidung der ihnen sonst drohenden Ausweisung während ihres Aufenthaltes in der Bundesrepublik Deutschland ordnungsgemäß verhalten werden<sup>119</sup>.

### 2. Paßentzug

Nach § 7 PaßG<sup>120</sup> ist die Ausstellung eines Passes zu versagen, wenn sich der Bewerber einer gegen ihn im Inland schwebenden Strafverfolgung oder -vollstreckung entziehen will (Abs. 1 lit. b) oder wenn die Annahme begründet ist, der Bewerber werde sich durch Ausreise oder durch Verbleib im Ausland seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen (Abs. 1 lit. c)<sup>121</sup>. Gleiches gilt für die Entziehung eines Reisepasses (§ 8 PaßG). Unter den Voraussetzungen des § 7 PaßG kann die zuständige Behörde gem. § 2 Abs. 2 PersonalausweisG im Einzelfall anordnen, daß der Personalausweis nicht zum Verlassen der Bundesrepublik über eine Auslandsgrenze berechtigt.

Die bloße Vermutung, daß der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen will, reicht nicht aus. Versagung oder Entziehung eines Passes können nur auf „Tatsachen“ gestützt werden.

Da die Ausreisefreiheit grundgesetzlich geschützt ist (Art. 2 Abs. 1 GG)<sup>122</sup>,

117 BVerwG v. 11. 6. 1968 I C 13.67, MDR 1969, 245.

118 BVerwG v. 15. 1. 1970 I C 18.69, JR 1970, 192.

119 Dazu krit. *Deibel*, DÖV 1980, 21 ff; ferner *Pagenkopf*, DVBl. 1975, 764.

120 Unter den Voraussetzungen des § 7 PaßG kann die zuständige Behörde gem. § 2 Abs. 2 PersonalausweisG im Einzelfall anordnen, daß der Personalausweis nicht zum Verlassen der Bundesrepublik über eine Auslandsgrenze berechtigt.

121 Zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. VGH Bad.-Württ. v. 5. 2. 1979 I 2951/78, RIW/AWD 1979, 422.

122 BVerfG v. 16. 1. 1957 1 BvR 253/56, NJW 1957, 297.

muß die Vorschrift des § 7 Abs. 1 lit. c PaßG eng ausgelegt werden<sup>123</sup>. Steuerrückstände rechtfertigen nicht ohne weiteres die Annahme, der Betroffene wolle sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen<sup>124</sup>. Die Behörde ist für den Steuerfluchtwillen beweispflichtig<sup>125</sup>. Aus der tatbestandsmäßigen Begrenzung der Versagungsgründe folgt, daß Paßversagung bzw. -entziehung nicht als Druckmittel eingesetzt werden dürfen, um den Betroffenen zu irgendeinem Verhalten zu veranlassen, z. B. zur Bezahlung von Steuerschulden<sup>126</sup>. Auch darf ein Rechtsbehelf gegen einen Steuerbescheid nicht zum Anlaß genommen werden, dem Stpfl. für die Dauer des Rechtsstreits die Reisepapiere vorzuenthalten. Andernfalls müßte der Stpfl. – wie *Friauf* überzeugend dargelegt hat – zwischen zwei verfassungsrechtlich geschützten Rechten wählen. D. h. er müßte entweder auf die Rechtsschutzgarantie oder auf die Ausreisefreiheit verzichten<sup>127</sup>.

Während die Ausstellung eines Passes bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7 PaßG zu versagen „ist“, steht der Entzug unter den gleichen Voraussetzungen gem. § 8 PaßG im Ermessen der zuständigen Behörde. Ermessensschränke ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Danach ist jede Maßnahme unangemessen, die für den Betroffenen Nachteile herbeiführt, die erkennbar außer Verhältnis zu dem beabsichtigten Erfolg stehen<sup>128</sup>.

#### IV. Verfahrensfragen

##### 1. Steuergeheimnis

Gewerbeuntersagung, Konzessionsentzug, berufsgerichtliche Ahndung, Paßentzug wegen Steuerverfehlungen usw. sind davon abhängig, daß die zuständigen Behörden bzw. Berufskammern von den steuerrechtlichen Pflichtverletzungen Kenntnis erlangen. Soweit Spezialgesetze die entsprechenden Ermächtigungen enthalten, entstehen in bezug auf das Steuergeheimnis keine Probleme (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Das ist jedoch leider nur vereinzelt der Fall.

§ 10 StBerG verpflichtet die Finanzbehörden, Tatsachen, die den Verdacht

123 OVG Münster v. 19. 8. 1980 18 A 1068/80, NJW 1981, 838.

124 BVerwG v. 1. 2. 1971 I A 5.69, NJW 1971, 820.

125 VGH Bad.-Württ. v. 5. 2. 1979 I 2951/78, RIW/AWD 1979, 422; vgl. auch § 15 Allgemeine Verwaltungsvorschriften zum PaßG v. 15. 8. 1952, GemM-inBl. 1952, 227 ff.

126 GlA Hartmann, JbÖR 17 (1968) 437 ff, 462.

127 In: Festschrift für Schwinge, 1973, 247 ff, 260.

128 Zur Ermessensabwägung im Einzelfall vgl. VGH Bad.-Württ., FN 125.

begründen, daß bestimmte Personen bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen eine Berufspflichtverletzung begangen haben, den zuständigen Berufskammern mitzuteilen. Betroffen davon sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und die entsprechenden Gesellschaften (§ 3 StBerG) sowie Notare und Patentanwälte (§ 4 Nr. 1 u. 2 StBerG).

Zu beachten ist allerdings, daß die Mitteilungspflicht nur dann besteht, wenn „bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung“ in Steuersachen „eine Berufspflicht“ verletzt worden ist. Eine Benachrichtigung der Kammer z. B. über verspätete Abgabe eigener Steuererklärungen (auch Berufspflichtverletzung) wäre durch § 10 StBerG nicht gedeckt<sup>129</sup>.

Gemäß § 25 Abs. 3 PBefG und § 78 Abs. 3 GüKG dürfen die Finanzbehörden den Genehmigungsbehörden Mitteilung über die „wiederholte“ Nichterfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen machen. Nach dem Ausländergesetz dürfen in den Fällen des § 10 Abs. 1 Nr. 4 (Verstoß gegen eine Vorschrift des Steuerrechts) die erforderlichen Auskünfte erteilt werden.

Soweit „Mitteilungen“ vorgesehen sind, kann oder muß die Finanzverwaltung von sich aus tätig werden. Eine Auskunft hingegen (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 AuslG) setzt begrifflich eine Anfrage, also die Aktivität der außersteuerlichen Behörde voraus.

Keine Regelungen enthalten die Gewerbeordnung, das Paßgesetz, § 19 AuslG (Ausreiseverbot) sowie § 88 GüKG (Zurücknahme der Güternahverkehrserlaubnis). Die Finanzverwaltung<sup>130</sup> bejaht die Zulässigkeit der Offenbarung steuerlicher Verhältnisse in allen Fällen, und zwar mit bemerkenswerten „Klimmzügen“<sup>131</sup>. Sogar die Anregung des Finanzamts auf Einleitung eines Untersagungsverfahrens<sup>132</sup> soll befugt sein, „wenn die steuerliche Unzulässigkeit derart schwer wiegt, daß sich aus ihr allein die gewerberechtliche Unzuverlässigkeit ergibt“. Zuständig zur Beurteilung der *gewerberechtlichen* Unzuverlässigkeit wäre demnach das Finanzamt! Mit Rücksicht darauf, daß die gewerberechtlichen Vorschriften (§ 35, 53 GewO, § 15 GastG) keine Auskunftsermächtigung enthalten, wird die Be-

129 Ähnlich auch OFD Frankfurt v. 2. 4. 1981 – S 0824 A – 2 – St II 41, StLex 2 B, StBerG 1010.

130 Nicht die anfragende Stelle, sondern die Finanzverwaltung ist zuständig zur Entscheidung darüber, ob eine Offenbarungsbefugnis besteht; vgl. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 38 zu § 30 AO.

131 BdF-Schr. v. 25. 6. 1981 IV A 7 – S 0130 – 35/81, BB 1981, 1939.

132 Nach Ansicht des FG Bad.-Württ. v. 23. 10. 1980 X 309/80 – rkr. –, EFG 1981, 67, kein anfechtbarer Verwaltungsakt.

fugnis auf § 30 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt. Nach dieser Vorschrift können Tatsachen offenbart werden, wenn sie der Durchführung eines Verwaltungs- oder Gerichtsverfahrens in Steuersachen oder der Durchführung eines Steuerstraf- bzw. -bußgeldverfahrens dienen. Die Finanzverwaltung meint<sup>133</sup>, eine Auskunft für Zwecke der §§ 35, 53 GewO diene der Durchführung eines bereits anhängigen oder in Kürze einzuleitenden Steuerverfahrens. „Daher“ könne die Auskunft erteilt werden, wenn die Gewerbeuntersagung „als geeignetes und erforderliches Mittel erscheint, die künftige Verletzung steuerrechtlicher Pflichten zu unterbinden“.

Die Gewerbeuntersagung (Konzessionsentzug etc.) dient nicht der Sicherstellung künftiger steuerlicher Pflichten. Ein Gewerbetreibender, dessen Gewerbe untersagt wurde, hat keine aus dem Gewerbe erwachsenden steuerlichen Pflichten mehr. Vor allem aber könnte die Mitteilung steuerlicher Verhältnisse an andere Behörden als Finanzbehörden der Durchführung eines Steuerverfahrens regelmäßig nur dann dienen, wenn die Finanzbehörde an die Entscheidung dieser Behörde gebunden ist<sup>134</sup>.

Die Verwaltungsrechtsprechung begründet die Befugnis zur Offenbarung mit zwingendem öffentlichen Interesse. Ohne die – vielfach von der Mitteilung steuerlichen Fehlverhaltens abhängige – Möglichkeit, die Fortführung des Gewerbes zu untersagen, sei eine erhebliche Beeinträchtigung der Steuermoral (!) zu befürchten. Es wäre für den seine steuerlichen Pflichten erfüllenden Bürger nicht verständlich, wenn die Behörden, die auf Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung zu achten haben, gegen die ihre öffentlich rechtlichen Verpflichtungen mißachtenden Gewerbetreibenden nicht in allen Fällen wirksam vorgehen könnten<sup>135</sup>.

Meines Erachtens ist diese Auffassung durch § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO nicht gedeckt. Das Gesetz verlangt eine gesetzliche Ermächtigung zur Offenbarung (§ 30 Abs. 1 Nr. 2 AO). Fehlt eine solche Ermächtigung, so kann sie gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO durch ein zwingendes öffentliches Interesse nur in solchen Fällen ersetzt werden, in denen bestimmte „Straftaten“ „verfolgt“ werden sollen. Gewerbeuntersagung und Erlaubnistrücknahme sind keine Straftaten. Die wiederholte Nichtabgabe von Lohnsteueranmeldungen – und sei sie auch noch so „gröblich“ oder „hartnäckig“ erfolgt – kann erst recht nicht mit einer der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 lit. a und b AO beispielhaft aufgezählten Taten verglichen werden<sup>136</sup>. Es mag sein, daß in man-

133 S. FN 130.

134 7c-Bescheinigungen; Standortbestimmungen der Verkehrsbehörden; Bescheinigungen nach dem InvZulG.

135 Hamb. OVG v. 8. 7. 1980 Bf. III 103/78, DB 1981, 90; neuerdings auch BVerwG v. 2. 2. 1982, FN 85.

136 Ebenso im Ergebnis *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 68 zu § 30 AO.

chen Fällen nur aufgrund von Auskünften der Steuerbehörden festgestellt werden kann, ob ein Gewerbetreibender wegen Verletzung steuerrechtlicher Pflichten gewerberechtlich als unzuverlässig einzustufen ist, so daß die §§ 35, 53 GewO in Bezug auf steuerliche Unzuverlässigkeit weitgehend wirkungslos sind<sup>137</sup>. Vergleichbares ist denkbar, wenn ein Angehöriger der rechts- und steuerberatenden Berufe in eigenen Steuersachen nachlässig ist. Wenn aber der Gesetzgeber eine Zulassung der Offenbarung durch Gesetz verlangt, so stand oder steht es ihm offen, entsprechende Vorschriften einzufügen.

Gleiches gilt für die Entziehung einer Güternahverkehrserlaubnis, denn § 88 GüKG enthält – anders als § 78 GüKG – keine „ausdrückliche“ gesetzliche Zulassung von Auskünften oder gar Mitteilungen.

Auch das Paßgesetz enthält keine Auskunftsermächtigung. Insofern können jedoch Auskünfte der Finanzämter in Ausnahmefällen durch § 30 Abs. 4 Nr. 4 iVm Abs. 2 Nr. 1 AO gedeckt<sup>138</sup> sein, denn die Aufnahme eines Sperrvermerks oder die Verweigerung eines Passes kann verhindern, daß sich der Steuerpflichtige der Verfolgung wegen einer Steuerstrafat entzieht (§ 7 Abs. 1 lit. b PaßG). Dabei ist aber zu bedenken, daß Paßverweigerung und -entzug – wie bereits dargelegt – nicht als Druckmittel eingesetzt werden dürfen.

Im Bereich des Ausländerrechts steht die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, § 19 Abs. 2 AuslG enthalte eine Offenbarungsbefugnis<sup>139</sup>. Das trifft in dieser Form nicht zu, denn § 19 Abs. 2 AuslG enthält nur Vorschriften über die Untersagung der Ausreise. Da jedoch § 10 Abs. 2 AuslG für Zwecke der Ausweisung ein Auskunftsrecht normiert, dürfte es im Ermessen der Ausländerbehörde liegen, anstelle einer Ausweisung ein Ausreiseverbot zu verfügen. Mit Rücksicht darauf, daß nur „Auskünfte“ zugelassen sind, wäre eine Anregung des Finanzamts ohnehin nicht rechtens.

## 2. Bindungswirkungen

Die Finanzbehörde entscheidet – wie bereits dargelegt wurde – ohne Bindungen an strafgerichtliche Erkenntnisse über „strafrechtliche Vorfragen“,

137 Deshalb bejaht das OVG Münster im Urt. v. 14. 7. 1971 IV A 1127/70, DÖV 1972, 58 die Befugnis zur Auskunft im Rücknahmeverfahren nach § 15 GastG. Jedoch bezieht sich die Entscheidung auf § 22 RAO. S. auch FG Hamburg v. 28. 1. 1970 I 330/67, EFG 1970, 292 sowie *Krüger*, FR 1971, 92.

138 So Erl. Bad.-Württ. v. 4. 6. 1982 – S 0270 – 16/81, DStR 1982, 398; a.A. *Tipke/Kruse*, aaO, Tz. 68 zu § 30 AO.

139 EEAO Nr. 8 zu § 30.

also z. B. über den objektiven und subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung als Tatbestandsmerkmal einer Haftung gem. § 71 AO. Im Gegensatz dazu bindet § 35 Abs. 3 GewO die Untersagungsbehörde in einem bestimmten Umfang an Strafurteile. Will die Behörde einen Sachverhalt berücksichtigen, der Gegenstand der Urteilsfindung in einem Strafverfahren gegen einen Gewerbetreibenden gewesen ist, so kann sie zu dessen Nachteil von dem Inhalt des Urteils insoweit nicht abweichen, als es sich auf die Sachverhaltsfeststellung und die Beurteilung der Schuldfrage bezieht. Ferner ist die Untersagungsbehörde an die Beurteilung des Strafgerichts über die Notwendigkeit eines Berufsverbots nach § 70 StGB gebunden. Die vorgeschriebene Bindung entspricht der sich in der modernen Gesetzgebung abzeichnenden Tendenz, eine Divergenz zwischen Maßnahmen der Verwaltungsbehörden und den Feststellungen rechtskräftiger gerichtlicher Entscheidungen zu vermeiden. Die Entscheidung über ein vorläufiges Berufsverbot (§ 132 a StPO), der Strafbefehl und die gerichtliche Entscheidung, durch welche die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt wird, stehen dem Urteil gleich. Entsprechendes gilt für Bußgeldentscheidungen.

Die Beurteilung von Sachverhalten, die – soweit es sich um strafbare Handlungen handelt – im rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahren zu Verurteilungen geführt haben, ist nicht ausgeschlossen, wenn in jenem Verfahren die Frage der Berufsausübung gar nicht erörtert worden ist<sup>140</sup>.

Vorbehaltlich spezialgesetzlicher Regelungen gilt die Vorschrift über die Bindung der Untersagungsbehörde gem. § 35 Abs. 3 GewO nicht nur für die Gewerbeuntersagung nach § 35 Abs. 1 GewO, sondern auch für andere Fälle des Widerrufs gewerblicher Konzessionen<sup>141</sup> wegen Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden<sup>142</sup>.

Die nach der Gewerbeordnung vorgeschriebene, in der AO jedoch fehlende Bindung kann folgende theoretische Konsequenzen haben:

- Bestrafung wegen Steuerhinterziehung;

140 VGH Bad.-Württ. v. 13. 9. 1972 – VI 172/71, GewArch. 1973, 64.

141 Eine entsprechende Anwendung des § 35 Abs. 3 GewO auf das Recht der Heilberufe ist nicht zulässig: BVerwG v. 14. 2. 1963 I C 98.62, NJW 1963, 875.

142 Ob § 35 Abs. 8 S. 1 GewO die Anwendung der Absätze 1–7 auch dann ausschließt, wenn durch Sondergesetz eine Untersagung möglich, aber weitere den Absätzen 2–7 entsprechende Vorschriften nicht vorhanden sind, ist umstritten. Bejahend *Landmann/Rohmer*, aaO, Tz. 182 zu § 35 mwNachw. Nach BVerwG v. 10. 2. 1978 – 1 B 13.78, NJW 1978, 2464 entspricht es sachgerechter Ermessensausübung, wenn die Behörde von den strafrichterlichen Feststellungen ausgeht (betr. Ausländerrecht).

- aufgrund des vom Strafgericht festgestellten Sachverhalts Untersagung des Gewerbebetriebes wegen steuerlicher Unzuverlässigkeit;
- Finanzverwaltung verneint aufgrund eigener Ermittlungen den Steueranspruch.

Auch die umgekehrte Reihenfolge ist denkbar.

Das Ständesrecht vermeidet solche mißlichen Ergebnisse durch Aussetzungspflichten. Ist z. B. gegen einen Steuerberater wegen einer Berufspflichtverletzung die öffentliche Klage im strafgerichtlichen Verfahren erhoben, so *muß* ein etwa eingeleitetes berufsgerichtliches Verfahren gem. § 109 StBerG bis zur Beendigung des strafgerichtlichen Verfahrens ausgesetzt werden. Die tatsächlichen Feststellungen des Strafurteils sind für das berufsgerichtliche Verfahren bindend, es sei denn, das Berufsgeschicht beschließt mit Stimmenmehrheit die nochmalige Prüfung der Tatsachenfeststellungen<sup>143</sup>. Gleiche bzw. vergleichbare Regelungen finden sich in anderen Ständesgesetzen<sup>144</sup>. Auf diese Weise werden also auch hier divergierende Entscheidungen mit verfahrensrechtlichen Mitteln weitestgehend vermieden.

## V. Systemwidrigkeiten

Die Untersuchung hat gezeigt, daß nicht nur Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeiten, sondern in bestimmten Fällen auch die objektive Verletzung steuerrechtlicher Verpflichtungen eine Fülle steuer- und außersteuerrechtlicher Folgen haben kann. Dies mag gerechtfertigt sein. Systemwidrig hingegen erscheint es, daß steuerliche Pflichtverletzungen in Bezug auf den Begriff der gewerberechtl. Unzuverlässigkeit unterschiedlich gewertet werden. So vermag ich keine einleuchtende Begründung dafür zu erkennen, daß eine Güterfernverkehrsgenehmigung wegen wiederholter Nichterfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen zurückgenommen werden kann, eine Güternahverkehrsgenehmigung aber nicht. Die Rechtsprechung bemüht sich zwar, die Gesetzesmängel auszubügeln. Ich halte das jedoch, wie aufgezeigt, nicht für zulässig.

Auch die gesetzliche Regelung der Ermessensspielräume läßt m. E. ein System vermissen. Eine Gewerbeuntersagung nach § 35 GewO steht nicht im Ermessen der Behörde, wohl aber die Rücknahme von Konzessionen. Bei

143 Die Bindung gem. § 109 Abs. 3 StBerG bezieht sich nur auf Urteile, nicht auf Strafbefehle, Bußgeldbescheide etc. (vgl. *Mittelsteiner/Gehre*, StBerG, 2. Aufl., Anm. 3 zu § 109).

144 §§ 118, 118 a BRAO; §§ 83, 83 a WirtschaftsprüferO.

wiederholter Verletzung von Aufzeichnungspflichten ist die Güterfernverkehrsgenehmigung zurückzunehmen, bei wiederholter Verletzung steuerlicher Pflichten im allgemeinen hat die Behörde einen Beurteilungsspielraum. Ein Paß *kann* entzogen werden. Bei Vorliegen der gleichen Voraussetzungen *ist* die Ausstellung zu versagen.

Im Grunde sind diese Überlegungen aber müßig, denn gewerberechtliche Unzuverlässigkeit i. S. der §§ 35, 53 GewO kann – soweit kein Strafverfahren durchgeführt wurde – im Regelfall nicht auf steuerliche Pflichtverletzungen gestützt werden, weil der Gesetzgeber es bisher versäumt hat, eine Offenbarungsbefugnis der Finanzämter zu normieren.

## Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren

Rechtsanwalt Dr. *Michael Streck*, Köln

### Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <p>Einführung</p> <p>A. Behördliche Funktionstrennung und Funktionsverknüpfung im Steuer- und Strafverfahren</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Die Zwecke der Verfahren</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Behördliche Funktionstrennung</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Behördliche Funktionsverknüpfung im Strafverfahren</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Finanzamt</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Steuerfahndung</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Oberfinanzdirektion – Landesfinanzministerium – Bundesfinanzministerium</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Bundesamt für Finanzen</p> <p>B. Das Recht des Verhältnisses zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Bewertung der Verfahrenszwecke</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Das Recht des Verhältnisses bei der Verfahren bei behördlicher Funktionstrennung</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Allgemeines</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Systematik</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Grundsatz der Zweckrichtigkeit</p> <p style="padding-left: 60px;">b) Rechts- und Amtshilfe</p> <p style="padding-left: 60px;">c) Informationsvermittlung</p> <p style="padding-left: 60px;">d) Übergreifende Rechtswirkungen</p> <p style="padding-left: 60px;">e) Übergreifende Verwertungsverbote</p> | <p>III. Das Recht des Verhältnisses bei der Verfahren bei behördlicher Funktionsverknüpfung im Strafverfahren – § 393 Abs. 1 AO</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Verständnis und Auslegung des § 393 Abs. 1 AO nach der herrschenden Ansicht</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Kritik und Systematik des § 393 Abs. 1 AO</p> <p style="padding-left: 40px;">a) § 393 Abs. 1 AO</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Grundsatz der Zweckrichtigkeit</p> <p style="padding-left: 40px;">c) Grundsatz der Stetigkeit; Grundsatz des hinreichenden Grundes für einen Wechsel</p> <p style="padding-left: 40px;">d) Grundsatz der Klarheit des Verfahrens; Vermutungsregeln</p> <p style="padding-left: 40px;">e) Informationsvermittlung</p> <p style="padding-left: 40px;">f) Die Qualität der nicht erzwingbaren steuerlichen Pflichten</p> <p style="padding-left: 40px;">g) Übergreifende Rechtswirkungen</p> <p style="padding-left: 40px;">h) Übergreifende Verwertungsverbote</p> <p>IV. Besonderheiten der Zweckverknüpfung bei der Steuerfahndung</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Verständnis und Auslegung der herrschenden Ansicht</p> <p style="padding-left: 40px;">a) §§ 208, 404 AO</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Anwendung des § 393 Abs. 1 AO</p> |
|---|--|

## 2. Kritik und Systematik

- a) Problematik
- b) Die Lösung von Schick

## 3. Eigene Ansicht

- a) Anwendung des § 393 Abs. 1 AO

- b) Die Doppelgleisigkeit von Steuer- und Strafverfahren

## C. Zusammenfassung und Thesen

**Einführung**

Finanzbehörden sind sowohl Steuer- als auch Strafverfolgungsbehörden. Bei dem Finanzamt ist dies nicht offensichtlich, da es regelmäßig nur als Steuerbehörde tätig wird; die Steuerfahndung tritt jedoch für jeden Betroffenen bemerkbar in dieser Doppelfunktion in Erscheinung: ihr Ziel sind „Mehrergebnisse“; sie bezweckt Bestrafung des Steuerhinterziehers.

Die Doppelfunktion führt zur Machtkonzentration. Die Finanzbehörde bzw. die Steuerfahndung verfügen über die Machtmittel des Steuerverfahrens ebenso wie über die Machtmittel des Strafverfahrens. Der Bürger, verunsichert, wehrt sich; seine Gegenwehr im Steuerverfahren kann mit Gegenwehr im Strafverfahren – und umgekehrt – beantwortet werden. Im Strafverfahren darf er schweigen. Im Steuerverfahren muß er mitwirken. Das Strafverfahren gibt ihm wichtige Verfolgten-Rechte, die ihm das Steuerverfahren wieder nimmt. Führt die Verdopplung der Funktion der Steuerverfahren zu einer Maximierung der Rechte der Steuerbehörden? Oder ist es umgekehrt: Führt die Überlagerung beider Verfahren zu einer Maximierung der Rechte des Bürgers?

Das Recht des Verhältnisses von Steuerverfahren und Strafverfahren ist wenig entwickelt<sup>1</sup>. Dies wird insbesondere auf dem Hintergrund der

1 Kennzeichnend ist hierfür: § 428 Abs. 1 AO, der Vorgänger des § 393 Abs. 1 AO, d. h. der Norm des Verhältnisses Steuerverfahren/Strafverfahren, wurde erst 1967 geschaffen; vgl. Fn. 66; eine gesetzliche Regelung der Steuerfahndung war ursprünglich in der AO 1977 nicht geplant; erst der Finanzausschuß fügte § 208 AO ein; Bericht Finanzausschuß BT-Drucks. 7/4292 zu § 208; vgl. *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 8. Aufl., Loseblattwerk, § 208 AO Anm. 1 (Nov. 1981); *Schick*, JZ 1982, 125, beschreibt das wissenschaftliche Brachland durch die Formulierung: „Steuerfahndung, das (rechtlich) unbekannte Wesen“. – Die grundlegende Entscheidung des BVerfG 2 BvR 375, 53/60 und 18/65 vom 6. 6. 1967, BVerfGE 22, 49, betr. die Verfassungswidrigkeit des Unterwerfungsverfahrens enthält keine Ansätze für diese Problematik, da hier nicht das Verhältnis der Steuerbehörde zu den Justizbehörden, sondern das Verhältnis jener Behörde zur Richterfunktion Maßstab war. – S. im übrigen B/III/1.

1981 vorgelegten Neukommentierung des § 208 AO von *Schick* in „*Hübschmann/Hepp/Spitaler*“<sup>2</sup> deutlich; sein wissenschaftlich-radikaler Denkansatz<sup>3</sup> findet allenfalls in der jahrzehntealten Fahndungspraxis, nicht jedoch im ausgebildeten Fahndungsrecht selbst Widerstand. Er wird ohne Zweifel diesem Recht wesentliche Impulse geben, die auch durch diesen Beitrag aufgenommen werden sollen.

Für das Bußgeldverfahren gelten die Ausführungen entsprechend. § 410 Abs. 1 Nr. 4 AO wendet § 393 AO im Bußgeldverfahren an. Die nachfolgende Konzentration auf das Strafverfahren bedeutet insoweit keine Ausschließung des Bußgeldverfahrens.

Das Verhältnis der Verfahrensrechte wird behandelt, nicht das Verhältnis des materiellen Steuerrechts zum materiellen Strafrecht und nicht das Verhältnis der materiellen Rechte zum jeweils anderen Verfahrensrecht<sup>4</sup>.

**A. Behördliche Funktionstrennung und Funktionsverknüpfung im Steuer- und Strafverfahren**

Zuerst sei der Rechtsgrund dargestellt, der zu einer Überlagerung der Steuerverfahrens- und Strafverfahrensfunktion bei einer Behörde führt. Die Verursachung der Rechtsproblematik soll deutlich gemacht werden.

**I. Die Zwecke der Verfahren**

Die Steuererhebung und die Strafverfolgung sind deutlich trennbare Bereiche der Staatsverwaltung. Die Trennung hat historische Dimensionen; das eine Verfahren ist ebensowenig aus dem anderen Verfahren herausgewachsen wie davon die Rede sein kann, daß das eine Verfahren früher gewesen ist als das andere<sup>5</sup>. Das Steuerverfahren bezweckt, den Finanzbedarf des Staates zu sichern. Im Strafverfahren werden anerkannte Wert- und Ordnungsvorstellungen mit Hilfe strafrechtlicher Sanktionen durchgesetzt.

2 Kommentar zur AO und FGO, s. Fn. 1.

3 Dazu im einzelnen B/IV/2.

4 Zum Verhältnis des materiellen Strafrechts zum steuerlichen Verfahrensrecht s. den Beitrag von *Gast-de Haan*, zum Verhältnis des materiellen Steuerrechts zum materiellen Straf-, insbesondere Steuerstrafrecht s. die Beiträge von *Kohlmann* und *Schulze-Osterloh* in diesem Buch.

5 Auch wenn Finanzverwaltung und Justiz im hier interessierenden Bereich zur Länderverwaltung gehören, ist für den grundsätzlichen Rang beider Bereiche bezeichnend, daß Finanz- und Justizministerium des Bundes neben dem Verteidigungsministerium zu den drei einzigen Ministerien gehören, die Verfassungsrang haben und nur durch eine Verfassungsänderung beseitigt werden können (vgl. *Stem*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, 288).

Keine Besonderheit gilt für das Steuerstrafverfahren. Dieses Verfahren ist Teil des Strafverfahrens. Es wird beherrscht von dem Strafzweck. Zwar ist das Rechtsgut des Hinterziehungsparagraphen letztlich weitgehend dekungsgleich mit dem Zweck des Steuerverfahrens<sup>6</sup>. Gleichwohl bleiben eindeutig trennende Unterschiede. Auch das Steuerstrafverfahren ist – wie das Strafverfahren überhaupt – ein Individualverfahren, das nach der Schuld und der Verantwortlichkeit fragt, während das Steuerverfahren die objektive Realisierung von Steueransprüchen verfolgt, bei welcher Schuld und Verantwortung regelmäßig ohne Belang sind.

## II. Behördliche Funktionstrennung

Steuerverfahren und Strafverfahren werden grundsätzlich von unterschiedlichen Behörden durchgeführt. Das Steuerverfahren liegt in der Hand der Finanzverwaltung. Das Strafverfahren liegt – außerhalb der Gerichte – in der Hand der Justiz, insbesondere der Staatsanwaltschaft.

Diese Behördentrennung gilt auch im Steuerstrafverfahren, soweit die Staatsanwaltschaft nach § 386 Abs. 3, 4 AO für die Verfolgung der Steuerstraftaten zuständig ist; allerdings bleibt auch hier die Zuständigkeit der Finanzämter in ihrer Doppelfunktion bestehen (§ 402 Abs. 1 AO).

## III. Behördliche Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren

### 1. Finanzamt

„Bei dem Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt. Finanzbehörde im Sinne dieses Abschnittes ist . . . das Finanzamt . . .“ (§ 386 Abs. 1 AO). Diese Vorschrift wird ergänzt durch § 387 Abs. 1 AO: „Sachlich zuständig ist die Finanzbehörde, welche die betroffene Steuer verwaltet“. Das Finanzamt ist eine Behörde mit Doppelfunktion<sup>7</sup>. Es ist eine Behörde im Steuerverfahren ebenso wie im Strafverfahren<sup>8</sup>, hier jedoch eingeschränkt auf Steuerstraftaten (§ 386 Abs. 2 AO).

6 Zum Rechtsgut des § 370 AO s. *Kohlmann*, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, 3. Aufl., Loseblattwerk, § 370 Anm. 9 ff. (Juli 1978); *Rüping* in *Felix*, Steuerkontrolle, Folge 1, 1982, Anm. 78 und *Felix*, ebd., Anm. 21.

7 *Zeller* in *Koch*, AO 1977, 2. Aufl., 1979, § 386 Anm. 3; *Besendorfer*, Die Zuständigkeit in der Finanzverwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Zuständigkeitsänderung, Diss. Nürnberg, 1975, 118; zur Entwicklungsgeschichte dieser behördlichen Funktionsverknüpfung s. BVerfG 2 BvR 375, 53/60 und 18/65 vom 6. 6. 1967, BVerfGE 22, 49, 51 ff.

8 Das Finanzamt ist insoweit z. B. Justizbehörde i. S. v. § 23 EGGVG, OLG Stuttgart 2 VAs 158/71 vom 7. 6. 1972, NJW 1972, 2146; *Rüping*, DSStZ 1980, 182.

In dem Finanzamt verknüpfen sich die Funktionen des Steuer- und des Strafverfahrens in der Spezialität des Steuerstrafverfahrens. Betraut ist das Finanzamt, das „die betroffene Steuer verwaltet“. Hierzu zählt jedes Finanzamt, das für die Steuerfestsetzung zuständig ist. Die Straffunktion ist dem Finanzamt als solchem zugeordnet, mithin jedem Beamten dieses Finanzamts. Die Strafverfolgung liegt ebenso in der Hand des Sachbearbeiters eines Veranlagungsbezirks wie in der eines Außenprüfers<sup>9</sup>.

Die Verknüpfung bleibt bestehen, wenn die Staatsanwaltschaft nach § 386 Abs. 4 AO die Herrschaft über das Verfahren an sich zieht (vgl. § 402 Abs. 1 AO)<sup>10</sup>. Diese Möglichkeit ist eine Zuständigkeitsfrage innerhalb des Strafverfahrens und berührt nicht das Verhältnis des Strafverfahrens zum Steuerverfahren.

Die Doppelfunktion wird durch eine gemeinsame Bußgeld- und Strafsachenstelle (§ 387 Abs. 2 AO<sup>11</sup>) nicht berührt. In diesem Fall ist die sachliche Zuständigkeit eines Finanzamts zur Strafverfolgung ausgedehnt, die grundsätzliche Zuständigkeit der übrigen Finanzämter bleibt unangetastet; nach § 399 Abs. 2 AO sind sie weiterhin für Eilmaßnahmen zuständig („Recht des ersten Zugriffs“)<sup>12</sup>.

Auch soweit Prüfungsdienste bei einem Finanzamt konzentriert sind, ohne daß dieses Finanzamt steuerliche Entscheidungskompetenz hat, hat das Finanzamt strafrechtliche Funktionen. Es handelt sich um ein Finanzamt, das die Steuern verwaltet (§ 387 Abs. 1 AO); auch dieses Finanzamt kann die Eilmaßnahmen des § 399 Abs. 2 AO verfügen<sup>13</sup>.

9 *Kohlmann*, (Fn. 6), § 397 Anm. 17 (März 1978); *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 397 Anm. 8ff; *Klein/Orlopp*, AO, 2. Aufl., 1979, § 397 Anm. 4, § 399 Anm. 11; *Brenner*, StBp. 1980, 221; ders. in *Schröder/Muuss*, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, kurz: HBP, Loseblattwerk, 6010, 3 f. (1982); o. V. HBP, 6030, 2a (1979); *Wannemacher*, StBj. 1980/81, 427; *Giesberts*, Die steuerliche Betriebs- und Außenprüfung, 2. Aufl., 1981, Anm. 213 ff.; *Frotscher*, Die steuerliche Außenprüfung, 2. Aufl., 1980, 94; *Streck*, BB 1980, 1537; a. A. *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 172 ff. (Nov. 1981) auf der Grundlage einer prinzipiell anderen Beurteilung der Kompetenzen (B/IV/2) und – ohne weitere Begründung – a. A. für die Außenprüfung *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 10. Aufl., Loseblattwerk, § 200 Anm. 1 (Nov. 1978).

10 Zur Rechtslage vor der AO 1977 *Henneberg*, BB 1973, 82.

11 S. hierzu die Aufstellung bei *Leise*, Steuerverfehlungen, Loseblattwerk, § 387 Anm. 3 (März 1982); *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 15 (Nov. 1981); *Kohlmann*, (Fn. 6), § 387 Anm. 10 (Aug. 1982).

12 *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 399 Anm. 38; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 399 Anm. 11.

13 Ebenso wie jeder Außenprüfer, s. Fn. 9.

In Niedersachsen gibt es seit dem 1. 1. 1982 Finanzämter, die ausschließlich die Funktionen der Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie der Steuerfahndung wahrnehmen, sog. „Finanzämter für Fahndung und Strafsachen“<sup>14</sup>. Die Bußgeld- und Strafsachenstellen sind Dienststellen, die ausschließlich steuerstrafrechtliche, keine steuerliche Zuständigkeiten haben, während die Steuerfahndung über steuerliche und strafrechtliche Zuständigkeiten verfügt. Im Hinblick auf die Doppelzuständigkeit der Steuerfahndung liegt auch hier eine Funktionsverknüpfung vor, wobei sich die steuerlichen Verfahrensfunktionen nach den Befugnissen der Steuerfahndung richten (s. hierzu nachfolgend 2.)<sup>15</sup>.

Die Doppelfunktion des Finanzamts, anerkannt von der herrschenden Rechtsansicht, ist nicht mehr unbestritten. Anlässlich seiner Untersuchung zur Problematik der Steuerfahndung kommt *Schick* zu dem Ergebnis, daß auch Bußgeld- und Strafsachenstellen eigenständige Behörden (!) mit ausschließlicher Straffunktion seien, wobei allerdings nicht ganz eindeutig ist, ob er dies als steuerrechtspolitisches Postulat<sup>16</sup> aufstellt oder als geltendes Recht<sup>17</sup> erkennt. Da *Schick* hier letztlich nur sein Verständnis der Steuerfahndung folgerichtig zu Ende denkt, konzentriere ich mich in diesem Beitrag auf seine Beurteilung der Steuerfahndung (dazu B/IV/2/b), nicht der Bußgeld- und Strafsachenstellen.

## 2. Steuerfahndung

Mit der Frage nach der Doppelfunktion der Steuerfahndung befinden wir uns im Zentrum der Problemkreise des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren.

Umstritten ist bereits die organisationsmäßige Natur der Steuerfahndung. Während die herrschende Ansicht sie als unselbständige Dienststelle be-

14 In Braunschweig, Hannover, Lüneburg und Oldenburg, § 4 Zuständigkeits-VO vom 30. 11. 1981, Nds. GuVBl. 1981, 395.

15 Die Zusammenführung von Bußgeld- und Strafsachenstelle und Steuerfahndung in einem Finanzamt ist nicht unproblematisch. Sie entspricht der (nahezu undenkbareren) Zusammenführung von Staatsanwaltschaft und Polizei in einer Behörde, wobei durchaus der für Polizeiaufgaben (Steuerfahndung) zuständige Beamte Dienstvorgesetzter des Staatsanwalts (Bußgeld- und Strafsachenstelle) sein kann, was m. W. z. Zt. bei allen niedersächsischen Fahndungssämtern der Fall ist.

16 So zu verstehen in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 44 ff. (Nov. 1981).

17 So zu verstehen in JZ 1982, 127.

greift, die der Anlehnung an eine Steuerbehörde bedarf<sup>18</sup>, leitet *Schick* unmittelbar aus § 208 AO ihren Behördencharakter<sup>19</sup> ab und gewinnt dadurch die organisationsmäßige Möglichkeit, die Doppelfunktion auf eine Monofunktion zu reduzieren (B/IV/2). Die Problematik zur Behördennatur wird dadurch föderalistisch vervielfältigt, daß die Steuerfahndung in den einzelnen Bundesländern in unterschiedlichen Organisationsformen auftritt<sup>20</sup>.

Die Steuerfahndung – sei sie nun Dienststelle oder Behörde – wird vom Gesetzgeber<sup>21</sup>, von der Rechtsprechung<sup>22</sup>, von der Finanzverwaltung<sup>23</sup> und von der herrschenden Lehre<sup>24</sup> als historisch gewachsene<sup>25</sup>, klassische Institution mit Doppelfunktion begriffen<sup>26</sup>. Nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO

18 *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 1 (Nov. 1978); *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 208 Anm. 6; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 208 Anm. 1 und § 404 Anm. 2; *Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 404 Anm. 22 (Nov. 1981); *Leise*, (Fn. 11), § 404 Anm. 2 B (März 1982).

19 *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 26 ff. (Nov. 1981); ders. JZ 1982, 125.

20 Vgl. im einzelnen *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 18 ff. (Nov. 1981). Zur Problematik der Organisation: *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 1 (Nov. 1978); *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 18 ff. (Nov. 1981); *Schick*, JZ 1982, 126. Selbst innerhalb einzelner Länder gab es noch Unterschiede; zum Stand 1971 in Baden- Württemberg s. *Küster*, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg Nr. 79/1971 vom 6. 10. 1971, S. 3.

21 Vgl. BT-Drucks. 7/4292 zu § 208 AO.

22 BFH VII R 92/79 vom 23. 12. 1980, BStBl. 1981 II, 349; IV R 2/76 vom 2. 12. 1976, BStBl. 1977 II, 318; FG Rheinland-Pfalz V 1a/79 vom 22. 1. 1979, EFG 1979, 377; FG Schleswig-Holstein III 247/79 vom 3. 11. 1981, EFG 1982, 284.

23 FinVerw., EinfErl. AO 1977, StEK AO 1977, Vor § 1 Nr. 1, zu § 208 (1976).

24 *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 208 Anm. 11; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 208 Anm. 1,3, § 404 Anm. 2; *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 9 und Anm. 19 (Nov. 1978); *Küffner*, DStR 1979, 243; *Lohmeyer*, NWB F. 13, 575 (10/78); *Leise*, (Fn. 11), § 404 Anm. 3 A/3 B (März 1982); *Schwarz*, AO, Loseblattwerk, § 208 Anm. 2 ff. (Aug. 1976); *Blumers/Kullen*, Praktiken der Steuerfahndung, 2. unveränderte Aufl., 1982, 132 f.

25 *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 2 (Nov. 1981).

26 Zur entsprechenden Rechtslage vor Inkrafttreten der AO 1977 s. auch BVerfG 2 BvR 106/63 vom 15. 5. 1963, BVerfGE 16, 125; BFH IV 346/60 U vom 2. 8. 1962, BStBl. 1963 III, 49; FG Hamburg 109/80 vom 21. 11. 1980, EFG 1981, 325, nrkr.; s. weiter die Schrift von Heinz Meyer, Steuerfahndung, 1952; Wolter, Inf. 1975, 397, 407; Jakob, StuW 1971, 297; 1972, 115; Besendorfer, (Fn. 7), 184 ff. Zur geschichtlichen Entwicklung s. auch *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 1 (Nov. 1978); *Schick*, JZ 1982, 125.

obliegt ihr die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (strafrechtliche Funktion); nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO hat sie in diesen Fällen auch die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (strafrechtliche und steuerliche Funktion). § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO erlaubt die theoretisch heftig umstrittene<sup>27</sup>, in der Praxis kaum bedeutsame<sup>28</sup> Vorfeldermittlung (strafrechtliche und steuerliche Funktion). § 208 Abs. 1 S. 2 AO ordnet der Steuerfahndung ausdrücklich die Ermittlungsmöglichkeiten des Finanzamts zu (steuerliche Funktion)<sup>29</sup>. Nach § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO kann die Steuerfahndung auch mit einer Außenprüfung betraut werden (steuerliche Funktion). § 404 AO schließlich weist eindeutig strafrechtliche Funktionen der Steuerfahndung aus.

Die Selbstverständlichkeit der Qualifikation der Steuerfahndung als einer Institution mit Doppelfunktion ist inzwischen kräftig erschüttert. *Schick* verneint diese Doppelfunktion und begreift die Steuerfahndung als reine strafrechtliche Behörde, als Justizbehörde; dazu unten B/IV/2.

### 3. Oberfinanzdirektion – Landesfinanzministerium – Bundesfinanzministerium

Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium und Bundesfinanzministerium sind keine Behörden, die Zuständigkeiten im Steuerstrafverfahren haben; dies ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 386 Abs. 1 AO<sup>30</sup>. Insoweit ist die Frage der unmittelbaren Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren von der Frage der Dienstaufsicht zu trennen<sup>31</sup>. Die Zuständigkeit des § 386 Abs. 1 AO liegt in der Hand des Finanzamts, mögen auch andere Behörden Aufsichtsfunktion haben.

Das Auseinanderfallen von Funktion und Aufsichtsrecht – eine Behörde ohne strafrechtliche Funktion (OFD, LMF) übt die Dienstaufsicht über Strafbehörden aus – ist problematisch. Hier sind auch Bedenken begründet, den Bundes- und Landesfinanzministerien die Kompetenz einzuräumen, „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“<sup>32</sup> zu

27 Vgl. *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 5 (Nov. 1978).

28 *Streck*, *Der Eingriff der Steuerfahndung*, 3. Aufl., 1981, Anm. 208

29 S. dazu *Küster* in diesem Buch; *ders.*, BB 1980, 1371; dagegen *Wolter*, BB 1981, 236; *Henneberg*, DStR 1981, 215; *Streck*, *Eingriff*, (Fn. 28), Anm. 211.

30 *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 386 Anm. 4 und § 397 Anm. 8; *Leise*, (Fn. 11), § 386 Anm. 1 (Okt. 1981); *Subr/Neumann*, *Steuerstrafrecht-Kommentar*, 3. Aufl., 1977, 421 f.

31 *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 386 Anm. 4; *Leise*, (Fn. 11), § 386 Anm. 1 (Okt. 1981).

32 Entwurf vom 20. 4. 1982 IV A 8 – S 0720 – 17/82.

verfügen<sup>33</sup>. Das Verhältnis bedarf einer näheren Untersuchung, die hier nicht möglich ist.

### 4. Bundesamt für Finanzen

Das Bundesamt für Finanzen ist nach § 386 Abs. 1 AO Strafbehörde, mithin eine Behörde mit Funktionsverknüpfung. Das Bundesamt für Finanzen kommt als strafrechtliche Ermittlungsbehörde in allen Fällen in Betracht, in denen ihm nach § 5 FVG Aufgaben des Steuerverfahrens zugeordnet sind.

## B. Das Recht des Verhältnisses zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren

### I. Bewertung der Verfahrenszwecke

Das Verhältnis beider Verfahrensordnungen wird durch den Rang beider Verfahren zueinander, gemessen an einem höheren Wert, bestimmt. Entscheidend könnte die Vorrangigkeit des Steuer- oder des Strafverfahrens sein.

Eine Übereinstimmung ist dahingehend zu finden, daß die Zwecke beider Verfahren gleichrangig sind<sup>34</sup>. Die Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs und die Aufrechterhaltung einer formellen und materiellen Wertordnung stehen nebeneinander, ohne daß die Vorrangigkeit eines der beiden Verfahren überzeugend begründet werden könnte. Weder historische noch heute anerkannte objektive Kriterien erlauben, die Priorität eines Zwecks zu begründen<sup>35</sup>.

Von dieser Übereinstimmung zu trennen ist die spürbare Tendenz der Finanzverwaltung, den eigenen Zweck höherrangig einzustufen als den anderer Behörden. Was hier feststellbar ist, ist die natürliche Nabelschau ei-

33 Gegen eine Kompetenz *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 39 (Nov. 1981); s. zu den „Anweisungen“ Deutscher Steuerberaterverband, StBg. 1982, 215; *Meyer/Meyer*, StBg. 1982, 106; *Blumers*, DB 1982, 1642; *Zeller*, DStZ 1982, 243, 293; *Felix/Streck*, wistra 1982, 161; *Hamacher*, DStZ 1982, 494; *Zeller*, DB 1982, 2658.

34 *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 19 (Nov. 1978); *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, 1.-6. Aufl., Loseblattwerk, RAO, § 428 Anm. 5 (Okt. 1974); *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 3.

35 S. auch o. Fn. 5.

ner Verwaltung, die stets dazu neigt, die Eigenwerte höher anzusiedeln, als dies einer Betrachtung „von außen“ entspricht<sup>36</sup>.

## II. Das Recht des Verhältnisses beider Verfahren bei behördlicher Funktionstrennung

### 1. Allgemeines

Auch wenn die Zwecke der Steuer- und Strafverfahren gleichrangig nebeneinander stehen, so gibt es Regeln, die dieses Verhältnis der gleichrangigen Verfahren zueinander bestimmen. Zuerst beschäftigt uns dieses Recht in den Fällen, in denen beide Verfahren getrennten Behörden (Staatsanwaltschaft – Finanzamt) zugeordnet sind.

Bei dieser allgemeinen Bestimmung des Verhältnisses ist die Tatsache, ob es um Steuerstraftaten oder sonstige Straftaten geht, nur insofern von Bedeutung, als für Steuerstraftaten keine grundsätzlich anderen Regeln gelten, nur im einzelnen Besonderheiten festzustellen sind.

### 2. Systematik

Für dieses Verhältnis-Recht ist eine allgemeine gesetzliche Norm nicht geschaffen. § 393 Abs. 1 AO betrifft nur das Verhältnis zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren, soweit Steuerstraftaten betroffen sind<sup>37</sup>. Gleichwohl lassen sich allgemeine Gesetzlichkeiten aufzeigen.

#### a) Grundsatz der Zweckrichtigkeit

Jedes Verfahren wird von dem eigenen Zweck bestimmt. Es ist zweck- und rechtswidrig, ein Verfahren zugunsten des Zwecks des jeweils anderen Verfahrens anzuwenden. Konkret ist damit gesagt, daß sich die Steuerbehörden nicht der Strafverfolgungsbehörden für Steuerzwecke und daß sich die Strafverfolgungsbehörden nicht der Finanzämter für Strafverfolgungszwecke bedienen dürfen. Das Gebot der Zweckrichtigkeit ist gleichzeitig das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung.

Beispiel: Die Staatsanwaltschaft darf nicht ein Finanzamt ersuchen, von ei-

nem Beschuldigten Erklärungen zu verlangen, um eine Aussageverweigerung zu unterlaufen, wenn diese Erklärung steuerlich nicht erforderlich ist (der Schutz des § 30 AO sei hier außer Betracht gelassen oder in seiner Ausnahme durchbrochen). Das Finanzamt darf nicht die Staatsanwaltschaft ersuchen, eine Durchsuchung und Beschlagnahmeaktion durchzuführen, um sich Beweismaterial zu beschaffen, wenn eine Strafverfolgung ausgeschlossen ist (z. B. weil der Betroffene verstorben ist).

#### b) Rechts- und Amtshilfe

Das Gebot der Zweckrichtigkeit bzw. das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung verträgt sich gleichwohl mit der nach Art. 35 Abs. 1 GG gebotenen wechselseitigen Rechts- und Amtshilfe.

Die Rechts- und Amtshilfe der Strafverfolgungsbehörde zugunsten der Steuerbehörde ist im einzelnen in §§ 111-115 AO geregelt. Die Rechts- und Amtshilfe zugunsten der Strafverfolgungsorgane findet sich verstreut in der StPO und dem GVG (§§ 96, 161, 162 StPO, §§ 156-168 GVG); sie wird durch § 30 AO eingeschränkt.

Die Rechts- und Amtshilfe berührt die grundsätzliche Zuordnung von Verfahren und Verfahrenszweck nicht. Die um Amtshilfe ersuchte Behörde „hilft“ in unterstützender Weise der ersuchenden Behörde bei der Erfüllung ihrer Pflichten. Die ersuchende Behörde steigt nicht in das Gewand der ersuchten Behörde, um sodann mit deren gesetzlichen Mitteln ihre eigenen Zwecke zu realisieren<sup>38</sup>.

Die Erteilung von Auskünften, die Übersendung von Akten und ähnliche verwaltungsinterne Hilfsdienste stehen im Mittelpunkt der Amtshilfe<sup>39</sup>. Soll die ersuchte Behörde mit Hoheitsmaßnahmen nach außen für die ersuchende Behörde tätig werden, bedarf sie einer besonderen gesetzlichen Grundlage. Insoweit führt die Amtshilfe i. d. R. nicht zu Außenmaßnahmen<sup>40</sup>. Dies schließt nicht aus, daß z. B. im Wege der Amtshilfe eine Person vernommen werden kann<sup>41</sup>. Ohne gesetzliche Grundlage ist diese Person nicht verpflichtet, bei der ersuchten Strafverfolgungsbehörde im Besteuerungsverfahren auszusagen. Die Finanzbehörde kann die Verpflich-

38 Vgl. *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 111 Anm. 6 ff. (Juli 1980). Grundsätzlich zur Amtshilfe *Schlink*, Die Amtshilfe, Ein Beitrag zu einer Lehre von der Gewaltenteilung in der Verwaltung, 1982.

39 Vgl. *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 111 Anm. 3.

40 *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 111 Anm. 5 (Juli 1980); *Laule*, StRK-Anm. RAO § 147 R. 31 (1963) betr. Steuer- und Strafverfahren.

41 Vgl. *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 111 Anm. 1 (Nov. 1976).

36 Vgl. *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 3 (Okt. 1974) zur Entstehungsgeschichte des § 393 Abs. 1 AO 1977: „Doch wird das Finanzressort hier vordringenden rechtsstaatlichen Gedanken noch manche Bastion räumen müssen“.

37 *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 9.

tungskraft der §§ 93 ff. AO nicht übertragen. Die ersuchte Behörde kann die eigene Verpflichtungskraft (z. B. § 161 a StPO) nicht dem Finanzamt für Besteuerungszwecke zur Verfügung stellen.

#### c) Informationsvermittlung

Die Finanzbehörden sind durch § 30 AO, ergänzt durch § 393 Abs. 2 AO, grundsätzlich gehindert, den Strafverfolgungsbehörden Informationen zu übermitteln, die dem Empfänger im Rahmen seines Aufgabenbereichs nützlich sind. Die Kehrseite: Soweit §§ 30, 393 Abs. 2 AO nicht eingreifen – also insbesondere bei Steuerstraftaten (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO) – sind die Finanzbehörden nicht gehindert, die Strafverfolgungsbehörden auf strafrechtlich erhebliche Sachverhalte hinzuweisen. Der Hinweis steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen<sup>42</sup>, soweit nicht eine gesetzliche Pflicht zur Anzeige besteht (z. B. § 159 StPO)<sup>43</sup>.

Umgekehrt ist die Strafverfolgungsbehörde grundsätzlich nicht gehindert, der Finanzbehörde Informationen mitzuteilen, die der Besteuerung dienen. Ein „Strafverfolgungsgeheimnis“ existiert nicht.

#### d) Übergreifende Rechtswirkungen

Auch wenn die Zwecke beider Verfahren gleichrangig sind, ist es denkbar, daß in einzelnen Verfahrensregeln Werte Anerkennung finden, die im jeweils anderen Verfahren zu berücksichtigen sind. Der Rang der Norm ist durch ihren Wertgehalt so hoch, daß er in das andere Verfahren hinüberwirkt.

Diese Überlegung wird uns insbesondere dort beschäftigen, wo die Verfahrensfunktionen in einer Behörde verknüpft sind (B/III/2/f/g). Aber auch bei behördlicher Funktionstrennung außerhalb von Steuerstraftaten sind Fallgestaltungen mit übergreifenden Rechtswirkungen denkbar.

Ein Wirtschaftskrimineller verweigert im Strafverfahren die Aussage. Die Höhe des Schadens und des rechtswidrigen Gewinns sind nicht feststellbar. Ebenfalls verweigert er dem Finanzamt hierüber die Aussage. Zwangsmittel bleiben ohne Erfolg. Aus steuerverfahrensrechtlicher Sicht verletzt er damit die Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren. Das Fi-

<sup>42</sup> Rüping, DStZ 1980, 181.

<sup>43</sup> Grundsätzlich zum Informationsrecht der Strafverfolgungsbehörden gegenüber anderen staatlichen Behörden im Widerstreit mit deren Geheimhaltungspflichten Ostendorf, DRiZ 1981, 4, allerdings ohne besondere Behandlung des Verhältnisses Staatsanwaltschaft/Steuerbehörden.

nanzamt kann schätzen. Fraglich ist, ob das Finanzamt die Verweigerung der Mitwirkung mit nachteiligen Schätzungen sanktionieren darf<sup>44</sup>.

§ 393 Abs. 1 AO – Ausschluß von Zwangsmitteln, falls die Möglichkeit der Selbstbeziehung besteht – gilt nicht, da die Vorschrift auf Steuerstraftaten beschränkt ist<sup>45</sup>. Gleichwohl muß das aus Art. 1 GG ableitbare<sup>46</sup> Verbot des Zwangs zur Selbstbeziehung auch hier gelten. § 393 Abs. 1 AO steht im Zusammenhang mit § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO; bei Steuerstraftaten gibt es kein Steuergeheimnis<sup>47</sup>. Folglich kann insoweit jede Selbstbeziehung strafrechtlich verwertet werden. Bei Nicht-Steuerstraftaten schützt den Steuerpflichtigen das Steuergeheimnis. Es ist folglich nicht unzumutbar, von ihm die steuerliche Erklärung zu verlangen. Verletzt er diese Pflicht, kann sie wie eine isolierte steuerliche Pflichtverletzung – evtl. mit nachteiligen Schätzungen – geahndet werden.

Fällt der Schutz des Steuergeheimnisses aufgrund einer der Ausnahmen des § 30 AO, muß der Schutz vor einem Zwang zur Selbstbeziehung eigenständige Rechtsfolgen ausformen. Die Zwangslage des Steuerpflichtigen entspricht jetzt der Situation, in der ihn der Gesetzgeber bei Steuerstraftaten sieht und die zu § 393 Abs. 1 AO geführt hat. In diesem Fall ist es nicht nur ermessenswidrig, Zwangsmittel anzuwenden<sup>48</sup>, hier dürfen auch an die Aussage- und Mitwirkungsverweigerung keine sanktionierenden Nachteile geknüpft werden. Das strafrechtliche Recht der Aussageverweigerung wirkt aufgrund seiner Höherwertigkeit auf das Steuerverhältnis ein. Zu § 393 Abs. 1 AO werde ich dies darstellen und belegen (B/III/2/f/g).

#### e) Übergreifende Verwertungsverbote

Sowohl das Steuer- als auch das Strafverfahren kennen Beweis-, Ermittlungs- und Verwertungsverbote. In beiden Verfahren stellt sich das Problem der sogenannten Fernwirkung. Hier interessiert nicht dieses Recht,

<sup>44</sup> Zu nachteiligen Schätzungen bei Pflichtverletzungen s. BFH IV 184/63 vom 9. 3. 1967, BStBl. 1967 III, 349; Tipke/Kruse, (Fn. 9), § 162 Anm. 6 (Juni 1977); Klein/Orlopp, (Fn. 9), § 162 Anm. 3; Kühn/Kutter/Hofmann, AO/FGO, 13. Aufl., 1979, § 162 Anm. 8 d; einschränkend BFH V 241/64 vom 31. 8. 1967, BStBl. 1967 III, 686.

<sup>45</sup> S. Fn. 37.

<sup>46</sup> Vgl. Fn. 53 und Fn. 102.

<sup>47</sup> Diesen Zusammenhang zwischen Aussagepflicht und Steuergeheimnis erkennt Göbler, NJW 1974, 829, Fn. 63, wenn er das Steuergeheimnis als „goldenes Kalb“ sieht, das die Parlamentarier – für ihn unverständlich – in Bann schlägt.

<sup>48</sup> Zeller in Koch, (Fn. 7), § 393 Anm. 10; o. V., HBP, (Fn. 9), 6030, 11 (1977).

soweit es Teil eines jeden Verfahrens ist<sup>49</sup>, sondern die Frage, ob derartige Verwertungsverbote in das andere Recht hinüberwirken. Führt ein strafrechtliches Verwertungsverbot auch zu einem steuerlichen Verwertungsverbot und umgekehrt?

Die noch feststellbare, extreme Zurückhaltung des Steuerverfahrensrechts der Praxis gegenüber Verwertungsverboten billigt strafrechtlichen Verwertungsverboten keine oder eine nur sehr begrenzte steuerliche Auswirkung zu; das strafrechtliche Verwertungsverbot greift nicht auf das Steuerverfahren über<sup>50</sup>.

Diese pauschale Ablehnung ist sicher für die Finanzämter leicht handhabbar; sie überzeugt jedoch nicht. Verwertungsverbote können unterschiedliche Gründe haben. Das Verbot, Aussagen abzunötigen, schützt die freie Entscheidung der Persönlichkeit. Das Aussageverweigerungsrecht des Angehörigen schützt das Angehörigenverhältnis. Das Beschlagnahmprivileg der steuerberatenden Berufe schützt das Beratungsverhältnis. Die Formvorschriften schützen den rechtmäßigen Ablauf einer Außenprüfung. Derartige Schutzzirkel verschiedener Ebenen können nicht ohne weiteres auf einen Nenner mit der Maßgabe gebracht werden, daß generell das Verwertungsverbot in einem Verfahren nicht auf das andere übergreife. Ebenso wenig kann allerdings gesagt werden, daß das Verwertungsverbot in einem Verfahren grundsätzlich auch in dem anderen Verfahren zu berücksichtigen sei<sup>51</sup>.

Richtig ist m. E. die Erkenntnis von *Rüping*<sup>52</sup>: Geht das Verwertungsverbot auf gemeinsame übergeordnete Werte des Rechts zurück, dann gilt es auch im jeweils anderen Verfahren.

Der Zwangs-, Nötigungs- und Betrugschutz des § 136 a StPO ist eine Ausformung der Achtung der Persönlichkeit (Art. 1 GG)<sup>53</sup>. Belegt das Strafverfahren eine Aussage mit dem Verwertungsverbot des § 136 a StPO, so

49 Vgl. hierzu die aktuellen Schriften von *Rüping*, Beweisverbote als Schranken der Aufklärung im Steuerrecht, 1981, und Steuerfahndungsergebnisse und ihre Verwertbarkeit, 1981, m.w.Nachw.

50 Vgl. z. B. *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 227 ff.; *o.V.*, HBP, 6030, 14 (1977); *Frotscher*, (Fn. 9), 94, Fn. 1; *Helsper* in *Koch*, (Fn. 7), § 85 Anm. 4; *Pfaff*, StBp. 1980, 158; *Kalmes*, DStZ 1981, 427; DStZ 1982, 213 (dagegen *Schneider*, DStZ 1982, 101); *Hildebrandt*, DStR 1982, 20; im einzelnen mit unterschiedlicher Intensität.

51 So *Endriss*, DB 1976, 2087.

52 *Rüping*, Beweisverbote, (Fn. 49), 33.

53 Vgl. BGH 1 StR 578/53 vom 16. 2. 1954, BGHSt. 5, 332; *Kleinknecht*, StPO, 35. Aufl., 1981, § 136 a Anm. 1; *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 88 Anm. 6 (März 1977).

gilt dies auch für das Steuerverfahren<sup>54</sup>. Das unter physischer Gewalt im Strafverfahren abgepreßte Geständnis, betrügerische Gewinne erzielt zu haben, darf auch im Steuerverfahren nicht verwertet werden.

Das Bundesverfassungsgericht<sup>55</sup> hat entschieden, daß heimliche Tonbandaufnahmen nicht in einem Strafverfahren wegen Verstoßes gegen Art. 1, 2 GG verwertet werden dürfen. Das Verwertungsverbot ist im Steuerverfahren wirksam; das heimliche Tonband und die infolge der rechtswidrigen Abhörung in der Strafsakte befindlichen Informationen dürfen im Steuerverfahren nicht ausgewertet werden.

Beschafft sich die Betriebsprüfung unter Verletzung von Art. 13 GG eigenmächtig Beweismaterial in der Privatwohnung des Steuerpflichtigen, so ist dieses Material nicht im Steuerverfahren<sup>56</sup>, aber auch nicht im Strafverfahren zu verwerten. Das gleiche gilt für eine rechtswidrige Durchsuchung, deren Ergebnisse steuerlich nicht verwertet werden dürfen<sup>57</sup>.

Grundsätzlich greifen Verwertungsverbote aufgrund von Grundrechtsverletzungen auf das jeweils andere Verfahren über<sup>58</sup>.

Aber auch bei der Verletzung von Werten unterhalb der Ranghöhe der Grundrechte kann ein Verwertungsverbot in das jeweils andere Verfahren übergreifen. Unterbleibt die Belehrung eines Angehörigen im Strafverfahren nach § 52 Abs. 3 StPO, so kann diese Aussage im Strafverfahren nicht verwertet werden<sup>59</sup>. Das gleiche muß für das Steuerverfahren gelten; denn

54 *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 88 Anm. 6 (März 1977); *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 88 Anm. 110, 114 (Aug. 1978); *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 21 (Okt. 1974); *Rüping*, Beweisverbote, (Fn. 49), 33; *Stähler* in Bericht über die Fachtagung 1980 „Das Steuerrecht im Wandel“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1980, 103 mit dem Hinweis, dies sei auch die Ansicht der OFD Köln.

55 2 BvR 454/71 vom 31. 1. 1973, BVerfGE 34, 238.

56 Vgl. *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 88 Anm. 115 (Aug. 1978); *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), Vor § 193 Anm. 371 (April 1980); *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), Vor § 193 Anm. 11 (Nov. 1978); *Streck*, (Fn. 28), Anm. 810.

57 Das vom LG Bonn im Beschluß 37 Qs 57/80 vom 1. 7. 1980, NJW 1981, 292, ausgesprochene Verwertungsverbot nach einer rechtswidrigen Durchsuchung gilt mithin auch für das Steuerverfahren; vgl. *Streck*, StB 1980, 261.

58 *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 88 Anm. 114 (Aug. 1978); *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), Vor § 193 Anm. 370 ff. (April 1980); *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 88 Anm. 6 (März 1977); *Rüping*, Beweisverbote, (Fn. 49), 39; *Streck*, (Fn. 28), Anm. 809 f. mit weiteren Beispielen. Demgegenüber gibt *Hildebrandt*, DStR 1982, 24, dem Recht der Allgemeinheit auf Steuereinnahmen den Vorrang vor dem individuellen Grundrechtsschutz.

59 Vgl. *Kleinknecht*, (Fn. 53), § 52 Anm. 20.

der Grund für das Aussageverweigerungsrecht des § 52 StPO und § 101 AO ist identisch.

Handelt es sich hingegen um spezifische Verwertungsverbote eines Verfahrens, so bleibt das andere Verfahren hiervon unberührt. Bekämpft ein Steuerpflichtiger erfolgreich eine Prüfungsanordnung mit dem Ergebnis, daß Prüfungsergebnisse nicht verwertbar sind<sup>60</sup>, so hat dieses Verwertungsverbot keine Auswirkungen im Strafverfahren.

Folgt aus dem Verwertungsverbot im Strafverfahren (Steuerverfahren) ein Verwertungsverbot im Steuerverfahren (Strafverfahren), so bedarf es keiner gerichtlichen Feststellung des Verwertungsverbots in dem ersten Verfahren, um dem Verwertungsverbot übergreifende Wirkung zu geben<sup>61</sup>. Gerichtsentscheidungen stellen die Rechtswidrigkeit und ein etwaiges Verwertungsverbot fest, begründen diese jedoch nicht originär. Gerichtsentscheidungen sind regelmäßig auch nicht bindend für das jeweils andere Verfahren wie etwa die Entscheidung des BVerfG nach § 31 BVerfGG.

Allerdings leitet der BFH unmittelbar aus dem in der ordentlichen Gerichtsbarkeit im Rahmen des Strafverfahrens festgestellten Verwertungsverbot ein steuerliches Verwertungsverbot her<sup>62</sup>. Dieser Entscheidung ist nicht zu entnehmen, daß der BFH grundsätzlich eine entsprechende gerichtliche Entscheidung des jeweils anderen Verfahrens fordert<sup>63</sup>. Soweit der BFH dem im Strafverfahren festgestellten Verwertungsverbot nur deshalb einen Durchgriff auf das Steuerverfahren gestattet, weil die Rechtswidrigkeit von Tatsachenfeststellungen gerichtlich festgestellt sei, geht er zu weit. Zu prüfen ist, ob der Grund, der das Strafgericht zum Verwertungsverbot führt, auch für das Steuerverfahren zu einem Verwertungsverbot führen muß.

Aus der Beurteilung der übergreifenden Verwertungsverbote folgt die Behandlung des Problems der Fernwirkung<sup>64</sup>: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob das Verwertungsverbot aus dem Strafverfahren in das Steuerverfahren und umgekehrt übergreift. Sodann entscheidet sich nach den Gesetzmäßigkeiten und Rechtswertungen des jeweiligen Verfahrens, ob und in welchem Umfang das Verwertungsverbot wirkt. Es ist denkbar, daß

60 Vgl. zu dieser Problematik *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 196 Anm. 7; *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 227 ff.; *Streck*, (Fn. 28), Anm. 814; jeweils mit weiterführenden Hinweisen.

61 *Rüping*, Beweisverbote, (Fn. 49), 50 f.

62 BFH I B 10/79 vom 11. 7. 1979, BStBl. 1979 II, 704 mit HFR-Anm. 1979, 477.

63 *Streck*, BB 1980, 1541.

64 Zum Problemstand *Rüping*, (Fn. 49), 35 f.

ein Verwertungsverbot im Strafverfahren keine Fernwirkung hat, im Steuerverfahren aber diese Qualifikation erlangt<sup>65</sup>.

### III. Das Recht des Verhältnisses beider Verfahren bei behördlicher Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren – § 393 Abs. 1 AO

Im Steuerstrafverfahren liegen Steuerverfahren und Strafverfahren in einer Hand (Finanzamt, Außenprüfung, Steuerfahndung usw. – vgl. A/III –). Während in den Fällen der Behördentrennung die Kollisionsmöglichkeit bereits wegen dieser Trennung gemindert ist, stellt sich bei der Behördenverknüpfung unmittelbar und drängend das Problem des Verhältnisses beider Verfahren zueinander.

#### 1. Verständnis und Auslegung des § 393 Abs. 1 AO nach der herrschenden Ansicht

§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmt: „Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften“. Dieser Satz ist nichtssagend, da sich die Geltung beider Verfahrensregelungen aus ihnen selbst ergibt. Er regelt mithin auch nicht das Verhältnis beider Normen. Mit dem Verhältnis befassen sich die Sätze 2–4 des § 393 Abs. 1 AO. Nach Satz 2 sind Zwangsmittel im Besteuerungsverfahren unzulässig, wenn sich der Steuerpflichtige durch die geforderte Aussage selbst belasten würde. Dies gilt stets, wenn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist (Satz 3). Soweit Anlaß besteht, ist der Steuerpflichtige über die Rechtslage zu belehren (Satz 4).

Rechtsprechung und Lehre haben § 393 Abs. 1 AO noch wenig erschlos-

65 Hierzu weiter *Streck*, BB 1980, 1539; *ders.*, (Fn. 28), Anm. 837 ff.; für weitgehende Fernwirkung im Steuerrecht *Rüping*, Steuerfahndungsergebnisse, (Fn. 49), 42 ff.; *Streck*, aaO.; für „weitgehende“ Wirkung des Verwertungsverbots *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 88 Anm. 127 (Okt. 1977); *Mittelbach*, StBp. 1974, 203; m. E. kann gerade aus BFH I B 10/79 (oben zu Fn. 62 behandelt) eine Fernwirkung gefolgert werden. Gegen Fernwirkung im Steuerrecht OFD Bremen vom 12. 7. 1978, StEK, AO 1977, § 196 Nr. 2; FG Düsseldorf II 502/76 A vom 29. 10. 1976, EFG 1977, 191, rkr; *Wenzig*, FR 1981, 320, 348, 350; *Martens*, Die steuerliche Betriebsprüfung („Außenprüfung“) nach der AO 1977 aus der Sicht des Beraters, RWS-Seminarmanuskript, 1978, 73; *Hildebrandt*, DStR 1982, 24.

sen<sup>66</sup>, oft wird die Problematik völlig verkannt<sup>67</sup>. Die selbstverständliche Feststellung des Satzes 1, daß beide Verfahrensordnungen gelten (gelten würden sie auch, wenn es § 393 Abs. 1 AO nicht gäbe), nimmt man bereits als Bestimmung des Verhältnisses beider Verfahrensordnungen zueinander hin<sup>68</sup>.

Im für die Praxis entscheidenden Punkt gibt das Steuerrecht dem Steuerverfahren die Priorität: § 393 Abs. 1 AO wird dahingehend verstanden, daß auch im Steuerstrafverfahren die volle Mitwirkungspflicht des Beschuldigten bestehen bleibt<sup>69</sup>, ungeachtet dessen, daß er sich selbst belasten könnte. Der Schutz der Nichterzwingbarkeit<sup>70</sup> wird einerseits als ausreichend angesehen, andererseits wird selbst diese Unerzwingbarkeit dadurch unterlaufen, daß es für zulässig gehalten wird, aus der Mitwirkungsverweigerung nachteilige Folgerungen, z. B. nachteilige Schätzungen, zu ziehen<sup>71</sup>. Der Finanzverwaltung ist die Einschränkung ihrer Rechte durch die Nichterzwingbarkeit offenbar bereits so unangenehm, daß sie

66 S. o. Fn. 1 und den betreffenden Text. – Angesichts der „Jugend“ dieser Vorschrift ist dies nicht erstaunlich. Vorgänger des § 393 Abs. 1 AO war § 428 Abs. 1 RAO, eingeführt 1967 (!) durch das 1. AO-StrafÄndG vom 10. 8. 1967, BGBl. 1967 I, 877. Frühere Vorbilder mit nur partiellen Regelungen waren §§ 437, 438, 441 RAO 1938 = §§ 402, 403, 406 RAO 1919, vgl. *Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 1 ff. (Okt. 1974).

67 Vgl. z. B. die spärliche Behandlung des Themas bei *Subr/Naumann*, (Fn. 30), 421.

68 Vgl. in diesem Sinne BT-Drucks. 7/4292 zu §§ 208 und 393; *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 3 f.; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1; *Kühn/Kutter/Hofmann*, (Fn. 44), § 393 Anm. 1; *Leise*, (Fn. 11), § 393 Anm. 1 (April 1980); *Pfaff*, Steuerzuwiderhandlungen und Wirtschaftskriminalität, 1979, 321; *Lohmeyer*, RWP AO SG 2.5 (Sept. 1982); ebenso Nr. 11 des Entwurfs der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (s.o. Fn. 33 und Text); zu § 428 Abs. 1 AO: *Koch/Loose* in: Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeiten, 1968, 22, und *Subr*, am gleichen Ort, 35; *Buschmann/Luthmann*, Das neue Steuerstrafrecht, 1969, 119 – jeweils mit leicht unterschiedlichen Akzenten –.

69 Finanzausschuß zur AO 1977, BT-Drucks. 7/4292, zu §§ 208 und 393; Fin-Verw., EinfErl. AO 1977, StEK AO 1977, Vor § 1 Zu § 208 (1976); *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 4; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1, die allerdings ein praktisches Aussageverweigerungsrecht feststellen; *Leise*, (Fn. 11), § 393 Anm. 1 (April 1980); *Pfaff*, (Fn. 68), 321.

70 Zu dem Umfang im einzelnen nach der h.A. s. *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 6 ff.

71 Finanzausschuß BT-Drucks. 7/4292 zu § 393; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1; *Leise*, (Fn. 11), § 393 Anm. 1 A III (April 1980); *Voss-Jäger*, DB 1979, 1318; *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 220; Steufa-Merkblatt, BStBl. 1979 I, 115; Bp-Merkblatt (alt), BStBl. 1979 I, 425, und Bp-Merkblatt (neu), BStBl. 1982 I, 657. Entwurf der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (oben Fn. 33 und Text) zu Nr. 28. Zu den möglichen nachteiligen Schätzungen s. oben Fn. 44.

in den Merkblättern zur Betriebsprüfung und Steuerfahndung<sup>72</sup> die Mitwirkungspflicht übergewichtig in den Vordergrund stellt und mit dem Hinweis auf die nachteiligen Folgen eine ausgesprochene Drohgebärde einnimmt<sup>73</sup>.

## 2. Kritik und Systematik des § 393 Abs. 1 AO

### a) § 393 Abs. 1 AO

Während Satz 1 des § 393 Abs. 1 AO zu dem Verhältnis beider Verfahrensordnungen keine Aussage trifft, regeln die Sätze 2 – 4 das Verhältnis nur ansatzweise. Die Fragen, nach welchen Regeln welches Verfahren anzuwenden ist, nach welchen Grundsätzen sich der Wechsel bestimmt, ob und in welcher Weise die Verfahrensnutzung den Betroffenen zu offenbaren ist, die Fragen übergreifender Rechte und Pflichten werden nicht ausdrücklich angesprochen. Im Wege der Auslegung und Lückenergänzung durch Anwendung der allgemeinen Regeln (B/II/2) müssen Rechtsregeln entwickelt werden.

Die Rechtsfolge, daß unter bestimmten Voraussetzungen Zwangsmittel nicht eingesetzt werden dürfen, besagt dem Wortlaut nach nur den Nicht-einsatz von Zwangsmitteln. Über das Bestehen oder Nichtbestehen, über die Intensität der nicht mit Zwang durchsetzbaren Pflichten, über die Folgen der Nichtdurchsetzbarkeit ist mit dieser Rechtsfolge unmittelbar noch nichts ausgesagt. Die Folgerung daß die Abkappung der Erzwingbarkeit unmittelbare Wirkung auf die Pflichten des Steuerverhältnisses selbst habe, ist hier ebenso einleuchtend wie die Meinung der „h.A.“<sup>74</sup>, die fehlende Erzwingbarkeit berühre die Pflichten selbst in keiner Weise.

Die nachfolgende Darstellung entspricht den Ausführungen zu dem grundsätzlichen Verhältnis zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren bei Behördentrennung (B/II). Das grundsätzliche Verhältnis-Recht muß sich in beiden Fällen entsprechen.

72 S. Fn. 71.

73 *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 393 Anm. 5, empfindet die Rechtslage zumindest als problematisch. Bereits zu § 428 Abs. 1 RAO wurde festgestellt, daß die Problematik noch sehr mangelhaft gelöst sei, *Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 1; ausführliche Kritik in Anm. 21 f. (Okt. 1974); kritisch ebenfalls *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 103 Anm. 2 und insbesondere *Rogall*, ZRP 1975, 278; *ders.*, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst, Diss. Bonn, 170 ff.

74 S. Fn. 69 und 71.

b) Grundsatz der Zweckrichtigkeit

Steuerverfahren und Strafverfahren mit ihren Rechten und Pflichten sind ausschließlich nach ihrem eigenen Verfahrenszweck zu beurteilen<sup>75</sup>. Möglichkeiten des Steuerverfahrens dürfen nicht genutzt werden, um die Strafverfolgung zu ermöglichen<sup>76</sup>. Die Mitwirkungspflicht des Steuerverfahrens dient dem Steuerzweck, nicht dem Strafzweck. Eingriffsrechte des Strafverfahrens sind nicht geschaffen, um die Steuererhebung zu ermöglichen. Die Wohnung eines Verstorbenen darf nicht durchsucht werden, um die hinterzogenen Steuern des Verstorbenen im Steuerverfahren zu ermitteln.

Hiervon zu trennen ist die Frage, ob die Erkenntnisse aus einem Verfahren in dem anderen Verfahren verwertet werden dürfen (dazu B/II/2/c). Der Grundsatz der Zweckrichtigkeit bzw. des Verbots der zweckwidrigen Verfahrensnutzung<sup>77</sup> verbieten es dem Finanzamt, strafrechtlich erhebliche steuerliche Ermittlungen anzustellen, ohne das Steuerstrafverfahren einzuleiten. Ihm ist untersagt, im steuerlichen Gewand strafrechtlich zu agieren<sup>78</sup>. § 397 Abs. 3 AO ist eine Ausformung dieses Grundsatzes: Spätestens bei der Aufforderung zur Mitwirkung ist ein eingeleitetes Strafverfahren bekanntzugeben. Die Steuerbehörde darf den Steuerpflichtigen „nicht mit den Mitteln des steuerrechtlichen Verfahrens bei seiner Überführung mitwirken lassen“<sup>79</sup>. Dies ist der grundsätzliche Gebotshintergrund für die Anforderung an Betriebsprüfer, rechtzeitig das Steuerstrafverfahren einzuleiten, dem sodann auf Seiten des geprüften Steuerpflichtigen – möglicherweise, nicht notwendig – bei rechtswidrigem Verhalten des Prüfers die Täuschungssituation des § 136 a StPO gegenübersteht<sup>80</sup>.

Der Grundsatz der Zweckrichtigkeit gebietet auch, daß die Frist des § 371

75 *Jacob*, *StuW* 1971, 307 spricht von der eingrenzenden „Aufgabenimmanenz“; s. auch oben B/II/2/a.

76 *Rüping*, *DStZ* 1980, 180: rechtsmißbräuchliches „dysfunktionales Verhalten“.

77 S. o. B/II/2/a.

78 Vgl. *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 22 (Okt. 1974); *Paulick*, *Festschrift Spitaler* 1958, 93 ff. Bereits *Becker*, RAO, 6. Aufl., 1928, Anm. zu § 403 forderte bezüglich eines solchen Prüferverhaltens: „Dem werden die Aufsichtsbehörden unnachtsichtig entgegentreten müssen“. Am Rande sei notiert, daß *Paulick* 1958 noch nachweisen konnte, daß die Finanzbeamten demgegenüber zu einem solchen Verhalten ausdrücklich angehalten wurden, *Paulick*, aaO., 94 f.

79 *Tipke*, *Steuerrecht*, 8. Aufl., 1981, 598.

80 Vgl. *Streck*, *BB* 1980, 1537; ders. in *Felix*, *Steuerkontrolle*, (Fn. 6), Anm. 201 ff., jeweils m.w.N.; kritisch dazu *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 222 ff.; *Hildebrandt*, *DStR* 1982, 20.

Abs. 3 AO zur Zahlung der aufgrund der Selbstanzeige zu entrichtenden Steuer als strafrechtliche Frist von der Bußgeld- und Strafsachenstelle festzusetzen und streng von der steuerlichen Zahlungsfrist zu trennen ist; beide Fristen können ein unterschiedliches Schicksal haben<sup>81</sup>.

c) Grundsatz der Stetigkeit; Grundsatz des hinreichenden Grundes für einen Wechsel

Da in den hier erörterten Fällen den Behörden beide Verfahren in die Hand gelegt sind, können sie grundsätzlich die Verfahrensart wechseln („Rollenwechsel“<sup>82</sup>). Der Wechsel darf nicht willkürlich geschehen<sup>83</sup>, etwa nach Maßgabe einer Eingriffs-„Meistbegünstigung“<sup>84</sup>, um überraschend Verteidigungs- und Rechtspositionen des Bürgers zu unterlaufen. Grundsätzlich muß die Behörde oder Dienststelle das einmal eingeschlagene Verfahren mit einer gewissen Stetigkeit verfolgen (Grundsatz der Stetigkeit). Der Wechsel in das andere Verfahren erfolgt aufgrund einer pflichtgemäßen Ermessensentscheidung unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Zweckrichtigkeit (Grundsatz des hinreichenden Grundes für einen Wechsel)<sup>85</sup>. Ein Verstoß gegen dieses Gebot führt zur Rechtswidrigkeit der nachfolgenden Maßnahmen des Verfahrens, in das gewechselt wurde; allerdings ist der Wechsel als solcher kein angreifbarer Verwaltungsakt.

d) Grundsatz der Klarheit des Verfahrens; Vermutungsregeln

Eine Vielzahl von praktischen Problemen folgt aus der Unsicherheit des Bürgers über das Verfahren, in dem die Behörde agiert. Diese ist grundsätzlich verpflichtet, mit „offenem Visier“ dem Bürger entgegentreten. Er muß erkennen können, ob sie steuerlich oder strafprozessual ermittelt und handelt. Ist dies unklar, muß sie sich dem Betroffenen eindeutig erklären<sup>86</sup>. Nur diese Klarheit des Auftretens ermöglicht dem Bürger, die eige-

81 BFH IV R 94/77 vom 17. 12. 1981, BStBl. 1982 II, 352; *Streck* in *Felix*, *Steuerkontrolle*, (Fn. 6), Anm. 507 ff.

82 So die Bezeichnung von BFH IV R 2/76 vom 2. 12. 1976, BStBl. 1977 II, 318; BFH VII R 92/79 vom 23. 12. 1980, BStBl. 1981 II, 349.

83 *Jacob*, *StuW* 1971, 306.

84 *Jacob*, *StuW* 1971, 306; gl.A. *Schwarz*, (Fn. 24), § 393 Anm. 2 (Nov. 1976).

85 In diesem Sinne auch *Meyer*, (Fn. 26), 113 betr. die Steuerfahndung vor der Geltung der AO 1977.

86 So z. B. der RFH in dem Gutachten GrS D 4/32 vom 20. 5. 1933, RFHE 33, 248, 270 zur eindeutigen Klarstellung, eine Behörde handele in der Funktion der Steueraufsicht; *Meyer*, (Fn. 26), 79 wendet diesen Grundsatz zutreffend auf die Steuerfahndung an; *Kühn/Kutter/Hofmann*, (Fn. 26), § 393 Anm. 1; *Küffner*, *DStR* 1979, 245 für den Fall des § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO.

nen Rechte einzusetzen, die ihm obliegenden Pflichten zu erkennen, nur diese Klarheit erlaubt, die richtigen Rechtsmittel zu ergreifen und den Rechtsweg zu bestimmen<sup>87</sup>. *Schick* mißt dem Gebot der Klarheit des Auftretens eine solche Bedeutung bei, daß er hieraus die ausschließlich strafrechtliche Funktion der Steuerfahndung herleitet<sup>88</sup>.

Da die einzelnen mit der Doppelfunktion betrauten Behörden und Dienststellen in unterschiedlicher Gewichtigkeit steuerlich und strafrechtlich tätig werden, gibt es Vermutungsregeln. Hiernach kann der Bürger davon ausgehen, daß ihm die Behörde oder Dienststelle stets in einem bestimmten Verfahren entgegentritt, es sei denn, diese erkläre ausdrücklich oder konkludent, im jeweils anderen Verfahren zu handeln.

Das Finanzamt, seine veranlagenden Beamten, und das Bundesamt für Finanzen werden grundsätzlich im Steuerverfahren tätig. Dies ist ihre vorrangige Funktion. Nehmen sie strafverfahrensrechtliche Aufgaben wahr, so muß dies eindeutig erklärt werden.

Insbesondere gilt dies für die Außenprüfung. Sie ist primär Steuerdienststelle und in steuerlicher Funktion tätig. Erst wenn sie – wie dies § 9 BpO(St) vorschreibt – eindeutig erklärt, nunmehr auch steuerstrafrechtlich zu ermitteln, entfällt diese Vermutung<sup>89</sup>. Die Aufforderung, Außenprüfer sollten ihre strafrechtlichen Ermittlungen ausdehnen<sup>90</sup>, verletzt das hier geltende Regel-/Ausnahmeverhältnis und ist rechtswidrig<sup>91</sup>. Die Annahme, die steuerliche oder strafrechtliche Tätigkeit der Außenprüfung unterscheidet sich danach, ob sie den objektiven oder den subjektiven Teil eines steuerlichen Sachverhalts ermittele<sup>92</sup>, verstößt gegen das Gebot, dem Steuerbürger in klar erkennbarer Funktion entgegenzutreten.

Handelt ein Finanzamt durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle, ist es Strafverfolgungsbehörde; kehrt es zurück zum Besteuerungsverfahren, muß dies klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht werden.

87 Vgl. BFH IV R 2/76 vom 2. 12. 1976, BStBl. 1977 II, 318; VII R 92/79 vom 23. 12. 1980, BStBl. 1981 II, 349.

88 *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 42; s. hierzu B/IV/2/b.

89 Vgl. im einzelnen *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 213 ff.; *Streck*, BB 1980, 1537; *Möllinger*, StBp. 1979, 193 ff., gegen *Brenner*, StBp. 1979, 121 ff., der sogar die Bp-Schlußbesprechung als eine verjährungsunterbrechende Vernehmung i. S. des § 78 c Nr. 1 StGB qualifiziert.

90 *Brenner*, StBp. 1976, 279; *ders.* StBp. 1979, 121.

91 Gegen *Brenner*, (Fn. 90), auch *Möllinger*, StBp. 1979, 193.

92 *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1; in der Tendenz auch *Giesberts*, (Fn. 9), Anm. 214.

Problematisch ist die Beurteilung der Steuerfahndung; sie wird unter B/IV gesondert behandelt.

#### e) Informationsvermittlung

Die Rechtslage ist hinsichtlich des Steuergeheimnisses gesetzlich geregelt; zwischen Steuer- und Steuerstrafverfahren besteht volle Durchlässigkeit (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO). Nach § 116 AO sind Gerichte und Behörden verpflichtet, den Verdacht einer Straftat dem Finanzamt mitzuteilen. Die Finanzverwaltung kann sich zudem über das Akteneinsichtsrecht des § 395 AO alle Informationen eines Steuerstrafverfahrens beschaffen, und zwar für strafrechtliche und fiskalische Zwecke<sup>93</sup>.

Auf diese interne freie Informationsvermittlung beruft sich die Finanzverwaltung zur Rechtfertigung der sog. „Rotberichte“, die die Außenprüfer zur steuerstrafrechtlichen Beurteilung anfertigen<sup>94</sup>.

Die Kritik<sup>95</sup> kann der Verwaltung diese Informations- Unterrichtung nicht untersagen. Problematisch sind jedoch zwei Punkte: Der Prüfer ist vorrangig Steuerbeamter (s.o. B/III/2/d). Es ist nicht zweckgerecht, wenn sich die eigens für die Strafverfolgung geschaffene Dienststelle Beamter bedient, die vorrangig keine Strafverfolgungsbeamten sind. Insofern verstößt der Rotbericht gegen den Grundsatz der Zweckrichtigkeit (s.o. B/III/2/b). Zum anderen ist zu bemängeln, daß der Rotbericht nicht in die Strafakte aufgenommen wird. Entweder hat der Prüfer etwas Wesentliches zu sagen, dann gehört der Bericht nach dem Grundsatz der Aktenvollständigkeit in die Strafakte, oder der Rotbericht ist unwesentlich, dann kann auf ihn verzichtet werden.

#### f) Die Qualität der nicht erzwingbaren steuerlichen Pflichten

Der Gesetzgeber nimmt in § 393 Abs. 1 AO unter bestimmten Voraussetzungen den steuerlichen Mitwirkungs- und Auskunftspflichten die Erzwingbarkeit. Die steuerliche Pflicht ist durch die Strenge der Erzwingbarkeit charakterisiert. Wird die Erzwingbarkeit gekappt, so ist der Gedanke, hierdurch würde die Pflicht selbst nicht berührt, zu einfach und mechanisch. Pflichten setzen sich nicht wie Steckelemente aus Pflicht und Er-

93 *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 395 Anm. 9; *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 395 Anm. 6 (Mai 1982); *Kohlmann*, (Fn. 6), § 395 Anm. 5 (Aug. 1981); *Zeller* in *Koch*, (Fn. 7), § 395 Anm. 2.

94 Vgl. FinMin. Rheinland-Pfalz in einer Antwort auf eine kleine Anfrage, LT-Drucks. 9/1758 vom 7. 10. 1981.

95 Vgl. z. B. Kösdí 1978, 2788.

zwingbarkeit zusammen. Die gesetzliche Rechtswertung, einer Pflicht die Erzwingbarkeit zu nehmen, drückt eine grundsätzliche Bewertungsänderung hinsichtlich der Pflicht selbst aus. Wenn § 888 Abs. 2 ZPO in bestimmten Fällen die Vollstreckung von familienrechtlichen Ansprüchen ausschließt, so ist dies eine Folge des Charakters der Pflicht selbst. Wenn § 393 Abs. 1 AO den steuerlichen Pflichten in der Zwangssituation des Strafverfolgten die Erzwingbarkeit nimmt, so ändert sich die gesetzliche Bewertung der Steuerpflicht selbst. Folglich indiziert der Ausschluß der Erzwingbarkeit eine inhaltliche Veränderung der steuerlichen Pflichten, die jeweils in der Konfliktsituation zu ermitteln ist<sup>96</sup>.

Für diese Beeinflussung der steuerlichen Pflichten kommt *Hübner*<sup>97</sup> zu der Erkenntnis: „Treffender wird daher das Verhältnis des Besteuerungsverfahrens zum Strafverfahren dahin gekennzeichnet, daß das Besteuerungsverfahren nach seinen Regeln, wenn sich der Verdacht eines Steuervergehens ergibt, nur unbeschadet der Rechtsstellung des Beschuldigten im Strafverfahren fortgeführt werden kann“. Diese Formulierung ist in ihrer Allgemeinheit zu weitgehend. Dem Strafverfahren wird eine allgemeine Priorität eingeräumt, die ihm nicht gebührt; man könnte aus ihr den Ausschluß jeder Benachteiligung des Beschuldigten im Steuerverfahren ableiten (z. B. betr. Haftung, § 71 AO, Verjährung, § 169 AO, Bestandschutz, § 173 Abs. 2 AO, usw.), die von *Hübner* nicht gewollt ist. Die Pflichten und Rechtsfolgen sind jeweils einzeln zu prüfen und zu werten.

Wenn *Jacob*<sup>98</sup> feststellt, daß § 393 Abs. 1 AO (bzw. § 428 Abs. 1 RAO) keinen Zweifel daran lasse, daß das Strafverfahren nicht ein „plus“, sondern ein „aliud“ darstelle, muß er folgerichtig zu einem ähnlichen Ergebnis kommen. Die herrschende Auslegung des § 393 Abs. 1 AO versteht nämlich die Norm als ein Nebeneinanderstellen von Steuerverfahren und Strafverfahren; das Steuerverfahren ist dem Strafverfahren, das Strafverfahren dem Steuerverfahren jeweils ein „plus“. Sind beide Verfahren jedoch einander ein „aliud“, so wird man überlegen müssen, inwieweit sich das steuerliche Verfahrensrecht neben dem Strafverfahren, das Strafverfahren neben dem steuerlichen Verfahren verwirklichen läßt und in welcher Weise die Wertentscheidungen beider Verfahren aufeinander Einfluß

96 Grundsätzlich in diesem Sinne *Hübner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 5 (Okt. 1974): „Das Gesetz gibt sich insoweit einer Selbsttäuschung hin: Davon, daß das Besteuerungsverfahren von einem Strafverfahren „unberührt“ bleibt, kann keine Rede sein“; vgl. weiter *Hübner*, aaO., Anm. 21.

97 In *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, RAO, (Fn. 34), § 428 Anm. 22 (Okt. 1974).

98 *StuW* 1971, 306 f.

nehmen. Folgerichtig findet *Jacob* sodann zu der Formel, daß „Befugnisse . . . im Besteuerungsverfahren nur insoweit intakt bleiben, als sie zur Ermittlung von Tatsachen dienen, die für das Strafverfahren nicht präjudiziell sind“. Es gelte das Prinzip des „geringsten Nenners“. Soweit auch hier eine Priorität des Strafverfahrens deutlich wird, vermag ich dem ebensowenig zu folgen wie der Formulierung *Hübner*'s.

Die steuerlichen Pflichten bleiben durch § 393 Abs. 1 AO nicht unberührt, sie werden auch nicht negiert, sondern inhaltlich verändert.

#### g) Übergreifende Rechtswirkungen

Steuer- und Strafverfahren stehen gleichrangig nebeneinander. Folglich können nicht grundsätzlich die Rechte und Pflichten eines Verfahrens den Rechten und Pflichten des anderen Verfahrens vorrangig oder nachrangig sein. Umgekehrt läßt sich ebensowenig sagen, daß die Rechte und Pflichten eines Verfahrens keinerlei Auswirkungen auf das andere Verfahren haben. Ich kann hier auf das zu B/I/II/2/d Gesagte verweisen. Eine Einzelprüfung ist erforderlich. Zu untersuchen ist, ob die in einer Verfahrensvorschrift oder in einer Rechtsinstitution gefaßten Rechtswerte von solcher Bedeutung sind, daß sie die Rechte und Pflichten des jeweils anderen Verfahrens beeinflussen.

Die aktuelle praktische Problematik konzentriert sich auf die Frage, welche Wirkung dem Aussageverweigerungsrecht des Beschuldigten im Strafverfahren beizumessen ist<sup>99</sup>. Das Steuerrecht akzeptiert hier grundsätzlich eine übergreifende Wirkung des „Urrechts“ des Strafverfahrens, wonach sich niemand einer Straftat bezichtigen muß. Aussagen und Mitwirkungshandlungen können im Steuerverfahren nicht erzwungen werden (vgl. § 393 Abs. 1 S. 2 – 4 AO). Die Steuererhebung und Steuerfestsetzung ist nicht gehindert. Die Abgabenordnung stellt die Schätzungsmöglichkeit zur Verfügung (§ 162 AO). Die Schätzung zielt, sofern eben möglich, auf die richtigen Besteuerungsgrundlagen ab<sup>100</sup>. Die Annahme, in diesem Fall könnte die Finanzbehörde aus der Weigerung des Beschuldigten nachteilige Folgerungen ziehen<sup>101</sup>, ist nicht haltbar. Soweit die Nachteiligkeit darin besteht, daß überhaupt Steuern festgesetzt werden, ist die Aussage allerdings richtig; so wird sie jedoch nicht verstanden. Vielmehr wird es für richtig gehalten, daß gerade aus der Verweigerung als Pflichtverletzung besondere Folgen gezogen werden.

99 S. auch bereits oben B/II/2/d.

100 Für richtige Ermittlung, notfalls Schätzung, auch *Brenner*, BB 1978, 911; *Streck*, BB 1980, 1539, m.w.N.

101 Vgl. oben Fn. 71.

Das Recht zu schweigen und das Recht, sich nicht selbst zu belasten, folgen unmittelbar aus dem Gebot, die Menschenwürde zu achten (Art. 1 GG); das Weigerungsrecht hat in unserer Rechtsordnung einen außerordentlich hohen Rang<sup>102</sup>. Das Steuerverfahren muß diesen Rang achten. Im Verhältnis zu ihm tritt die allgemeine Mitwirkungspflicht im Steuerverfahren zurück. Eine nachteilige Schätzung mit sanktionierendem Charakter ist folglich ausgeschlossen<sup>103</sup>. Das Aussageverweigerungsrecht ändert die steuerlichen Mitwirkungspflichten dahingehend ab, daß es der „Verletzung“ die Möglichkeit nachteiliger Sanktionen nimmt, die bei steuerlich isolierter Betrachtung zugelassen sind<sup>104, 105</sup>.

Nachteilige Folgen sind nicht nur bei der Aussageverweigerung, sondern auch bei der sonstigen Mitwirkungsverweigerung ausgeschlossen<sup>106</sup>.

Der wie eine Stereotype immer wieder wiederholte Hinweis, der Steuerstraftäter könne nicht besser gestellt werden als der Nicht-Steuerstraftäter, der die Mitwirkung verweigere<sup>107</sup>, ist zwar sehr eingängig, gleichwohl unzutreffend. Der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten verletzt, ohne daß er Beschuldigter in einem Strafverfahren ist, befindet sich nicht in der spezifischen Zwangssituation des Beschuldigten. Tatsächlich kann von ihm eher eine Realisierung der Steuerpflichten verlangt werden als von dem Beschuldigten. Im übrigen läßt sich die Frage auch, um der Eingängigkeit zu begegnen, anders formulieren: Der Steuerstraftäter darf nicht schlechter gestellt werden als jeder Dieb, Betrüger oder Totschläger, weil er sich im Steuerverfahren befindet.

Mit der Möglichkeit einer objektiven Schätzung wird nicht der Grundsatz „in dubio pro reo“ – und damit möglicherweise ein Grundsatz des Straf-

102 Vgl. oben Fn. 53; s. außerdem die besondere Hervorhebung dieses Rechts durch BVerfG 1 BvR 116/77 vom 13. 1. 1981, NJW 1981, 1431. Der Grundsatz, daß sich niemand einer Straftat bezichtigen muß, fand bereits Eingang in den sog. Popitz-Erlaß zum Steuergeheimnis vom 9. 11. 1923, StEK AO 1977, § 30 Nr. 9 mit Anmerkung von Streck zu B/IV. Für die grundsätzliche Geltung dieses Grundsatzes im Steuerverfahren auch *Tipke*, Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, 1968, 108 f.

103 Gl.A. *Brenner*, BB 1978, 911; o.V., HBP 6030, 6 (1977); *Streck*, BB 1980, 1539; ders., (Fn. 28), Anm. 470.

104 S. o. Fn. 44.

105 HBP (o.V.) 6030, 6 nimmt sogar ein steuerliches Weigerungsrecht an.

106 *Streck*, BB 1980, 1541.

107 Vgl. die Doppelerwähnung dieses Arguments vom Finanzausschuß, BT-Drucks. 7/4292, zu § 208 AO und zu § 393 AO. FinVerw. EinfErl. AO 1977, StEK AO 1977, vor § 1 zu § 208 AO (1976); *Pfaff*, (Fn. 68), 321; *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 208 Anm. 34, § 393 Anm. 3; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1.

verfahrens ohne übergreifende Wirkung – ins Steuerverfahren eingeführt<sup>108</sup>. Die objektive Schätzung sucht das richtige Ergebnis und beugt sich weder dem Grundsatz „in dubio pro reo“ noch dem Grundsatz „in dubio pro fisco“.

Dem sich hier zeigenden Konflikt ist letztlich nur ein striktes Verwertungsverbot angemessen, das besagt, daß die Aussage, zu der das Steuerverfahren verpflichtet, nur im Steuerverfahren, nicht jedoch im Strafverfahren verwendet werden darf. Ein solches Verwertungsverbot kann in Anwendung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 13. 1. 1981<sup>109</sup> im Rahmen der Auslegung des § 393 Abs. 1 AO bejaht werden<sup>110</sup>. Die Steuererhebung kann an die Erklärung des Steuerpflichtigen anknüpfen, auf eine Schätzung verzichten und die Steuer zutreffend festsetzen. Das Strafverfahren kann auf diese Erklärung nicht zurückgreifen und muß nach eigenen Regeln ermitteln. Wird ein solches Verwertungsverbot nicht anerkannt, muß – durchaus im Rechtssinne: zumindest – rechtens sein, daß die Verweigerung nicht nachteilig sanktioniert werden darf<sup>111</sup>.

Die Qualifikationsänderung der steuerlichen Pflichten in der Situation des § 393 Abs. 1 AO zeigt sich nicht nur bei der Frage nachteiliger Schätzungen. Zuzustimmen ist *Rainer*, wenn er darauf hinweist, daß die wegen § 393 Abs. 1 AO unterlassene Erfüllung steuerlicher Pflichten nicht den objektiven Tatbestand des § 370 AO erfüllen können<sup>112</sup>.

Auf der anderen Seite haben die steuerlichen Pflichten weiterhin insoweit Bestand, als sie der erbrachten Mitwirkung und den Auskünften als Rechtsgrundlage dienen und diese mithin nicht als „freiwillige Auskünfte“ oder „Auskünfte trotz Auskunftsverweigerungsrecht“ im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 4b AO gelten.

108 Was *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 393 Anm. 1 befürchten.

109 S. o. Fn. 102.

110 Zur Begründung im einzelnen *Streck*, Strafverteidiger 1981, 362; für ein solches Verwertungsverbot auch *Reiß*, NJW 1977, 1436; a.A. *Stürmer*, NJW 1981, 1757.

111 Dieses Denken in Entwicklungsstufen ist gerade in diesem Bereich gerechtfertigt. Der RFH konnte noch in einer Entscheidung v. 13. 3. 1929 unbekümmert schreiben: „Die Steuerpflichtigen selbst sind zu Steuererklärungen aller Art verpflichtet, selbst wenn sie befürchten müssen, strafrechtlich verfolgt zu werden“. (II A 115/29 vom 13. 3. 1929, StuW 1929, 693, 695). Von hier ging die Entwicklung über § 428 RAO (1967) zu § 393 Abs. 1 AO 1977. Sie ist sicher noch nicht abgeschlossen.

112 *Rainer in Felix*, Steuerkontrolle, (Fn. 6), Anm. 312.

### b) Übergreifende Verwertungsverbote

Hier greife ich auf das zu B/II/2/e Gesagte (Behördentrennung) zurück. Weder kann grundsätzlich gesagt werden, daß die Verwertungsverbote eines Verfahrens Auswirkungen auch im anderen Verfahren haben, noch kann grundsätzlich rechtens sein, daß die Verwertungsverbote eines Verfahrens in keinem Fall sich im anderen Verfahren auswirken. Eine Einzelfallprüfung ist erforderlich. Entscheidend ist, ob die Rechtfertigung des Verwertungsverbotes auch eine Auswirkung im jeweils anderen Verfahren trägt.

## IV. Besonderheiten der Zweckverknüpfung bei der Steuerfahndung

### 1. Verständnis und Auslegung der herrschenden Ansicht

#### a) §§ 208, 404 AO

Die Steuerfahndung findet ihr gesetzliches Rückgrat in den §§ 208, 404 AO. Sie ist für die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, für die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen in diesen Fällen und für die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle zuständig (§ 208 Abs. 1 Nr. 1 – 3 AO). Soweit sie steuerstrafrechtlich tätig wird, hat sie dieselben Rechte wie die Polizei mit in § 404 AO normierten Sonderrechten.

Nach heute herrschendem Verständnis ist die Steuerfahndung eine klassische Behörde mit Doppelfunktion (vgl. A/III/2). Sie kann im Steuerverfahren als Prüfungsbehörde tätig werden, so wie dies § 208 AO im einzelnen normiert. Im übrigen ist sie eine Steuerpolizeidienststelle.

#### b) Anwendung des § 393 Abs. 1 AO

Für die Steuerfahndung gilt die allgemeine Regel des § 393 Abs. 1 AO<sup>113</sup>. Steuer- und Strafverfahren stehen selbständig nebeneinander. Bei der Steuerfahndung bestimmt sich das Verhältnis beider Verfahren zueinander nach dieser Vorschrift.

### 2. Kritik und Systematik

#### a) Problematik

In der „janusköpfigen“ Steuerfahndung haben Steuer- und Strafverfahrensrecht Berührung mit einer breiten Reibungsfläche. Von Rechts wegen

<sup>113</sup> Vgl. § 208 Abs. 1 S. 3 AO; Zeller in Koch, (Fn. 7), § 208 Anm. 29.

und tatsächlich wird die Steuerfahndung strafrechtlich tätig, von Rechts wegen und tatsächlich wird die Steuerfahndung steuerverfahrensrechtlich tätig. Die Vermutung für die Anwendung eines bestimmten Verfahrensrechts, wie dies z. B. bei der Außenprüfung festgestellt werden konnte (B/III/2/d), gibt es auf den ersten Blick nicht.

Wenn beide Verfahrenskreise eine so breite Überschneidung haben, ist die Gefahr eines nicht kontrollierbaren, rechtlich nicht meßbaren „Verfahrensgemenges“, ist die Gefahr, daß die Steuerfahndung sich beider Verfahrensrechte nach dem Gebot einer „Meistbegünstigung“<sup>114</sup> bedient, am größten, die Notwendigkeit einer klaren Regelung offensichtlich. Die Dürftigkeit des § 208 AO steht in krassem Gegensatz zur Problematik<sup>115</sup>. Das Unwohlsein mit dem „(rechtlich) unbekanntem Wesen“ Steuerfahndung<sup>116</sup> hat sicher hier einen Grund.

#### b) Die Lösung von Schick

Schick hat das Problem mit einem „gordischen Knotenschlag“ gelöst<sup>117</sup>:

Die Aufgaben des Strafverfahrens und die des Steuerverfahrens seien unvereinbar in der Hand einer Dienststelle und Behörde. Der Bürger habe Anspruch auf eine eindeutige, klare Aufgabenzuweisung. Eine Behörde<sup>118</sup> könne nur Steuerbehörde oder Strafverfolgungsbehörde sein. Vor diese Alternative gestellt, ist die Antwort vorgegeben: Die Steuerfahndung ist reines Strafverfolgungsorgan. Die Steuerfahndung hat keine Befugnisse des Steuerverfahrens. Das Finanzamt kann sich der Ergebnisse einer Steuerfahndungsprüfung jedoch „als Abfallprodukt“<sup>119</sup> bedienen.

Die Lösung besticht durch ihre Klarheit und Eindeutigkeit. Die Problematik des Verhältnisses zwischen Steuer- und Strafverfahren wird auf die Problematik reduziert, die sich zwischen selbständigen getrennten Behörden stellt, damit die Brisanz der praktischen Probleme auf ein Minimum reduziert.

<sup>114</sup> Vgl. oben Fn. 84 und Text.

<sup>115</sup> Zur Kritik an § 208 s. Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Fn. 1), § 404 Anm. 91 ff. (Nov. 1981); zum Versuch, innerhalb des § 208 AO die Fahndungskompetenzen auszudehnen, s. Küster, aaO., Fn. 29.

<sup>116</sup> Schick, JZ 1982, 125.

<sup>117</sup> Vgl. Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Fn. 1), § 208 Anm. 35 ff. (Nov. 1981); ders., JZ 1982, 125.

<sup>118</sup> Daß Schick die Steuerfahndung als Behörde qualifiziert, habe ich bereits oben unter A/III/2 erwähnt.

<sup>119</sup> Vgl. Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Fn. 1), § 208 Anm. 100 (Nov. 1981).

Die Kühnheit der Lösung zeigt sich dort, wo *Schick* vor der Aufgabe steht, Teile des § 208 AO zu erläutern, die der Steuerfahndung klar, eindeutig und unmißverständlich steuerliche Befugnisse zuweisen (§ 208 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 Nr. 1 AO). Sie werden von *Schick* gerade noch zur Kenntnis genommen, um festzustellen, daß sie leerlaufen (§ 208 Abs. 1 S. 2 AO)<sup>120</sup> bzw. unanwendbar sind (§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO)<sup>121</sup>.

Der gedankliche Wurf *Schick's* zur Steuerfahndung überschreitet die Grenzen der Auslegung zur steuerrechtspolitischen Forderung. Der Forderung, die Steuerfahndung als reines Strafverfolgungsorgan auszugestalten, stimme ich zu<sup>122</sup>, ihr diese Qualifikation bereits heute im Wege der Auslegung zuzuerkennen, ist mit § 208 AO nicht vereinbar. Es geht nicht an, die Richtigkeit dessen, was sein soll, dadurch herzustellen, daß man Rechtsnormen „leerlaufen“ läßt. Überzeugender ist die Deduktion *Jacob's*, gerade – zur alten AO – aus den steuerlichen Ermittlungsbefugnissen (denen *Schick* die Wirksamkeit nimmt), die funktionalen Aufgaben abzuleiten<sup>123</sup>.

Die Steuerfahndung ist nach geltendem Recht mit einer Doppelfunktion ausgestattet. Die gradlinige Lösung des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren – die Trennungslösung *Schick's* – ist mit dem Gesetz nicht vereinbar. Es müssen differenzierende Einzelfallregeln gefunden werden, um dieses Verhältnis zu meistern.

### 3. Eigene Ansicht

#### a) Anwendung des § 393 Abs. 1 AO

Auch für die Steuerfahndung gilt § 393 Abs. 1 AO (s.o. B/IV/1/b), folglich die grundsätzlichen Regeln für das Verhältnis zwischen Steuer- und Strafverfahren (B/III). Nachfolgend gehe ich auf Besonderheiten ein.

In besonderem Maße – und darum sei dies hier an die Spitze gestellt – gilt für die Steuerfahndung der Grundsatz der Klarheit des Verfahrens (s.o. B/III/2/d). Gerade dort, wo der Bürger einem „Verfahrensgemeinschaft“ gegenübersteht, muß offengelegt werden, in welchem Verfahren die Steuerfahndung agiert. Die Fahndung muß sich erklären. Nur dann, wenn dieses Gebot der Klarheit des Verfahrens gewahrt wird, kennt der Betroffene die

120 *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 1), § 208 Anm. 104 ff. (Nov. 1981).

121 *Schick*, aaO., § 208 Anm. 153 ff. (Nov. 1981).

122 Vgl. auch *Felix* im Vorwort zu *Streck*, Eingriff, (Fn. 28).

123 *Jacob*, *StuW* 1971, 304.

eigene Rechtsstellung, die eigenen Rechte und die möglichen Rechtsmittel<sup>124</sup>.

Fraglich ist, ob auch hier die Vermutung für ein bestimmtes Verfahren gilt (vgl. oben B/III/2/d). Zugunsten des Rechtsschutzes des Bürgers muß es diesen Vermutungssatz geben. Anderenfalls belastet die Steuerfahndung mit ihrer Unklarheit in erster Linie den Betroffenen. Die Unklarheit führt zur Unsicherheit; die Fahndung kann ihre Tätigkeit in diese Unsicherheit hinein kaum überprüfbar ausdehnen. Die §§ 208, 404 AO zeigen ein Übergewicht strafrechtlicher Aufgaben. Hieraus läßt sich die Vermutung herleiten, daß die Fahndung „im Zweifel“ als Strafverfolgungsorgan ermittelt<sup>125</sup>. Wer von der Steuerfahndung als Zeuge geladen wird, ist zum Erscheinen nicht verpflichtet, weil eine strafverfahrensrechtliche Pflicht nicht besteht<sup>126</sup>. Will die Fahndung das Erscheinen nach § 93 AO im Steuerverfahren erzwingen, muß sie sich ausdrücklich auf diese Rechtsgrundlagen stützen.

Für die Fahndung gilt der Grundsatz der Zweckrichtigkeit (vgl. B/III/2/b). Hat sie auf der Ebene eines Verfahrens begonnen, muß sie die Eingriffsmittel und die Kompetenzen dieses Verfahrens einsetzen. Die Fahndung kann sich nicht in einer Einzelaktion eines Verfahrensmittels des anderen Verfahrens bedienen, weil ihr dies günstiger ist. Insofern ist es der Fahndung verwehrt, einen Zeugen, der im Strafverfahren nicht erscheinen will, durch eine plötzliche Umschaltung in der Verfahrensart zum Erscheinen nach § 93 AO zu zwingen. Diese Einzelaktion wäre eine zweckwidrige Verfahrensnutzung. Will die Fahndung wechseln, so muß dies aufgrund einer kontrollierbaren Ermessensausübung zur Verwirklichung des Zwecks des anderen Verfahrens geschehen<sup>127</sup>.

#### b) Die Doppelgleisigkeit von Steuer- und Steuerstrafverfahren

Fraglich ist, ob die Fahndung Steuerverfahren und Strafverfahren nebeneinander betreiben kann. Hier ist nicht der punktuelle Rückgriff auf das jeweils andere Verfahren gemeint (dazu oben IV/2/b), sondern das zeitliche Nebeneinanderlaufen von Steuerverfahren und Strafverfahren. Die Praxis kennt und duldet dies zum Beispiel dann, wenn die Steuerfahndung

124 *Stähler*, (Fn. 54), 104.

125 Allerdings: Eine Pflicht, in erster Linie die Ermittlungen nach strafrechtlichen Regeln zu führen (*Blumers/Kullen*, (Fn. 24), 133), gibt es hingegen nicht. Der Ermittlungsgegenstand bestimmt das Verfahren.

126 *Kleinknecht*, (Fn. 53), § 163 Anm. 35; *Streck*, (Fn. 28), Anm. 492.

127 Im Grundsatz der Stetigkeit und des hinreichenden Grundes für einen Wechsel s. o. B/III/2/c.

im Rahmen ihrer Prüfung eine Außenprüfung (nicht nach § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO, sondern im Rahmen des § 208 Abs. 1 S. 2 AO) durchführt und hierbei auf der Erfüllung der Pflichten nach § 208 Abs. 1 S. 3 AO – z. B. Zurverfügungstellung eines Raumes (§ 200 Abs. 2 AO) – besteht.

Das FG Schleswig-Holstein<sup>128</sup> geht davon aus, daß Steuerverfahren und Strafverfahren nebeneinander unvereinbar seien. Die Steuerfahndung müsse sich mithin von vornherein entscheiden, ob sie das Steuerverfahren oder das Strafverfahren wähle. Sie könne sodann grundsätzlich nicht innerhalb eines Verfahrens auch mit den Eingriffsmöglichkeiten des jeweils anderen Verfahrens arbeiten.

Der Wortlaut des § 208 AO begründet die Notwendigkeit eines Entweder-Oder nicht. Der Gesetzgeber gibt der Steuerfahndung sowohl die strafrechtlichen Befugnisse als auch die steuerlichen Ermittlungsrechte. Die Steuerfahndung kann beide Verfahren gleichzeitig betreiben<sup>129</sup>.

Die Problematik des Nebeneinanders ist nach geltendem Recht nicht in der Trennungsthese *Schick's* oder dem „Entweder-Oder“ des FG Schleswig-Holstein zu lösen, nicht durch den altväterlich-schulmeisterlichen Hinweis, Fahnder nur „mit Vorsicht“ als Prüfer einzusetzen<sup>130</sup>, nicht dadurch, daß die Rechte und Pflichten des Straf- und Steuerverfahrens einfach additiv nebeneinandergestellt werden, sondern durch die Erkenntnis, daß sich die Rechte und Pflichten des Steuer- und Steuerstrafverfahrens dann, wenn sie nebeneinander wirken, gegenseitig rechtlich feststellbar und prüfbar beeinflussen. Ich habe dies im Rahmen des § 393 Abs. 1 AO nachgewiesen (B/III/2/f/g). Nichts anderes gilt bei der Steuerfahndung: die Mitwirkungspflichten des Besteuerungsverfahrens, die § 208 Abs. 1 S. 2, 3 AO anspricht, können auch von der Fahndung nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 AO). Diesem Schutz des Beschuldigten ist nur dann Genüge getan, wenn an diese Mitwirkungsverweigerung keine nachteiligen Sanktionsfolgen geknüpft werden<sup>131</sup>. Sollte der Steuerpflichtige dem Fahndungsprüfer für seine Prüfung einen Raum zur Verfügung stellen, so ist Rechtsgrundlage § 208 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 200 Abs. 2 AO. Verweigert dies

128 III 247/79 vom 3. 11. 1981, EFG 1982, 284, Revision eingelegt.

129 Von dem möglichen Nebeneinander geht auch BFH IV R 2/76 vom 2. 12. 1976, BStBl. 1977 II, 318 aus, wenn er die Steuafaakten als Strafaakten qualifiziert, weil das Strafverfahren „in den Vordergrund“ trete (S. 320).

130 Das Vorsichtsgebot stammt von BFH IV 346/60 U vom 2. 8. 1962, BStBl. 1963 III, 49, 51, aufgenommen von *Zeller in Koch*, (Fn. 7), § 208 Anm. 37; *Klein/Orlopp*, (Fn. 9), § 208 Anm. 7; *Tipke/Kruse*, (Fn. 9), § 208 Anm. 6 (Nov. 1978); *Rüping*, DStZ 1980, 180; *Möllinger*, StBp. 1979, 195.

131 Vgl. oben B/III/2/g; ähnlich auch *Blumers/Kullen*, (Fn. 24), 132.

der Steuerpflichtige, so kann der Fahnder die Zurverfügungstellung des Raumes nicht erzwingen. Nachteile erwachsen dem Steuerpflichtigen nicht.

Auf der anderen Seite ist damit einem allgemeinen Vorrang des Strafverfahrens nicht das Wort geredet. Wenn *Jacob*<sup>132</sup> die Zeugenvernehmung vorrangig nach den Regeln der StPO vornehmen lassen will, so überzeugt dies nicht, da es an einem allgemeinen Grundsatz mangelt, wonach in dieser Situation die StPO Vorrang haben soll.

Der Wechselwirkung von Steuer- und Strafverfahren kann die Finanzverwaltung nicht dadurch begegnen, daß sie das Steuerverfahren nicht von der Steuerfahndung, sondern von einer anderen Dienststelle, i. d. R. von der Außenprüfung<sup>133</sup>, oder von der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO<sup>134</sup> führen läßt. Zwar erweckt hier die Finanzverwaltung den Anschein, Steuerstrafverfahren und Steuerverfahren ständen selbständig nebeneinander („additiv“), ohne gegenseitige Berührung, so wie dies § 393 Abs. 1 AO (vermeintlich) anordnet<sup>135</sup>. Der Schein trägt jedoch; es ist bedenklich, daß die Finanzverwaltung diesen „Etikettenschwindel“ dem Bürger zumutet.

Zwar mag es Fälle geben, wo der Gegenstand der Prüfung der Steuerfahndung und der Außenprüfung deutlich, klar und eindeutig trennbar ist. (Beispiel: Die Fahndung prüft wegen Schwarzgeldern; daneben läuft eine Kapitalverkehrsteuerprüfung.) In der Regel sind die Prüfungsgegenstände untrennbar verkoppelt, und zwar auch dann, wenn – wiederum nur äußerlich im Etikett – eine Trennung vorzuliegen scheint. Wenn die Außenprüfung bei einer GmbH & Co KG die Jahre 1975 – 1979 prüft und die Fahndung vermutet, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer-Kommanditist sich von einem Lieferanten Schwarz-Provisionen auf ein schweizer Konto hat zahlen lassen und deshalb wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ab 1970 ff. ermittelt, so scheint dies auf den ersten Blick trennbar zu sein. Bereits der zweite Blick zeigt jedoch, daß die Provisionen Betriebseinnahmen und der GmbH & Co KG zuzurechnen sind. Die Einleitung des Strafverfahrens erstreckt sich auf Steuerhinterziehungen ab 1970 ff. in pauschaler Form und umfaßt damit zeitlich den gesamten Prüfungszeitraum der Außenprüfung. Allein diese Einleitung, aber auch die potentiell

132 StuW 1971, 307.

133 Vgl. z. B. OFD Frankfurt, StBg. 1981, 168 mit organisatorischen Hinweisen.

134 Nach BVerfG vom 15. 5. 1963, 2 BvR 106/63, BVerfGE 16, 125 verstößt die Steuerfahndungs-Außenprüfung allerdings nicht gegen Art. 1 GG; damit ist nichts zu dem Verhältnis Außenprüfung/Steuerfahndung gesagt.

135 Vgl. oben Fn. 69 und Text.

mögliche Ausdehnung der Prüfung versetzt den Geprüften für alle Jahre in die Rechtsstellung des Beschuldigten. Er kann die Trennung, die ihm die Finanzverwaltung vormacht, nicht nachvollziehen. Für ihn gibt es nur ein einziges Verfahren. Ebenso gibt es für die Finanzverwaltung nur ein einziges, rechtlich bestimmtes Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren. Die Organisation – Doppelprüfung durch die Fahndung oder Doppelprüfung durch Fahndung und Außenprüfung – ist unerheblich<sup>136</sup>.

### C. Zusammenfassung und Thesen

1. Das Finanzamt, die Steuerfahndung und das Bundesamt für Finanzen haben Steuer- und Straffunktionen, sie sind Dienststellen oder Behörden mit Doppelfunktion.
2. Es gibt ein Recht, das das Verhältnis zwischen Steuer- und Strafverfahren regelt.
3. Aus den Zwecken beider Verfahren läßt sich ein grundsätzlicher Vorrang eines Verfahrens nicht ableiten.
4. Sind beide Verfahren getrennten Behörden zugeordnet, so gilt:
  - a) Es gilt der Grundsatz der Zweckrichtigkeit oder des Verbots der zweckwidrigen Verfahrensnutzung; kein Verfahren darf außerhalb seines Zwecks eingesetzt werden.
  - b) Der Grundsatz der Zweckrichtigkeit bzw. des Verbots der zweckwidrigen Verfahrensnutzung ist mit der gebotenen Rechts- und Amtshilfe vereinbar.
  - c) Die Informationsvermittlung zwischen den Steuer- und Strafverfolgungsbehörden ist nur durch §§ 30, 393 Abs. 2 AO eingeschränkt.
  - d) Grundsätzlich ist bezüglich jeder Rechtsfolge in einem Verfahren zu prüfen, ob sie eine übergreifende Rechtswirkung im jeweils anderen Verfahren hat. Dies ist dann anzunehmen, wenn der in der Rechtsfolge sich ausdrückende Rechtswert von einem solchen Rang ist, daß er auch im jeweils anderen Verfahren gilt. Dies ist z. B. für das sanktionslose Aussageverweigerungsrecht des Strafverfahrens zu bejahen.
  - e) Gehen Verwertungsverbote eines Verfahrens auf übergeordnete Werte des Rechts zurück, so gelten sie auch im jeweils anderen Verfah-

<sup>136</sup> In diesen einzigen, rechtlich durch zwei Verfahrensordnungen bestimmten Prüfungsverfahren hat auch die „Einigung“ mit der Steuerfahndung ihren legitimen Platz. Sie mag dem Strafverfahren und dem Strafverfahren fremd sein, sofern man jedes Verfahren isoliert betrachtet. Überlagern sich die Verfahren, so bedeutet die „Einigung“ die streitlos gestellte Schnittmenge, die ermittlungszahlenmäßig die Verfahren auf einen gemeinsamen Nenner stellt.

ren. Dies ist z. B. bei Verwertungsverböten infolge Grundrechtsverletzungen anzunehmen. Es bedarf grundsätzlich keiner das Verwertungsverbot feststellenden Gerichtsentscheidung, um dem Verwertungsverbot übergreifende Wirkung beizumessen. Die Frage der Fernwirkung ist für jedes Verfahren gesondert zu prüfen.

5. Sind beide Verfahren einer Behörde zugeordnet, so gilt:
  - a) Eine unvollständige, ergänzungsbedürftige Regelung enthält § 393 Abs. 1 AO.
  - b) Die Ergänzung erfolgt durch die oben unter 4. angeführten allgemeinen Regeln.
  - c) Es gelten die Grundsätze der Zweckrichtigkeit (4/a), des freien Informationsaustauschs (4/c) ohne Begrenzung durch § 30 AO und 4 d) und e) zur übergreifenden Rechtswirkung und zum Verwertungsverbot.
  - d) Ein Verfahren muß mit Stetigkeit verfolgt werden; der Wechsel in das andere Verfahren bedarf des hinreichenden Grundes (Grundsatz der Stetigkeit und des hinreichenden Grundes für einen Wechsel).
  - e) Die Behörde muß mit „offenem Visier“ antreten; sie muß erklären, in welchem Verfahren sie handelt (Grundsatz der Klarheit des Verfahrens). Für das Finanzamt gilt die Vermutung des Verwaltungshandelns im Strafverfahren.
  - f) Die steuerlichen Pflichten bleiben durch § 393 Abs. 1 AO nicht unberührt, sie werden auch nicht negiert, sondern inhaltlich verändert.
  - g) Die Ausübung des strafprozessualen Weigerungsrechts darf steuerlich in keiner Weise sanktioniert werden.
6. a) Die Ansicht *Schick's*, nach welcher die Steuerfahndung eine reine Strafverfolgungsbehörde sei, ist rechtspolitisch richtig, mit §§ 208, 404 AO jedoch nicht zu vereinbaren.
  - b) Die Erkenntnis zu 4 und 5 gelten auch für die Steuerfahndung.
  - c) Die Steuerfahndung ist insbesondere verpflichtet, stets eindeutig zu erklären, in welchem Verfahren sie handelt; im Zweifel wird sie strafprozessual tätig.
  - d) Die Steuerfahndung darf gleichzeitig steuerlich und steuerstrafrechtlich ermitteln. Konfliktsituationen sind aufgrund der übergreifenden Rechtswirkungen zu lösen.
  - e) Die organisatorisch voneinander getrennte gleichzeitige Außenprüfung und Steuerfahndungsprüfung ist i. d. R. eine einheitliche Fahndungsprüfung im steuerlichen und strafrechtlichen Bereich.

# Das Steuerstrafrecht aus der Sicht der Steuerfahndung

Dr. Erwin Küster, Regierungsdirektor, Stuttgart

## *Inhaltsübersicht*

|  |  |
|--|--|
| I. Steuerhinterziehung und das Legalitätsprinzip | II. Die Steuerfahndung im Strafverfahren |
| 1. Ausmaß der Steuerverkürzung                   | 1. Stellung im Strafverfahren (§ 404 AO) |
| 2. Maßnahmen zur Bekämpfung                      | 2. Befugnisse (§ 208 AO)                 |
| 3. Instrumente zur Aufklärung                    |  |
| 4. Aufklärungsquote                              |  |

### **I. Steuerhinterziehung und das Legalitätsprinzip**

Das Legalitätsprinzip gebietet, wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen (§ 152 Absatz 2 StPO). Zum Einschreiten verpflichtet ist die Staatsanwaltschaft, die bei dem Verdacht einer Straftat den Sachverhalt zu erforschen hat (§ 160 Absatz 1 StPO), und verpflichtet ist die Polizei, die Straftaten zu erforschen und alle dringlichen Anordnungen zu treffen hat (§ 163 Absatz 1 StPO).

Der Verfolgungszwang besteht daneben bei Steuerstraftaten auch für die Finanzbehörden (§§ 385 Absatz 1, 386 Absatz 1, 399 AO) und speziell für die Steuerfahndung, die nach § 404 Satz 1 AO die Pflichten des Polizeidienstes nach der StPO hat.

#### **1. Ausmaß der Steuerverkürzung**

Die meisten Rechtsverstöße werden sicherlich im Straßenverkehr begangen. Sie bleiben glücklicherweise in der Masse ohne Folge und werden daher nicht registriert. Dem Straßenverkehr dichtauf folgt das Steuerrecht. Im Bereich der Wirtschaftskriminalität richten sich die meisten Verstöße gegen das Steuerrecht. Sie übertreffen beispielsweise die Fälle von Betrug um ein Vielfaches. Den Vorwurf des regelmäßigen jährlichen Betrugs muß sich die Mehrheit der Bürger gewiß nicht bieten lassen. Aber Steuern? Wer

fühlt sich da wirklich so frei von jeder Schuld, daß er guten Gewissens den ersten Stein würfe?

a) Haupttatbestand im Steuerstrafrecht ist die Steuerhinterziehung (§ 370 AO), die als Massenträger der Wirtschaftskriminalität anzusehen ist. Der durch sie verursachte Schaden ist nicht bekannt, er kann nur geschätzt werden. Eine empirisch – kriminologische Untersuchung zum Umfang dieses Delikts, wie sie *Liebl* in seinem Beitrag „Das Erscheinungsbild der Steuerhinterziehung in der Wirtschaftskriminalität“<sup>1</sup> bietet, kann dazu nichts hergeben, da sie nur die erledigten Wirtschaftsstrafverfahren auswertet. Gerade bei Steuerhinterziehung ist jedoch die Dunkelziffer besonders groß, wesentlich höher als beim Betrug. Denn während beim Betrug der Geschädigte regelmäßig Schaden und Schädiger kennt und daher die Strafverfolgung betreiben kann, bleiben dem Fiskus bei Steuerhinterziehung Tat und Täter regelmäßig verborgen. Beim Vergleich der im Jahr 1980 angeklagten Tatbestände aus der Wirtschaftskriminalität übertrifft die Steuerhinterziehung mit 40 Prozent aller Verfahren die Fälle des Betrugs, die 34,8 Prozent ausmachen<sup>2</sup>. Zusätzlich ist noch die höhere Dunkelziffer bei der Steuerhinterziehung zu berücksichtigen.

b) Wenn sich aus den Ermittlungsverfahren 1980 in Wirtschaftsstrafsachen bundesweit ein Schaden von 4 Milliarden DM errechnen lasse, kann nach einer Schätzung des niedersächsischen Justizministers der Gesamtschaden auf jährlich 80 Milliarden DM und davon der Anteil der Steuerhinterziehung auf 15 bis 20 Milliarden DM taxiert werden<sup>3</sup>.

c) Das Ausland meldet ähnliche Zahlen. Wie der französische Budgetminister Laurent Fabius vor einem Jahr mitteilte<sup>4</sup>, gehen Frankreich nach Regierungsschätzung durch Steuerhinterziehung jährlich über 21 Milliarden DM (umgerechnet) verloren. Nach neuesten Angaben aus derselben Quelle wird die Steuerhinterziehung in Frankreich jetzt sogar auf jährlich 25 bis 32 Milliarden Mark geschätzt<sup>5</sup>.

In England schätzt der Rechnungsprüfungsausschuß des Parlaments den Ausfall durch Steuerhinterziehung zur Zeit auf rund 18 Milliarden DM (4 Milliarden Pfund) im Jahr<sup>6</sup>.

d) Nach meiner eigenen Schätzung erreicht der Steuerausfall durch

1 *Liebl*, *wistra* 1982, 15 ff und 50 ff.

2 *Liebl*, *wistra* 1982, 17.

3 *Staatsanzeiger für Baden-Württemberg* 8. 5. 1982.

4 *Stuttgarter Zeitung* 13. 8. 1981.

5 *Süddeutsche Zeitung* 31. 8. 1982.

6 *Süddeutsche Zeitung* 31. 8. 1982.

Steuerhinterziehung in Deutschland in jedem Jahr mindestens die Größenordnung von 10 Prozent des Bundeshaushalts. Nach dieser Faustformel, die den Vorzug hat, dynamisch zu sein, ist der Schaden von 5 Milliarden DM im Jahr 1970 auf über 25 Milliarden DM im Jahr 1981 angewachsen, verteilt auf Bund, Länder und, in geringerem Maße, auf die Gemeinden. Die geschätzten Zahlen lassen sich durch Hochrechnungen aus ermittelten Zahlen belegen.

e) 25 Milliarden DM Steuerverkürzung ist eine gewaltige Summe. Verteilt auf 60 Millionen Bundesbürger ergibt sich ein Pro-Kopf-Betrag von 400 DM. Verteilt auf 10 Prozent der Bürger ergibt sich ein Durchschnittsbetrag von 4 000 DM. Verteilt man sie auf nur 1 Prozent der Bürger, ergeben sich pro Kopf 40 000 DM. Eine Steuerhinterziehung von 40 000 DM ist nach den Erfahrungen der Praxis noch kein bedeutsamer Fall. Die Staatsanwaltschaften pflegen ihr generelles Evokationsrecht (§ 386 Absatz 4 AO) erst bei einer Steuerverkürzung ab 100 000 DM auszuüben. Taten kleineren Volumens bleiben den Finanzbehörden zur selbständigen Ermittlung gemäß § 386 Absatz 2 AO überlassen.

Ob die Zahl von 25 Milliarden DM um 5 Milliarden zu hoch oder zu nieder gegriffen ist, spielt keine Rolle. Eher dürfte sie zu nieder gegriffen sein. Bedeutsam ist die Größenordnung, die sie anzeigt.

25 Milliarden DM Steuerausfall. In dieser Größenordnung bewegte sich auch der Fehlbedarf des Bundes bei den Haushaltsberatungen für 1982 im Jahr 1981, zu dessen Deckung 26 Milliarden DM an neuen Schulden aufzunehmen waren. Zusätzlich mußten durch Kürzen von Staatsausgaben und Streichen von Vergünstigungen 12 Milliarden DM eingespart werden.

In diesem Jahr sieht es nicht besser aus. Bei den derzeit laufenden Beratungen und Koalitionsverhandlungen zum Bundeshaushalt 1983 werden 28 Milliarden DM als notwendige Neuverschuldung des Bundes, werden weitere 10 Milliarden DM Finanzierungslücke infolge der ungünstigeren Wirtschaftsentwicklung des Jahres 1982 genannt (, die sicher nicht Grund, wohl aber Anlaß für den Bruch der sozial-liberalen Koalition war).

25 Milliarden DM Steuerausfall. Mit diesem Geld ließe sich viel tun zur Ankurbelung der Wirtschaft, zur Belebung der Investitionen, zur Rückführung der Arbeitslosigkeit.

Mit diesem Steuerausfall als Hintergrund kontrastieren Sparmaßnahmen wie die Herabsetzung des Taschengelds für Heimbewohner von 150 DM auf 90 DM oder die Schließung einiger öffentlicher Toiletten durch die Stadt Stuttgart (a propos: Kaiser Vespasian zog einst aus diesem Bedarf noch Gewinn und konterte den Vorwurf der Anrühigkeit mit jenem „non olet“).

Die verborgenen Steuerquellen, die das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) dem Fiskus erschließen will, würden der öffentlichen Hand einen ganzen See füllen, gelänge es, sie zum Sprudeln zu bringen.

## 2. Maßnahmen zur Bekämpfung

a) Weder das Erste noch jetzt das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität sehen besondere Maßnahmen gegen die Steuerhinterziehung vor. Während gegen die illegale Arbeitnehmerüberlassung oder die Computer-Kriminalität, gewiß mit Recht, wirksamere Mittel angedroht werden sollen, wird der Steuerhinterziehung und ihrer Bekämpfung keine besondere Dringlichkeit eingeräumt.

Bei der Vorlage der Statistik 1979 für Wirtschaftsstraftaten hat Bundesjustizminister Schmude „noch einmal betont, daß für ihn Steuervergehen, Konkursstraftaten und Großbetrug keine Kavaliersdelikte seien und daß deshalb und angesichts der im Bereich der Wirtschaftskriminalität entstehenden Milliarden Schäden die Verharmlosung dieses Sektors der Kriminalität ein Ende haben müsse“<sup>7</sup>. Weitere Sanktionen wurden indes nicht angekündigt.

Es bleibt also beim bestehenden Instrumentarium, wie es namentlich die Abgabenordnung vorsieht.

b) Das Legalitätsprinzip ist nicht nur als Gesetzesauftrag zu beachten, sondern hat sich auch in unmittelbaren Verwaltungsanweisungen niedergeschlagen. In gleichlautenden Ländererlassen<sup>8</sup> ist angeordnet, daß bei vorsätzlicher Verkürzung immer das Strafverfahren eingeleitet werden muß. Nur bei fahrlässiger Verkürzung könne gemäß dem Opportunitätsprinzip „bei einem steuerlichen Mehrergebnis von insgesamt unter 1 000 DM in der Regel die Zuleitung des Prüfungsberichts an die Bußgeld- und Strafsachenstelle unterbleiben“, also von einer Verfolgung abgesehen werden.

Diese Grundsätze und die 1 000 DM-Grenze finden sich ebenso im Entwurf der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren<sup>9</sup>, die in Nr. 9 die Finanzbehörde darauf hinweisen, daß sie gemäß § 152 Absatz 2 StPO verpflichtet ist, wegen aller verfolgbaren Straftaten, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, einzuschreiten.

<sup>7</sup> Weck, NJW 1981, Heft 42 XXI.

<sup>8</sup> S. Die steuerliche Betriebsprüfung 1980, 134, inhaltlich übereinstimmend mit BMF-Schreiben vom 13. 8. 1979 – IV A 8 – S 0700–23/79.

<sup>9</sup> Zeller DStZ 1982, 246.

## 3. Instrumente zur Aufklärung

a) Die Tathandlung der Steuerhinterziehung besteht entweder in einer unrichtigen Angabe (§ 370 Absatz 1 Nr. 1 AO) oder in einer pflichtwidrig unterlassenen Angabe (§ 370 Absatz 1 Nr. 2 AO). Diese Angabe schlägt sich positiv oder negativ in der Steuerakte nieder. Die Überprüfung der Angabe und damit die Tatermittlung ist nur an Hand der Steuerakte möglich. Zur Steuerakte hat die Kriminalpolizei keinen Zugang. Das verbietet das Steuergeheimnis strikt. Die 18 000 Beamten der Kriminalpolizei in den Bundesländern scheiden daher für die Ermittlung der Steuerhinterziehung grundsätzlich aus.

b) Die alleinige Ermittlungsmöglichkeit und damit die Zuständigkeit zur Ermittlung der Steuerhinterziehung, sei es selbständig oder unter der Herrschaft des Staatsanwalts, ist nach der AO den Finanzbehörden zugewiesen. In der Reichsabgabeordnung hieß es, „Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden“ (§ 201 Absatz 1 RAO). Nach der AO 1977 haben die Finanzbehörden nicht nur zu wachen, ob, sondern „sicherzustellen, daß Steuern nicht verkürzt“ werden (§ 85 Satz 2 AO).

Der Veranlagungsbeamte im Innendienst des Finanzamts verfügt zwar über die Steuerakte. Doch ihr allein kann er es nicht ansehen, ob eine Angabe unrichtig oder ob sie pflichtwidrig unterlassen ist. Dazu bedarf es weiterer Informationen, die regelmäßig nur durch Überprüfung, Prüfungen, Ermittlungen im Außenbereich zu gewinnen sind. Der Innendienst, und damit der personell stärkste Teil der Finanzämter, kommt für die Ermittlung der Steuerhinterziehung nicht in Betracht.

c) Für die Außenprüfung sind bei den Finanzämtern die besonderen Dienste der Betriebsprüfung und der Außenprüfung eingerichtet. Nach § 194 Absatz 1 Satz 1 AO dient die Außenprüfung der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Nicht dient sie der Erforschung eines strafrechtlichen Sachverhalts. Demgemäß läuft die Außenprüfung (Betriebsprüfung) in Form einer Buch-, Beleg- und Zahlenprüfung ab, und entsprechend sind die Prüfer geschult. Strafrechtliche Sachverhalte werden nicht gesucht und bei der Mehrzahl der Außenprüfungen nicht aufgedeckt.

d) Nach § 386 Absatz 1 AO ermittelt bei dem Verdacht einer Steuerstraftat das Finanzamt den Sachverhalt. Unter Finanzamt im Sinn des Abschnitts „Strafverfahren“ (§§ 385 ff AO) wird einhellig nicht das Finanzamt insgesamt, sondern eine besondere Stelle, die „Straf- und Bußgeldsa-

chenstelle<sup>10</sup> verstanden, eine Unterscheidung allerdings, die die AO – die eine Strafsachenstelle überhaupt nicht kennt – nicht macht.

Die Tätigkeit der Strafsachenstelle besteht in der Praxis nicht in der Ermittlung des Sachverhalts, sondern in der Überprüfung und steuerstrafrechtlichen Auswertung eines ermittelten Sachverhalts. Nach ihrer Struktur und personellen Besetzung sind die Strafsachenstellen nicht in der Lage, erforschende polizeiliche Tätigkeit im Sinn des § 163 Absatz 1 StPO auszuüben. Sie haben weder dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden des Polizeidienstes nach der StPO, noch sind ihre Beamten Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft. Sie nehmen vielmehr im selbständigen Verfahren die Rechte und Pflichten, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen, wahr (§ 399 Absatz 1 AO).

Als Instrument zur Aufdeckung der Steuerhinterziehung scheidet demnach auch das Finanzamt (in Form der Strafsachenstelle) aus.

e) Es verbleibt nurmehr die Steuerfahndung. Ihr ist als erste Aufgabe die „Erforschung von Steuerstraftaten“ (§ 208 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 AO) zugewiesen. Sie ist das maßgebliche Instrument zur Aufklärung der Steuerhinterziehung und damit zur Bekämpfung eines Haupttatbestandes der Wirtschaftskriminalität.

#### 4. Aufklärungsquote

a) Nach der vom Bundesminister der Finanzen alljährlich veröffentlichten Statistik hat die Steuerfahndung in den letzten Jahren regelmäßig 400 bis 500 Millionen DM rechtskräftige Mehrsteuern erzielt. Bei diesem Mehrergebnis dürfte es sich in der Hauptsache um echte Nachholungen handeln, also um verkürzte Beträge, die dem Staat endgültig entgangen wären. Auf sie ließe sich die Kritik des Bundes der Steuerzahler<sup>11</sup>, daß das Mehrergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung (für 1980 = 6,96 Milliarden DM) zum Großteil auf bloßen Gewinnverlagerungen in die Folgejahre beruhe<sup>12</sup>, nicht übertragen.

Die 400 bis 500 Millionen DM Mehrergebnis der Steuerfahndung verteilen sich auf die rund 700 Steuerfahnder, die in den Bundesländern insgesamt eingesetzt werden. Jeder einzelne Fahnder erzielte also im Durchschnitt etwa 700 000 DM Mehrsteuern für den Fiskus, ein Betrag, der über den Gedanken der Prävention hinaus seinen Einsatz auch finanziell bei weitem rechtfertigt.

10 Die Bezeichnung ist in den Bundesländern nicht einheitlich.

11 Süddeutsche Zeitung 3. 9. 1982.

12 Dazu auch *Streck*, Der Eingriff der Steuerfahndung, 3. Auflage, 238.

Das Bild verdunkelt sich indes, wenn man die 500 Millionen DM Mehrergebnis in Relation zum Schaden durch Steuerhinterziehung setzt, der auf 25 Milliarden DM geschätzt wird. Das ergibt 2 Prozent, eine Aufklärungsquote von nur 2 Prozent!

b) In Personen ausgedrückt wird das Zahlenverhältnis nicht besser. Bei 60 Millionen Einwohnern und 700 Fahndern kommen auf jeden Fahnder rund 90 000 Personen. Bei 90 Prozent Steuerehrlichkeit blieben im Jahr noch 9 000 Personen, bei 99 Prozent Steuerehrlichkeit immer noch 900 Personen von einem einzigen Fahnder zu prüfen. Tatsächlich erledigen kann ein Fahnder jedoch, große und kleine Fälle zusammengerechnet, im Jahr nicht mehr als 10 bis 20 Fälle. Bei einer angenommenen Steuerehrlichkeit von 99 Prozent blieben für einen Fahnder 900 Täter, von denen er 10 bis 20 prüfen könnte. Das bedeutete eine Prüfungsquote von 1 bis 2 Prozent.

90 000 Einwohner: Das ist knapp eine Großstadt. Für eine Stadt dieser Größe, mit all ihren Betrieben, ihrer Wirtschafts- und Steuerkraft, steht ein Fahnder zur Verfügung, um „sicherzustellen, daß Steuern nicht verkürzt“ werden.

Daraus ergibt sich die Feststellung: unter allen Formen der Wirtschaftskriminalität ist das Legalitätsprinzip bei der Steuerhinterziehung am wenigsten gewahrt.

## II. Die Steuerfahndung im Steuerstrafverfahren

Die Wirksamkeit der Steuerfahndung als Instrument zur Aufklärung der Steuerhinterziehung hängt neben ihrer zahlenmäßigen Stärke sicherlich auch von ihren Befugnissen ab. Hier gab es schon unter der RAO Streitpunkte, die die AO noch schärfer herausstellt. Dabei geht es in der Hauptsache um zwei Fragen. Die erste: hat die Steuerfahndung die Befugnis, im selbständigen Verfahren der Finanzbehörde richterliche Untersuchungsverfahren gemäß § 162 StPO, insbesondere einen Durchsuchungsbeschluß, zu beantragen? Die andere, noch gewichtigere Frage: hat die Steuerfahndung im Verfahren der Staatsanwaltschaft das Recht, an deren Ermittlungen gemäß § 403 AO teilzunehmen?

Die Frage nach dem Antragsrecht bedeutet in der Praxis: darf die Steuerfahndung, die einen richterlichen Beschluß für nötig hält, die den Antrag dazu erarbeitet, begründet, ihn vor dem Richter erläutern kann, zu einer Beschwerde Stellung nehmen kann, diesen Antrag unmittelbar dem Richter vorlegen, oder muß sie ihn erst mit der Unterschrift einer anderen Stelle (Finanzamt – Strafsachenstelle), die mit der Sache weiter nicht befaßt ist

– die möglicherweise im selben Haus, vielleicht aber auch 30 km oder 50 km entfernt ihren Sitz hat –, versehen lassen?

Die Frage nach dem Teilnahmerecht im Verfahren der Staatsanwaltschaft, das in deren Auftrag von der Steuerfahndung allein oder gemeinsam mit der Kriminalpolizei geführt wird, bedeutet in der Praxis: ist die Steuerfahndung befugt, an Vernehmungen durch die Staatsanwaltschaft oder durch die Polizei teilzunehmen, ist sie rechtzeitig zu benachrichtigen, ist ihr zu gestatten, Fragen an Beschuldigte, Zeugen und Sachverständige zu stellen (§ 403 Absatz 1 AO)?

Kann die Steuerfahndung in gleicher Weise an der richterlichen Vernehmung eines von ihr schon vernommenen Zeugen teilnehmen (§ 403 Absatz 2 AO)? Oder stehen diese Befugnisse allein einer anderen Stelle (Finanzamt – Strafsachenstelle) zu, die mit dem Fall überhaupt nicht befaßt ist? Für die Antwort sind Stellung und Befugnisse der Steuerfahndung nach der AO zu prüfen.

### 1. Stellung im Steuerstrafverfahren (§ 404 AO)

a) Die AO 77 regelt das Recht der Steuerfahndung, ohne an deren verschiedenartige Organisation in den einzelnen Bundesländern zu rühren, in einigen Punkten neu. Dabei setzt die AO die Fahndung niemals mit dem Finanzamt gleich. Wenn sie die Steuerfahndung meint, nennt sie diese stets ausdrücklich (§§ 171 Abs. 5, 208, 404, 405 Satz 2, 410 Abs. 1 Nr. 9 AO). Die AO unterscheidet sprachlich die Fahndung vom Finanzamt (Hauptzollamt) wie von der Außenprüfung. Die Fahndung hat nicht „kraft Geblüts“ die Rechte des Finanzamts.

Auch in den Ländern, in denen die Steuerfahndung einem Finanzamt angegliedert ist, ist sie nicht funktionell „das Finanzamt“. Die Fahndung ist namentlich nicht Finanzamt im Sinne des § 386 Absatz 1 Satz 2 AO. Daher ist sie auch nicht Ermittlungsbehörde im Unterabschnitt „Ermittlungsverfahren“ (§§ 397 ff AO). Weder die Zollfahndungsämter noch die Steuerfahndungsstellen nehmen also die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft gemäß § 399 Absatz 1 AO wahr.

b) In den Abschnitt „Strafverfahren“ hat die Fahndung unmittelbar nur in den §§ 404, 405 Satz 2 AO Eingang gefunden. Anders als nach der RAO, bei der unter „Finanzamt“ im Strafverfahren (§§ 420 ff RAO) allgemein auch die Fahndung verstanden wurde, läßt die klare Bestimmung des § 386 Absatz 1 Satz 2 AO, die in der RAO nicht enthalten war, eine Verwischung zwischen Finanzamt (Hauptzollamt) und Fahndung nicht zu. Die Vorschriften des Steuerstrafverfahrens von § 386 AO bis § 403 AO sind somit aus diesem Abschnitt heraus nicht auf die Fahndung übertragbar.

§ 386 Absatz 1 Satz 2 AO isoliert die Fahndung in diesem Abschnitt auf den § 404 AO.

c) Soweit die Stellung der Steuerfahndung durch § 404 AO definiert wird, erweist sich die „Allmacht der Steuerfahndung“<sup>13</sup> als eingeschränkt.

§ 404 AO überträgt der Fahndung die Rechte und Pflichten des Polizeidienstes nach der StPO. Staatsanwaltschaftliche Befugnisse ergeben sich daraus nicht. Der Antrag auf die Vornahme einer richterlichen Untersuchungshandlung, beispielsweise einen Durchsuchungsbeschluß, ist nach § 162 StPO dem Staatsanwalt vorbehalten. Eine Antragsbefugnis für die Steuerfahndung läßt sich aus § 404 AO nicht herleiten. Vom § 399 Absatz 1 AO, der im selbständigen Verfahren das Finanzamt die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahrnehmen läßt, fällt über § 404 AO für die Fahndung nichts ab.

Ebensowenig hat im Verfahren der Staatsanwaltschaft die Fahndung bei Ermittlungshandlungen das Beteiligungsrecht und das Fragerecht nach § 403 AO. Aus § 404 AO lassen sich diese Rechte für die Fahndung nicht begründen. Dabei ist das Beteiligungsrecht des sach- und fallkundigen Fahnders im Verfahren der Staatsanwaltschaft unabdingbar. Über die Tatsachenkenntnis des ermittelnden Fahnders verfügt kein sonstiger Angehöriger der Finanzverwaltung, im Detail oft auch nicht der Staatsanwalt. Wenn es dem Fahnder verwehrt bleibt, sein Wissen mit Hinweisen, Fragen und Vorhalten einzubringen, dann leidet eine Ermittlungshandlung an Unzulänglichkeiten, kann eine Vernehmung u. U. wertlos sein. Erfahrungsgemäß versuchen Verteidiger in Wirtschaftsstrafsachen auch, in erster Linie die Steuerfahndung stillzusetzen oder aus dem Verfahren herauszuschließen, weil sie die Erkenntnisse des Steuerfahnders für den Täter besonders fürchten.

### 2. Befugnisse der Steuerfahndung (§ 208 AO)

§ 404 AO hat den gleichen Wortsinn wie zuvor § 439 RAO. Doch er hat nicht in der gleichen Weise den Kern der Definition der Steuerfahndung zu tragen. Denn anders als in der RAO ist in der AO der Fahndung nun ein ganzer Abschnitt gewidmet, der erstmals ihre Aufgaben und neu ihre Befugnisse definiert.

a) Der Abschnitt „Steuerfahndung (Zollfahndung)“ ist unorganisch in die AO gezwängt und in einen einzigen Paragraphen (§ 208 AO) gepackt, dessen Aufbau sicher nicht glücklich ist. Dies und andere Ungereimtheiten

13 Blumers/Kullen, Praktiken der Steuerfahndung, 78.

sind mit der späten Entstehung (1972 bis 1975) dieses Abschnitts zu erklären, der in den bereits fertigen Entwurf der AO nachträglich eingefügt wurde. Der Abschnitt steht als § 208 AO im Vierten Teil „Durchführung der Besteuerung“ und bildet dort einen eigenen Fünften Abschnitt „Steuerfahndung (Zollfahndung)“, der dem Vierten Abschnitt „Außenprüfung“ gegenübergestellt ist. Er regelt aber nicht (nur) die „Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch die Fahndung“, sondern die Tätigkeit der Fahndung überhaupt. Trotz seiner Stellung im Vierten Teil geht § 208 AO weit über „Durchführung der Besteuerung“ hinaus. Das ergibt sich ausdrücklich aus der Aufgabe „Erforschung von Steuerstraftaten“.

b) § 208 AO regelt und unterscheidet in Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 die Aufgaben der Fahndung. Ebenso regelt und unterscheidet er in Absatz 1 Satz 2 und 3 die Befugnisse der Fahndung: Satz 2 bestimmt die Befugnisse für die Fahndung überhaupt, Satz 3 bestimmt die Befugnisse der Fahndung für spezielle Aufgaben, nämlich Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in Straffällen und bei unbekanntem Steuerfällen. Gibt dieser Satz 2 der Steuerfahndung die vorerwähnten strafrechtlichen Ermittlungsbefugnisse, die sich aus § 404 AO nicht herleiten lassen<sup>14</sup>?

c) § 208 Absatz 1 Satz 2 lautet: „Die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden und die Zollfahndungsämter haben außer den Befugnissen nach § 404 Satz 2 erster Halbsatz auch die Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern (Hauptzollämtern) zustehen“. Gilt der Satz für alle Aufgaben der Fahndung, also auch für die Erforschung von Steuerstraftaten? Oder bezieht er sich nur auf bestimmte Aufgaben, etwa auf die Fälle der Nummern 2 und 3?

Nach Wortlaut, Sinn und Stellung des Satzes ergibt sich für letzteres nicht.

Für die weite Lesung, die Satz 2 auf alle Aufgaben der Fahndung bezieht, sprechen unmittelbar sein Inhalt und seine Stellung innerhalb der Vorschrift des § 208 AO.

Die enge Lesung, die Satz 2 nur auf die Aufgaben Nr. 2 und Nr. 3 anwendet, kommt mit dem Inhalt dieses Satzes in Ungereimtheiten. Denn Satz 2 greift ausdrücklich die Befugnisse „nach § 404 Satz 2 erster Halbsatz“ auf. Diese Befugnisse sind völlig unstrittig solche des Steuerstrafverfahrens, nämlich die Anordnung von Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstiger Maßnahmen nach den für Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften, ferner die Be-

14 Dazu eingehend Küster, BB 1980, 1371.

fugnis zur Durchsicht der Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen. Wenn Satz 2 nur für die Aufgaben Nr. 2 und Nr. 3, also Aufgaben der Steuerermittlung, gelten soll, hieße die Folgerung, daß auch die in ihn hinein formulierten Befugnisse des Steuerstrafverfahrens auf diese Aufgaben der Steuerermittlung anzuwenden sind. Das wäre sicher falsch.

Nach seiner Stellung innerhalb der Vorschrift umfaßt Satz 2 auch die Aufgabe Nr. 1. Satz 2 schließt unmittelbar an Satz 1 mit den drei dort genannten Aufgaben an, ohne in irgendeiner Weise zwischen ihnen zu unterscheiden. Ihm wiederum folgt Satz 3 mit einer deutlichen Abhebung: Satz 3 greift zwei der drei genannten Aufgaben heraus und gibt für die Aufgaben Nr. 2 und Nr. 3 Sonderbefugnisse. Satz 3 ist sprachlich wie gedanklich auf Satz 2 angewiesen. Ohne ihn ergäbe er keinen Sinn. Er erläutert nicht Satz 2, noch gibt er ihm einen bestimmten Gehalt.

Er setzt vielmehr diesen Satz 2 als eine umfassende Regelung voraus, an die er für enger umgrenzte Fallgruppen mit Sonderbestimmungen anknüpft. Eine Lesung des Satzes 2, die auch ihn nur auf diese Aufgaben Nr. 2 und Nr. 3 bezieht, läßt sich danach gesetzestechnisch nicht halten. Also gilt Satz 2 für alle Aufgaben der Fahndung und damit auch für die Aufgabe Nr. 1, Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten.

d) Zur Erfüllung ihrer Aufgaben hat die Fahndung nach dieser Vorschrift nicht nur einzelne Ermittlungsbefugnisse, sondern alle Ermittlungsbefugnisse, die den Ämtern zustehen. Das sind nicht nur die Ermittlungsbefugnisse der Ämter im Besteuerungsverfahren, sondern ebenso die Ermittlungsbefugnisse der Ämter im „Ermittlungsverfahren“ (§§ 397 ff), also Steuerstrafverfahren. Entgegen vielen Stimmen im Schrifttum<sup>15</sup> lautet § 208 Absatz 1 Satz 2 eindeutig nicht, „... Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern (Hauptzollämtern) im Besteuerungsverfahren zustehen“. Die einschränkenden Wörter „im Besteuerungsverfahren“ enthält der Satz nicht.

Zur Erfüllung ihrer Aufgabe Nr. 1, also der strafrechtlichen Aufklärung oder Beweisbeschaffung, hat die Fahndung die Ermittlungsbefugnisse der Ämter. Das können unmöglich die weitergehenden Befugnisse im Besteuerungsverfahren, sondern nur die engeren im Strafverfahren sein. Also ist zu lesen: „Zur Erforschung von Steuerstraftaten hat die Fahndung die Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern (Hauptzollämtern) im Ermittlungsverfahren zustehen“.

e) Die Version, zur Erforschung von Steuerstraftaten hat die Steuerfahndung die Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter „im Besteuerungsverfah-

15 Z. B. Lohmeyer in Neue Wirtschafts-Briefe Fach 13, 576.

ren“ (§§ 85 ff AO), wäre nicht nur sinnwidrig, sondern rechtswidrig. Sinnwidrig, weil § 93 AO eine Auskunftspflicht allein bezüglich eines „für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes“ statuiert, nicht aber, wenn es um Überführung und Bestrafung eines Täters geht. Rechtswidrig, weil die Vorschriften der AO über Vorlage von Unterlagen (§§ 97, 104 Absatz 2 AO) oder Zutritt in Räume (§§ 99, 98 AO) weitergehen als die entsprechenden strafprozessualen Bestimmungen über Beschlagnahme (§§ 94, 97 StPO) oder Durchsuchung (§§ 102, 103 StPO). Nach § 385 AO gelten aber auch für das Steuerstrafverfahren die allgemeinen Verfahrensvorschriften, namentlich die StPO. Ebenso unterscheidet § 393 Absatz 1 Satz 1 AO Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen wie der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren. Daher sind Steuerstraftaten eindeutig nach der StPO zu ermitteln.

Zur Erforschung von Steuerstraftaten hat die Steuerfahndung die Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter. Diese richten sich nach der Art des Verfahrens.

Im selbständigen Verfahren nimmt somit die Fahndung die Rechte und Pflichten wahr, die dem Finanzamt als Staatsanwalt nach § 399 Absatz 1 AO zustehen, doch nur, soweit es um „Ermittlung“ geht. Nicht dagegen hat die Fahndung die Verfügungs- oder Entscheidungsrechte des Finanzamts, sie kann also weder einen Strafbefehl (§ 400 AO) noch ein Bußgeld (§§ 409 ff AO) beantragen, ebenso kann sie nicht das Steuerstrafverfahren einstellen<sup>16</sup>.

Zur Aufklärung eines Steuerstrafsachverhalts und zur Beschaffung von Beweismitteln kann die Fahndung danach gemäß §§ 208 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2, 399 Absatz 1 AO die Ermittlungsbefugnisse der Staatsanwaltschaft nach der StPO ausüben, demnach auch Anträge auf richterliche Untersuchungshandlungen nach § 162 StPO stellen.

Im Verfahren der Staatsanwaltschaft hat die Fahndung bei Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder der Polizei das Beteiligungsrecht nach § 403 AO.

f) Diese Auffassung ist überwiegend auf Widerspruch gestoßen. Zustimmungenden Entscheidungen<sup>17</sup> stehen mehr ablehnende Entscheidungen gegenüber<sup>18</sup>.

16 Pfaff, Die steuerliche Betriebsprüfung 1978, 262.

17 LG Hamburg, Beschluß vom 17. 3. 1981 – 38 Qs 3/81; LG München, Beschluß vom 30. 6. 1981 – 28 Qs 9/81.

18 LG Hildesheim, BB 1981, 356; LG Hamburg, Beschluß vom 28. 1. 1981 – 85 Qs 1/81; LG Hamburg, Beschluß vom 18. 8. 1981 – 92 Qs 15/81; LG Hamburg, Beschluß vom 9. 9. 1981 – 86 Qs 24/81; LG Stuttgart, Beschluß vom 7. 12. 1981 – VIII Qs 40/81.

Im Schrifttum wird die ablehnende Meinung begründet mit dem Hinweis auf die „unklar abgegrenzte Machtfülle“<sup>19</sup> der Steuerfahndung oder mit dem drastischen Vergleich, die Steuerfahndung sei ein „Moloch, der alles verschlingt“<sup>20</sup>.

Im Gegensatz dazu bejaht eine argumentative Erwiderung<sup>21</sup> die Ermittlungsbefugnisse ausdrücklich als unerlässliches Erfordernis einer funktionsfähigen Steuerfahndung, lehnt aber gleichwohl die Begründung aus § 208 Absatz 1 Satz 2 AO ab, weil der Gesetzgeber zu einer klareren Regelung aufgefordert bleiben soll.

Eine andere Erwiderung<sup>22</sup>, die ebenfalls die Ermittlungsbefugnisse für die Steuerfahndung ablehnt, begründet dies mit dem Hauptargument, man könne doch schwerlich davon ausgehen, die Schöpfer der AO 1977 hätten so wenig Gefühl für Systematik gehabt, daß sie das Aufgabengebiet und die strafrechtlichen Rechte und Pflichten einer Dienststelle, die in erster Linie strafbare Handlungen auf dem Gebiet der Besteuerung klären soll, ausgerechnet im Vierten Teil der AO, der die Überschrift „Besteuerung“ trägt, hätten regeln wollen. Doch, eben das ist geschehen! Die Schöpfer der AO wollten nicht nur, sondern sie haben das Aufgabengebiet in diesem Vierten Teil geregelt: „Aufgabe der Steuerfahndung ist die Erforschung von Steuerstraftaten“.

g) Gleichviel, wessen Auffassung besser begründet ist, in der Praxis muß die Steuerfahndung damit leben, daß ein Richter ihren Antrag wegen fehlender Befugnis zurückweist.

Die Verwaltung hat bereits Konsequenzen gezogen. Die „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ sahen im ersten Entwurf (Dezember 1979) ein Antragsrecht der Steuerfahndung im Auftrag der Strafsachenstelle vor (Nr. 83 Absatz 2). Der zweite Entwurf (Dezember 1980) ging weiter und zählte unter den Rechten und Pflichten der Steuerfahndung auch die Befugnis, Antrag auf Erlass einer Durchsuchungs- oder Beschlagnahmeanordnung zu stellen (Nr. 29 Absatz III c), auf, allerdings ohne für sie eine Begründung anzuführen. Die Antragsbefugnis der Steuerfahndung wurde in Nr. 83 Absatz 2 wiederholt. Der nun vorliegende dritte Entwurf der Anweisungen<sup>23</sup> (Februar 1982), der zur Veröffentlichung bestimmt ist, äußert sich zum Antragsrecht der Steuerfahndung

19 Streck, aaO, 59.

20 Blumers/Kullen, Praktiken der Steuerfahndung, 11.

21 Wolter, BB 1981, 236.

22 Henneberg, BStR 81, 215.

23 Darstellung bei Zeller, DStZ 1982, 243 ff und 293 ff.

nicht mehr, sondern formuliert in Nr. 60 Absatz 2 neutral: „Der Antrag auf Erlaß eines Durchsuchungsbeschlusses . . . ist bei dem Amtsgericht zu stellen“.

Das Land Niedersachsen hat zum 1. 1. 1982 neu Finanzämter für Fahndung und Strafsachen eingerichtet<sup>24</sup>, um organisatorische Schwierigkeiten zu beseitigen. Das Antragsrecht ist für dieses Finanzamt ohne Zweifel gegeben. Doch das Teilnahmerecht eines Steuerfahnders dieses Finanzamts nach § 403 AO läßt sich schwerlich begründen.

h) Zum Teilnahmerecht der Steuerfahndung an Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder der Kriminalpolizei gemäß § 403 AO hat sich bislang keine Stimme sonst geäußert.

Fazit: Die Befugnisse der Steuerfahndung im Strafverfahren sind in der AO nicht oder unklar, also unbefriedigend, geregelt.

<sup>24</sup> Verordnung über Zuständigkeiten von Finanzämtern für den Bereich mehrerer Finanzämter vom 30. 11. 1981, Nieders. GVBl 1981, 385, BStBl 1982 I 225.

## Durchsuchung, Zufallsfunde und Verwertungsverbote im Steuerstrafverfahren

Prof. Dr. *Hinrich Rüping*, Augsburg

### *Inhaltsübersicht*

|  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>A Grundlagen</li> <li>B Voraussetzungen             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Begriff</li> <li>II. Durchsuchung beim Verdächtigen</li> <li>III. Durchsuchung bei Unbeteiligten</li> <li>IV. Ort und Zeit der Durchsuchung               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Grundsatz</li> <li>2. Einschränkung</li> </ul> </li> <li>V. Ziel</li> <li>VI. Verhältnismäßigkeit</li> </ul> </li> <li>C Verfahren             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Zuständigkeiten               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anordnung durch den Richter</li> <li>2. Mittelbare Anordnungen</li> <li>3. Anordnungen bei Gefahr im Verzug</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>II. Zuziehung Dritter</li> <li>III. Durchführung</li> <li>IV. Rechtsschutz             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Richterliche Anordnungen</li> <li>2. Nichtrichterliche Anordnungen</li> </ul> </li> <li>D Verwertbarkeit der Beweisergebnisse             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Grundlagen               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Erhebungsverbote</li> <li>2. Verwertungsverbote</li> </ul> </li> <li>II. Anwendung               <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Vernehmung des Beschuldigten</li> <li>2. Zeugen</li> <li>3. Sachliche Beweismittel</li> </ul> </li> <li>III. Reichweite</li> </ul> </li> </ul> |
|--|--|

### A Grundlagen

Das klassische Strafverfahren nach den im 19. Jahrhundert erkämpften Prinzipien des reformierten Prozesses ist zugeschnitten auf einen Angeklagten, der sich individuell wegen Verstoßes gegen Grundlagen der Gemeinschaftsordnung vor Gericht verantwortet. Das Beweisrecht in diesem Verfahren beruht maßgeblich auf dem Personalbeweis durch die Vernehmung von Beschuldigten und Zeugen. Moderne Formen verbreiteter Kriminalität, vor allem der Wirtschaftskriminalität und ihres „populärsten“ Teils, der Steuerkriminalität, sprengen den durch die Maximen der Mündlichkeit

und Unmittelbarkeit bezeichneten Rahmen der Verhandlung. Die überragende Bedeutung des Sachbeweises verändert das herkömmliche Beweisrecht. Sie verstärkt verbreitete Tendenzen in der Kriminalistik, in einem kommenden Strafverfahren den unsicheren Personalbeweis ganz zugunsten des angeblich objektiven und zwingenden Sachbeweises aufzugeben.

Die Regelung der Durchsuchung im Gesetz läßt von diesen Wandlungen nichts ahnen. Formulierungen, wann in „Herbergen“, in „Schlupfwinkeln“ des Verbrechen oder in Gegenwart von „Hausgenossen“ und „Nachbarn“ zu suchen ist (§§ 104 II, 106 I 2 StPO), konservieren Lebensformen des Biedermeier. Sie verdecken vor allem den für die Gegenwart in Theorie und Praxis gleichermaßen wichtigen Bezug zum Verfassungsrecht. Wenn Art. 13 I GG und zahlreiche Landesverfassungen<sup>1</sup> die Wohnung als unverletzlich bezeichnen, steht dahinter die lange liberale Tradition eines individuellen Freiheitsrechts. Die heutige Qualifizierung als Grundrecht und die Aufnahme in internationale Konventionen (Art. 8 I MRK, Art. 17 des UN-Paktes über bürgerliche und politische Rechte von 1966/76) hat den ursprünglich sakral geprägten Begriff des Hausfriedens aufgenommen.

Erörterungen zur Durchsuchung im Prozeßrecht haben deshalb bei der Erkenntnis aus dem Verfassungsrecht anzusetzen, daß der Einzelne unzulässige Eingriffe in seine räumliche Privatsphäre abwehren kann. Über den Wortsinn hinaus gilt Art. 13 I GG auch für Geschäftsräume und berechtigt ebenfalls juristische Personen des Privatrechts<sup>2</sup>. Durchsuchungen ordnet grundsätzlich der Richter (Art. 13 II GG). Soweit Art. 13 III Eingriffe zur polizeilichen Gefahrenabwehr zuläßt, können die Ermächtigungen im Landesrecht (vgl. Art. 20 ff BayPAG) jedenfalls nicht die für strafprozessuale Grundrechtseingriffe erweitern<sup>3</sup>. Ebenso zweifelhaft bleiben jüngste Versuche der Finanzverwaltung, durch Verwaltungsanweisungen (Entwurf der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren – Steuer –), die weit über die Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren hinausgehen, bestimmte Gesetzesinterpretationen, sogar Ergebnisse der Rechtsprechung verbindlich zu machen. Rechtliche Anweisungen dieser Art hindern nicht nur die Weiterentwicklung, sondern unterlaufen auch die Zuständigkeiten von Legislative und Judikative.

1 Bayern Art. 106 III, Berlin Art. 19 II, Bremen Art. 14 II, III, Hessen Art. 8, 19 I, Rheinland-Pfalz Art. 7, Saarland Art. 16.

2 BVerfG 32, 54 70 ff, *Maunz in Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, 5. Aufl. 1978 ff, Art. 13 Rdnr. 6.

3 Vgl. LK-v. *Bubnoff*, 10. Aufl. 1978, § 113 StGB Rdnr. 37, dazu *Maunz in Maunz/Dürig/Herzog/Scholz* (Anm. 2) Art. 13 GG Rdnr. 22 a; zu weitgehend *Gössel JuS* 1979, 162, 165.

## B Voraussetzungen

Durchsuchung heißt zweckgerichtetes Suchen bei Verdächtigen bzw. Unbeteiligten, um den Gesuchten zu ergreifen oder um in bestimmten Räumen Beweismittel zu finden. Die sachlichen Voraussetzungen, einschließlich der Verhältnismäßigkeit und des gesetzlich vorgeschriebenen Verfahrens, entscheiden über die prozessuale Verwertbarkeit der Ergebnisse.

### I. Begriff

Durchsuchung im Sinne des Verfassungsrechts heißt zweckgerichtetes Suchen nach etwas Verborgenerm<sup>4</sup>. Herkömmlich konkretisieren §§ 102 ff StPO den Gesetzesvorbehalt in Art. 13 II GG. Wie weit dasselbe für vollstreckungsrechtliche Durchsuchungen gilt, ist hier nicht zu erörtern. Die Durchsuchung im Strafprozeß stellt sich dar als Eingriff in das Hausrecht, um den Verdächtigen zu ergreifen oder um Beweismittel, die auch der Entlastung dienen können<sup>5</sup>, zu gewinnen. Andere Zwecke, etwa um den Verdächtigen zu vernehmen oder zu identifizieren, können den Eingriff nicht selbständig begründen<sup>6</sup>.

### II. Durchsuchung beim Verdächtigen

Das Gesetz knüpft die Durchsuchung bei Unbeteiligten naturgemäß an strengere Voraussetzungen als die beim Verdächtigen. In letzterem Fall verlangt § 102 StPO den Verdacht der Täterschaft, der Teilnahme oder eines Anschlußdelikts. Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren in Steuerstrafsachen gemäß § 386 AO selbständig durch, muß sich der Verdacht auf eine Steuerstraftat im Sinne der §§ 369 ff AO beziehen.

Da die Durchsuchung im Vorfeld der Ermittlungen liegt und erst Beweismittel ergeben soll, verlangt das Gesetz im Gegensatz zu anderen Grundrechtseingriffen (vgl. §§ 81, 81 a, 81 b, 112 I 1 StPO) nicht, daß der Verdächtige bereits Beschuldigter ist<sup>7</sup>. Diese Voraussetzung wäre gegeben, wenn die Behörde das Verfahren bewußt gegen ihn als Verantwortlichen betreibt. § 397 I AO, der sich als allgemeine Regel entfaltet, nennt Maß-

4 BVerfG 51, 97, 107, BVerwG 47, 31, 37, *Kruse in Tipke/Kruse*, AO, FGO, 10. Aufl. 1980, § 287 AO Rdnr. 3.

5 RGSt 14, 189, 195.

6 Zu weitgehend *KMR-Müller*, StPO, 7. Aufl. 1980, § 102 Rdnr. 7, *Kleinknecht*, StPO, 35. Aufl. 1981, Rdnr. 8.

7 OLG Köln VRS 27, 103, 104, *Meyer in Löwe/Rosenberg* [LR], StPO, 23. Aufl. 1976-1980, § 102 Rdnr. 3.

nahmen, die erkennbar auf ein strafrechtliches Vorgehen zielen. Eine Durchsuchung wird häufig diesen Effekt haben, setzt ihn jedoch nicht voraus. Im einzelnen muß der Verdacht weder hinreichend sein, d.h. eine Verurteilung als wahrscheinlich erscheinen lassen, noch dringend, d.h. eine Verurteilung bereits nahelegen. Es genügt einfacher kriminalistischer Anfangsverdacht, der als Ergebnis von Erfahrungssätzen im Sinne des § 152 II StPO zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für ein Einschreiten schafft<sup>8</sup>.

Der Verdacht bezieht sich in § 102 StPO auf eine Straftat. Sie setzt, strenger als die „rechtswidrige Tat“ nach § 11 I Nr. 5 StGB, alle Elemente der materiellrechtlichen Strafbarkeit voraus, die prozessuale Verfolgbarkeit nur insoweit, als kein dauerndes Prozeßhindernis bestehen darf. Über den Wortlaut hinaus genügt auch der rechtskräftig durch Urteil bestätigte Verdacht; § 104 I erwähnt ausdrücklich die Wiederergreifung eines Verurteilten<sup>9</sup>. Als Gegenbeispiel bleibt eine Durchsuchung rechtswidrig, wenn sie präventive Zwecke verfolgt oder als Ausforschungsbeweis Verdachtsgründe gegen noch Unbekannte ergeben soll<sup>10</sup>.

### III. Durchsuchung bei Unbeteiligten

§ 103 I 1 StPO gestattet die Durchsuchung bei Unbeteiligten nur, wenn konkrete Tatsachen vermuten lassen, den Beschuldigten, Deliktsspuren oder Beweismittel in den Räumen zu finden. Diese Einschränkung gilt nach § 103 II nicht für Räume, die selbst „verdächtig“, d.h. vom Beschuldigten betreten sind.

Als unbeteiligter Dritter kommt vor allem in Betracht, wer rechtlich nicht gemäß § 102 Verdächtiger sein kann, z. B. wegen Strafunmündigkeit, oder wer trotz Tatverdachts nicht das Hausrecht ausübt, z. B. ein Angestellter in Betriebsräumen. Wäre gleichzeitig eine Durchsuchung nach § 102 möglich gewesen, macht das die an strengere Voraussetzungen gebundene Anordnung nach § 103 nicht unzulässig<sup>11</sup>.

8 *Kleinknecht* (Anm. 6) § 152 Rdnr. 4, *Hinrich Rüping*, Steuerfahndungsergebnisse und ihre Verwertbarkeit, 1981, S. 19; zu eng *Ulrich Klug*, Presseschutz im Strafprozeß, 1965, S. 70.

9 BayObLGSt 20, 152, 153, LR-Meyer § 102 Rdnr. 8.

10 RG Rspr. 4, 415, 417, BVerfG 20, 162, 192.

11 BGHSt 28, 57, 60.

## IV. Ort und Zeit der Durchsuchung

### 1. Grundsatz

Durchsucht werden können Wohnungen, d. h. die zum privaten Leben bestimmten Räume, und „andere Räume“ (§ 102 StPO). Dazu zählen wie bei Art. 13 I GG Geschäftsräume, weiter das befriedete Besitztum, im Ergebnis damit alle materiellrechtlich gegen Hausfriedensbruch geschützten Räume (vgl. §§ 104 I StPO, 123 I StGB). Die moderne Kodifizierung im BayPAG von 1978 faßt unter Wohnung „die Wohn- und Nebenräume, Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume sowie anderes befriedetes Besitztum“ (Art. 22 I 2). Diese Ausweitung gilt wegen des insoweit vergleichbaren Schutzzwecks für den verfassungsrechtlichen wie für den strafprozessualen und polizeirechtlichen Begriff. Sie bezieht demnach alle Objekte ein, die der Berechtigte vor beliebigem Zugang durch Dritte schützt; nicht erfaßt sind insbesondere öffentliche oder private Verkehrsmittel.

### 2. Einschränkungen

§ 103 I 2 StPO gestattet in Verfahren nach § 129 a StGB die Durchsuchung ganzer Gebäude; § 104 StPO erweitert die Möglichkeit, nachts zu durchsuchen. Er schafft damit keine zusätzliche Eingriffsermächtigung, sondern enthält besondere Voraussetzungen für Durchsuchungen nach § 102 und nach § 103.

Wird die Durchsuchung zur Nachtzeit (vgl. § 104 III) begonnen<sup>12</sup>, ist sie grundsätzlich nur zulässig, wenn sie der Entdeckung der („frischen“) Tat unmittelbar folgt, sonst der Erfolg vereitelt würde („Gefahr im Verzug“)<sup>13</sup>, oder wenn sie der Wiederergreifung eines Gefangenen gilt (§ 104 I). Dieser Schutz entfällt für allgemein zugängliche oder bestimmte verrufene Orte (§ 104 II). Nach Wortlaut, Systematik und Sinn gilt diese Einschränkung auch für Wohnungen und konkretisiert damit den Gesetzesvorbehalt in Art. 13 II GG<sup>14</sup>.

## V. Ziel

§ 102 bestimmt als Ziele die Ergreifung des Verdächtigen und das Entdecken von Beweismitteln; letzterem dienen die Durchsuchung der Person,

12 Und nicht nur dann fortgesetzt: BVerfG 44, 353, 369.

13 Wie bei § 105 kein Ermessensbegriff; anders BayObLGSt 20, 152, 153, BGH JZ 1962, 609, 610.

14 Enger *Laufhütte* in Karlsruher Kommentar zur StPO [KK], 1982, § 104 Rdnr. 4, *Kleinknecht* (Anm. 6) Rdnr. 7.

d. h. im Unterschied zur Untersuchung nach §§ 81 a, 81 c StPO die Suche am bekleideten Körper, und die Durchsuchung von Sachen. Wegen des systematischen Zusammenhangs legt auch § 103 diesen umfassenden Inhalt der Durchsuchung zugrunde und gestattet die nicht ausdrücklich erwähnte Durchsuchung des Unbeteiligten selbst und seiner Sachen<sup>15</sup>.

Eine Durchsuchung kann die genannten Zwecke nicht erfüllen und wird daher unzulässig, wenn Gegenstände erkennbar nicht als Beweismittel in Betracht kommen. Ein Verwertungsverbot besteht z. B. von Verfassungs wegen, wenn Maßnahmen den über Art. 1 und 2 GG geschützten Intimbereich betreffen<sup>16</sup>, die Verhältnismäßigkeit verletzen oder wenn sie auf Gegenstände zielen, die gemäß § 97 StPO beschlagnahmefrei sind. Zu den Unterlagen, die bei einem nach § 53 I Nr. 3 StPO zeugnisverweigerungsberechtigten Steuerberater gefunden werden und deshalb nach § 97 I nicht beschlagnahmt werden können, gehört alles, was der Mandant im Rahmen des Auftragsverhältnisses übergeben hat. Die entgegengesetzte Auffassung im Entwurf der Verwaltungsverhältnisse, das sich in schriftlichen Unterlagen manifestiert, nicht gerecht; es ist ein Novum in der deutschen Rechtsgeschichte, juristische Kontroversen durch Erlaß zwangsweise zu „schlichten“<sup>17</sup>. Der Steuerberater gelangt ferner noch nicht in den Verdacht strafbarer Teilnahme und muß beschlagnahmefreie Gegenstände deshalb nicht nach § 97 II 3 StPO herausgeben, wenn er Bilanzen ordnungsgemäß erstellt, der Mandant sie aber eigenmächtig verändert hat<sup>18</sup>.

Der „Bankenerlaß“ bleibt eine freiwillige Selbstbeschränkung der Finanzverwaltung, ohne Wirkung im Steuerstrafverfahren. Banken haben im Strafprozeß weder ein Aussageverweigerungsrecht, noch können sie die Beschlagnahme von Unterlagen hindern<sup>19</sup>. Die Durchsuchung ist daher nach allgemeinen Grundsätzen zulässig, wenn auch in der Praxis nach dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt.

15 Karl Peters, Strafprozeß, 3. Aufl. 1981, S. 424, Hinrich Rüping, Theorie und Praxis des Strafverfahrens, 1979, Rdnr. 264.

16 BVerfG 34, 238, 245 ff, BGHSt 14, 358, 359; 19, 325, 326 ff.

17 Für den Entwurf Zeller DStZ 1982, 293 (295), auch LG Braunschweig NJW 1980, 2108, 2109, Stypmann wistra 1982, 11, 13; zum Streitstand Hinrich Rüping, Beweisverbote als Schranken der Aufklärung im Steuerrecht, 1981, S. 56.

18 LG Stuttgart NJW 1976, 2030, einschr. LG Berlin NJW 1977, 725; Rüping (Anm. 15) Rdnr. 251; a. A. Freund NJW 1976, 2002 ff.

19 LG Hamburg NJW 1978, 958, 959, Spitz DStR 1981, 428, 431, Stypmann (Anm. 17) S. 13.

## VI. Verhältnismäßigkeit

Ein Eingriff, der die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, kann trotzdem unzulässig sein, wenn er die Verhältnismäßigkeit nicht wahr. Diese Voraussetzung ist z. B. in §§ 81 II 2, 112 I 2 StPO ausdrücklich erwähnt, gilt jedoch als Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips allgemein. Sie betrifft zunächst die Anordnung der Durchsuchung und verlangt nach den Grundsätzen des öffentlichen Rechts, daß der Eingriff erforderlich ist, geeignet erscheint und als Grundrechtsbeeinträchtigung in angemessenem Verhältnis zum Aufklärungsinteresse steht.

Zwang ist nicht erforderlich, wenn der Betroffene den Eingriff gestattet; eine Durchsuchungsanordnung ist damit verbraucht. Die Einwilligung wird rechtlich beachtlich, wenn der Betroffene in Kenntnis seiner Rechte auf deren Geltendmachung verzichtet und sich ohne äußeren Druck entscheidet. Auch wenn ihm überfallartige Situationen genügend Bedenkzeit lassen müssen, endet die Überlegungsfrist jedenfalls mit Abschluß der Maßnahme<sup>20</sup>. Entsprechend kann die freiwillige Offenbarung steuerlicher Verhältnisse eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses unnötig machen, die § 30 IV Nr. 1 AO zur Durchführung eines Steuerstrafverfahrens, z. B. anlässlich einer Durchsuchung, gestattet<sup>21</sup>. In Steuerstrafsachen wendet häufig das Angebot des Betroffenen, freiwillig Auskünfte zu erteilen, eine drohende Durchsuchung erfolgreich ab, und gegenüber Banken hat sich in der Praxis ein Auskunftersuchen als milderer Mittel durchgesetzt (vgl. Nr. 124 II 2 des Entwurfs der Verwaltungsanweisungen)<sup>22</sup>.

Die Verhältnismäßigkeit betrifft neben der Anordnung auch die Durchführung einer Maßnahme und verlangt z. B., die Auswirkungen nach Möglichkeit zu begrenzen. Deshalb muß die Durchsuchungsanordnung den Betroffenen bzw. die gesuchten Gegenstände so genau wie möglich beschreiben<sup>23</sup>.

20 Für eine sechsstündige Durchsuchung durch die Polizei BayVerwGH 17, 85, 89.

21 LG Bremen NJW 1981, 592.

22 Zur Praxis Rüping (Anm. 15) Rdnr. 262, Spitz (Anm. 19) S. 429; i. e. Peter Selmer, Steuerrecht und Bankgeheimnis, 1981, S. 77.

23 BVerfG 42, 212, 220.

## C Verfahren

### I. Zuständigkeiten

#### 1. Anordnung durch den Richter

Von Verfassungs und Gesetzes wegen ist grundsätzlich der Richter zuständig (Art. 13 II GG, § 105 I StPO). Seine Einschaltung soll erreichen, daß die gesetzlichen Voraussetzungen genau beachtet, die Verhältnismäßigkeit gewahrt werden und insbesondere auch die Interessen des Betroffenen ausreichende Berücksichtigung finden<sup>24</sup>. An dieses institutionalisierte Mißtrauen gegen die ausschließliche Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft ist gerade zu erinnern, wenn der Gesetzgeber ihre Stellung in den jüngsten Novellen zur Gesamtreform des Strafverfahrensrechts gestärkt und generell zur Herrin des Ermittlungsverfahrens gemacht hat.

Der Richter prüft stets die Rechtmäßigkeit (§ 162 III StPO), zusätzlich die Zweckmäßigkeit, wenn er die Anordnung (im Zwischen- oder Hauptverfahren) selbst trifft. In letzterem Fall verpflichtet der Durchsuchungs-„Befehl“ die Staatsanwaltschaft zur Vollstreckung (vgl. § 36 II 1 StPO); anders, wenn die richterliche Entscheidung nur eine von der Staatsanwaltschaft beantragte Anordnung für unbedenklich erklärt<sup>25</sup>. Entgegen der mißverständlichen Formulierung in § 208 I 2 AO hat die Fahndung nicht allgemein die Befugnisse der Staatsanwaltschaft im (steuer-)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren und kann daher nicht nach § 162 I 1 StPO Anträge auf Durchsuchung und Beschlagnahme unmittelbar bei Gericht stellen. Versuche, ihre Machtstellung über eine dem widersprechende Praxis auszubauen, bleiben illegal<sup>26</sup>.

Die Anordnung bezeichnet, soweit es nach dem bisherigen Ermittlungsergebnis und zur Erreichung des Zwecks möglich ist, konkret den Tatvorwurf und die gesuchten Beweismittel<sup>27</sup>. Unter diesen Voraussetzungen kann auch eine telefonische Anordnung genügen. Der Betroffene wird vor der Anordnung nicht gehört, wenn der Erfolg sonst gefährdet wäre (§ 33 IV 1 StPO). Diese Gefahr wird sich selten ausschließen lassen. Der Betroffene erhält jedoch wie bei der vollstreckungsrechtlichen Durchsuchung im

24 BVerfG 9, 89, 97; 57, 346, 356.

25 *Amelung* und *Schall* JuS 1975, 565, 572; zum Verbrauch einer Anordnung durch Zeitablauf Nr. 60 V des Entwurfs der Verwaltungsanweisungen; zu Opportunitätsabwägungen bei der Vollstreckung KK-*Laufhütte* § 102 Rdnr. 11.

26 Zur Praxis *Michael Streck*, Der Eingriff der Steuerfahndung, 3. Aufl. 1981, S. 59, 102, zust. *Küster* BB 1980, 1371, 1373; abl. *Spitz* (Anm. 19) S. 433, *Wolfgang Blumers* und *Rainer Kullen*, Praktiken der Steuerfahndung, 2. Aufl. 1982, S. 14 f.

27 BVerfG 42, 212, 220 f; 44, 353, 371.

Steuerverfahren nachträglich Gehör und kann auf diese Weise sein verfassungsrechtlich verbürgtes Recht (Art. 103 I GG) geltend machen<sup>28</sup>.

#### 2. Mittelbare Anordnungen

Der Eingriff in Grundrechte bedarf ausdrücklicher Anordnung. Sie ist rechtlich nicht in der Anordnung anderer Zwangsmaßnahmen enthalten, auch wenn tatsächlich Durchführbarkeit und Erfolg davon abhängen. Weder ein Haftbefehl noch ein rechtskräftiges Urteil ermächtigt, den Betroffenen in eigenen oder fremden Räumen zu suchen; ebensowenig impliziert die Anordnung der Beschlagnahme die der Durchsuchung<sup>29</sup>. Wohl kann der Vollzug einer anderen Anordnung gerade bei Beschlagnahmen das Vollstreckungsorgan legitimieren, die notwendige Durchsuchung wegen Gefahr im Verzuge selbst anzuordnen.

#### 3. Anordnungen bei Gefahr im Verzug

Die Staatsanwaltschaft, ihre Hilfsbeamten (§ 152 GVG), in Steuerstrafsachen die Finanzbehörde und die Fahndung (§§ 399 II 2, 404 S. 2 AO) können die Durchsuchung bei Gefahr im Verzug selbständig anordnen (§ 105 I 1 StPO). Das Gesetz sieht nicht wie bei der Beschlagnahme stets eine nachträgliche richterliche Bestätigung vor (§ 98 II 1 StPO), da Durchsuchungen im Unterschied zu Beschlagnahmen nicht rückgängig gemacht werden können; weiterreichende Garantien im Landesverfassungsrecht (Art. 19 I 2 der Hessischen, 14 III 2 der Bremer, 19 IV 2 der Berliner Verfassung) sind gegenstandslos<sup>30</sup>.

Gefahr im Verzug liegt vor, wenn der drohende Beweisverlust sofortiges Handeln erfordert. Die Anwendung dieser rechtlichen Begriffsbestimmung auf die tatsächliche Situation läßt im Ergebnis nur eine Entscheidung als richtig erscheinen und eröffnet daher entgegen verbreiteter Auffassung kein Ermessen<sup>31</sup>.

28 BVerfG 18, 399, 404; 49, 329, 342; 57, 346, 359 f; für § 287 AO BFH 129, 115, 116 = BStBl 1980 II 86, 87.

29 KMR-Müller § 105 Rdnr. 1, *Ellen Schlüchter*, Das Strafverfahren, 1981, S. 277, *Benfer* NJW 1980, 1611 f; anders BayObLGSt 8, 237, 239, OLG Düsseldorf NJW 1981, 2133, 2134, *Kaiser* NJW 1980, 875 f zu BVerfG 51, 97, 112.

30 Anders *Dagtolou* in Bonner Kommentar zum GG, Zweitbearb., Art. 13 Rdnr. 78.

31 *Dagtolou* (Anm. 30) Art. 13 GG Rdnr. 77, *Baumann* JZ 1962, 611, 612, *Ehlers* BB 1978, 1513, 1516; a. A. OLG Stuttgart NJW 1969, 760 f, *Kleinknecht* (Anm. 6) § 98 Rdnr. 3; zur Begriffsbestimmung BVerfG 28, 285, 291.

Die allgemeine Praxis hat sich weit von der gesetzlichen Zuständigkeitsverteilung entfernt und nimmt Gefahr im Verzug als Regelfall an; örtliche Absprachen zwischen Richter, Staatsanwalt und Hilfsbeamten sollen die beiden letzteren sogar für Aktionen während der allgemeinen Geschäftszeiten des Gerichts zuständig machen. In Wirtschaftsstrafsachen befolgen die Vollstreckungsorgane dagegen ihre Pflicht, grundsätzlich eine richterliche Anordnung zu erreichen (Nr. 60 VII 5 des Entwurfs der Verwaltungsanweisungen), auch tatsächlich, da die bessere Beweislage Eilmaßnahmen in der Regel erübrigt<sup>32</sup>.

## II. Zuziehung Dritter

§ 105 II StPO sieht bei Durchsuchungen ohne Richter oder Staatsanwalt Zeugen zur Rechtmäßigkeitskontrolle vor, § 106 I 2 einen Vertreter für den abwesenden Wohnungsinhaber. Der Beschuldigte selbst hat ein Anwesenheitsrecht, wenn er Wohnungsinhaber ist (§ 106 I 1) oder wenn sich die Durchsuchung bei ihm als richterlicher Augenschein im Ermittlungsverfahren darstellt (§ 168 d I 1).

Das Gesetz stellt die Zuziehung Dritter nicht ins Ermessen, sondern verpflichtet zur Prüfung, ob sie – wie das Gesetz formuliert – möglich ist. Verstöße bleiben gesetzeswidrig, auch wenn sich die Entscheidung nachträglich als zutreffend erweist<sup>33</sup>. Beide Vorschriften bestimmen die Rechtmäßigkeit des Vorgehens und bilden daher keine bloßen Ordnungsnormen<sup>34</sup>. Ob sich ein Verstoß kausal auf das Urteil auswirkt, wie § 337 I StPO zur Begründung der Revision fordert, oder im Einzelfall ein Verwertungsverbot herbeiführt, ist damit noch nicht entschieden.

## III. Durchführung

Die Information des Wohnungsinhabers und des Betroffenen, das Ergebnisprotokoll und die Kennzeichnung der gefundenen Beweismittel (§§ 106 II, 107, 109 StPO) entscheiden dagegen nicht über die Rechtmäßigkeit der Durchsuchung, sondern dienen ihrer äußeren Realisierung und Dokumentation<sup>35</sup>. Verstöße wirken sich nicht auf die das Verfahren abschließende

32 Jost Benfer, Die Haussuchung im Strafprozeß, Diss. Bochum 1980, S. 191, 202 ff.

33 Anders Küper NJW 1971, 1681, 1685; für ein Ermessen RG Rspr. 6, 366, 369, KK-Laufhütte § 105 Rdnr. 7, einschr. OLG Stuttgart NJW 1971, 629.

34 Benfer (Anm. 32) S. 225, 227; für § 105 auch BayObLGSt 1979, 183 f, womit auch ein Verzicht ausscheidet: LR-Meyer Rdnr. 10, anders KMR-Müller Rdnr. 15.

35 LR-Meyer § 106 Rdnr. 1, § 107 Rdnr. 1, § 109 Rdnr. 2 (a. A. Klug [Anm. 8] S. 92), ausweitend Rengier NSStZ 1981, 372, 373.

Entscheidung aus. Doch liegt darin keine Einladung zu prozessualer „Formlosigkeit“, wenn z. B. über Art und Ausmaß der Kennzeichnung Streit entsteht. Spiegelbildlich zu den Anforderungen, die an die Konkretisierung der Gegenstände im Durchsuchungsbefehl gestellt werden, müssen die Beweismittel auch hier so genau bezeichnet werden, wie die Umstände gestatten. Pauschale Sammelbezeichnungen genügen entgegen den Vorstellungen im Entwurf der Verwaltungsanweisungen (Nr. 69 II 2) in der Regel nicht.

Der Staatsanwalt hat seit 1974 neben dem Richter<sup>36</sup> das Recht, Papiere des Betroffenen, d. h. alle einschlägigen Unterlagen, auf ihre Relevanz für das konkrete Strafverfahren durchzusehen (§ 110 I StPO). Die praktische Ausschaltung des Richters und die Übertragung der Kompetenz auf die Staatsanwaltschaft sind schon für das allgemeine Strafverfahren bedenklich. Die Staatsanwaltschaft als Herrin des Ermittlungsverfahren wird dazu neigen, die Erheblichkeit in Zweifelsfällen eher zu bejahen. Der Gesetzgeber hat jedoch, wie oben erwähnt, den Richter in der Regel bei Ermittlungsmaßnahmen eingeschaltet, um auch die Interessen des Betroffenen ausreichend zu berücksichtigen. Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft, auch Wirtschaftsreferenten, haben kein eigenes Recht zur Durchsicht.

Wenn § 404 S. 2 AO im Steuerstrafverfahren die Steuerfahndung zur Durchsicht ermächtigt, wird die allgemeine Regelung des § 110 II 1 StPO unterlaufen, die Durchsicht durch Hilfsbeamte nur mit Zustimmung des Inhabers zuzulassen. Die Regelung verletzt den Grundsatz der Waffengleichheit, widerspricht dem dahinterstehenden Prinzip eines fairen Verfahrens und ist deshalb, wenn man diese in der Rechtsprechung des BVerfG wiederkehrenden Prinzipien auf sie anwendet, verfassungswidrig<sup>37</sup>.

## IV. Rechtsschutz

### 1. Richterliche Anordnungen

Durchsuchungsanordnungen durch den Richter berechtigen zur Beschwerde (§ 304 StPO); das gilt auch bei Maßnahmen des erkennenden Gerichts, obwohl § 305 S. 2 diesen Weg ausdrücklich nur für Beschlagnah-

36 Zutr. LR-Meyer § 110 Rdnr. 9; anders offenbar Hans Peter Dünkel, Beschlagnahme – Durchsuchung, 1976, S. 85.

37 Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, 8. Aufl. 1981, § 404 AO Rdnr. 53; für die StPO kritisch Welp JZ 1972, 423 (426 ff); zum fair trial BVerfG 38, 105, 111; 57, 250, 274 f.

men eröffnet<sup>38</sup>. Ist die Durchsuchung beendet, was die vollständige Durchsicht der Papiere voraussetzt<sup>39</sup>, kann sie grundsätzlich nicht mehr zur Feststellung der Rechtswidrigkeit nachträglich angefochten werden. Anders, wenn der Betroffene in Analogie zu Einzelregelungen in §§ 28 I 4 EGGVG, 113 I 2 VwGO, 131 I 3 SGG, 100 I 4 FGO, 115 III StVollzG ein berechtigtes Interesse an der Feststellung hat, weil er nur so die drohende Wiederholung verhindern oder diskriminierende Fortwirkungen beseitigen kann<sup>40</sup>. Unabhängig davon bleibt die Verfassungsbeschwerde auch nach Beendigung einer Durchsuchung wie anderer Zwangsmaßnahmen zulässig, um Grundrechte auf diese Weise umfassend zu schützen<sup>41</sup>.

Wird nur die Durchführung beanstandet, ist der Rechtsweg nach §§ 23 ff EGGVG eröffnet, nicht die Möglichkeit, den Ermittlungsrichter entsprechend § 98 II 2 StPO anzurufen. Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft, auch die Finanzbehörde, handeln in diesen Fällen, funktional betrachtet, als Justizbehörde im Sinne des § 23 I 1 EGGVG<sup>42</sup>. Lehnen sie Maßnahmen ab, z. B. die Kennzeichnung nach § 107 S. 2 StPO, kann der Betroffene gemäß § 23 II EGGVG eine Art Verpflichtungsklage erheben.

## 2. Nichtrichterliche Anordnungen

§ 98 II 2 StPO behauptet sich unter der Geltung des Art. 19 IV GG als allgemeiner Grundsatz und ermöglicht die richterliche Überprüfung von Anordnungen, welche die Staatsanwaltschaft, ihre Hilfsbeamten oder im Steuerstrafverfahren die Finanzbehörde bei Gefahr im Verzug getroffen haben<sup>43</sup>.

In der Regel wird die Zeit nicht ausreichen, um den Richter noch während der Durchsuchung einzuschalten. Erledigte Maßnahmen können angefochten werden, wenn ein berechtigtes Interesse besteht. Zuständig ist in sinngemäßer Analogie zu § 98 II 2 der tat- und sachnähere Ermittlungsrichter, nicht das OLG gemäß § 25 EGGVG<sup>44</sup>.

38 LR-Meyer § 105 Rdnr. 16.

39 OLG Karlsruhe MDR 1980, 76.

40 BGH GA 1981, 223, 227, zu weitgehend *Amelung* NJW 1979, 1687, 1689, abl. LR-Meyer § 105 Rdnr. 17; entspr. für § 287 AO: BFH 120, 455, 457 = BStBl 1977 II 183, 184, *Kruse* (Anm. 4) § 287 AO Rdnr. 11.

41 BVerfG 20, 162, 173; 51, 97, 105.

42 BGHSt 28, 206, 208 (anders *Schlüchter* [Anm. 29] S. 163); zur Stellung der Finanzbehörde OLG Stuttgart NJW 1972, 2146.

43 BGH NJW 1978, 1013, *Knut Amelung*, Rechtsschutz gegen strafprozessuale Grundrechtseingriffe, 1976, S. 33 f; abw. *Ehlers* (Anm. 31) S. 1517.

44 BGH GA 1981, 223, 225 f, *Rieß* und *Thym* GA 1981, 189, 205, *Selmer* (Anm. 22) S. 131; a. A. *Meyer*, Festschr. f. Karl Schäfer, 1980, S. 119, 132 ff.

## D Verwertbarkeit

### I. Grundlagen

#### 1. Erhebungsverbote

Beweiserhebungsverbote schließen aus, einen Umstand überhaupt zu ermitteln, bestimmte Beweismittel zu benutzen (beschlagnahmefreie Gegenstände) oder rechtsstaatswidrige Methoden anzuwenden (§ 136 a I, II StPO für die Vernehmung des Beschuldigten). Sie sind Selbstbeschränkungen der staatlichen Macht und belegen die rechtsstaatliche Konzeption eines Verfahrens, die keine Wahrheitsforschung um jeden Preis zuläßt<sup>45</sup>.

#### 2. Verwertungsverbote

Verwertungsverbote schließen die Berücksichtigung bestimmter Beweisergebnisse aus. Sie sanktionieren auf diese Weise rechtsstaatswidrige Ermittlungen und wollen präventiv das Bewußtsein erhalten, die Wahrheit nicht um jeden Preis zu erforschen<sup>46</sup>. Sie folgen jedenfalls im Strafverfahren nicht zwingend aus Erhebungsverbotten, sondern treten kraft Gesetzes oder aus dogmatischen Erwägungen neben sie<sup>47</sup>. Sie setzen entgegen der Rechtsprechung zum Strafverfahren<sup>48</sup> nicht die rechtskräftige Feststellung voraus, daß die Ermittlungsmaßnahme rechtswidrig war. Ausdrückliche Verbote bestehen z. B. gemäß § 136 a III StPO für Aussagen, die unter Verstoß gegen Abs. I und II zustandegekommen sind, sowie gemäß § 393 II 1 AO für den Übergang vom Besteuerungs- zum Strafverfahren. Im übrigen ist zweifelhaft, welche Kriterien Verwertungsverbote begründen. Rechtsprechung und Literatur bedienen sich unterschiedlicher Ansätze, stimmen jedoch in den Ergebnissen weitgehend überein.

Die vom BGH vertretene und vom Entwurf der Verwaltungsanweisungen in Nr. 135 I 1 übernommene Rechtskreistheorie stellt darauf ab, ob eine Bestimmung den Rechtskreis des Betroffenen berührt, d. h. neben anderen Zielen zumindest auch seinen Schutz bezweckt; Verstöße gegen bloße

45 BGHSt 14, 358, 365.

46 *Friedrich Dencker*, Verwertungsverbote im Strafprozeß, 1977, S. 59 ff, *Rüping* (Anm. 17) S. 28, aus der Praxis BVerfG 57, 250, 285 ff, BGHSt 29, 109, 113. Warum diese Meinung „mit deutschen Rechtsvorstellungen nicht vereinbar“ ist (*Wenzig* Stb 1982, 99, 107), bleibt unerfindlich.

47 BayObLGSt 1974, 15, 16; für das Strafverfahren zuletzt anders FG Rheinland-Pfalz, 5. Senat, EFG 1981, 546, 547, *Schneider* DStZ 1982, 101, 102.

48 Für das Strafverfahren BFH 128, 170, 172 = BStBl 1979 II 704, FG Rheinland-Pfalz EFG 1982, 277, 278; dagegen *Rüping* (Anm. 17) S. 50.

Ordnungsvorschriften sollen dabei nie gerügt werden können<sup>49</sup>. Diese Auffassung enthält einen zutreffenden Ansatz. Doch bleibt die Wertung von Verfahrensnormen als Ordnungsnormen dogmatisch wie praktisch angreifbar und geht an der Bedeutung prozessualer Formen vorbei.

Entscheidend ist die konkrete Bedeutung der Norm im Verfahren gegen den Angeklagten: will sie ihn unmittelbar oder mittelbar schützen, begründet ein Ermittlungsverstoß gleichzeitig ein Verwertungsverbot<sup>50</sup>. Diese Funktionstheorie kennt keine prinzipiell irrevisiblen Ordnungsvorschriften. Sie vermeidet Leerformeln wie „Treu und Glauben“<sup>51</sup>, schließt nicht nur Ergebnisse aus, die unzuverlässig gewonnen sind<sup>52</sup> und nimmt die Schwere des Verstoßes und den Rang des Betroffenen (Grund-)Rechtes nur als, allerdings wesentliches Indiz<sup>53</sup>.

## II. Anwendung

### 1. Vernehmung des Beschuldigten

Als einige wichtige Anwendungsfälle können Aussagen des Beschuldigten, ohne daß er entsprechend § 136 I StPO belehrt worden ist, nicht verwertet werden. Die Rechtsprechung verfehlt den Schutzzweck der Bestimmung, wenn sie darin eine bloße Ordnungsvorschrift sieht<sup>54</sup>. Entsprechendes gilt, wenn die Fahndung den Beschuldigten nach objektivem Eintritt in das Strafverfahren nicht über seine Rechte belehrt (§§ 397 III, 393 I 4 AO), auch wenn der Entwurf der Verwaltungsanweisungen versucht, die anderslautende Rechtsprechung festzuschreiben<sup>55</sup>.

Verstöße stellen sich zudem objektiv als Täuschung im Sinne des § 136 a I 1 Alt. 6 StPO dar. Der Betroffene muß sich in Rechtsfragen, wie dem Übergang vom Steuerermittlungs- in das Strafverfahren, auf das

49 BGHSt (GS) 11, 213, 215; 22, 170, 173 ff; für das Strafverfahren auch EG Rheinland-Pfalz EFG 1982, 277, 278.

50 Zur Diskussion Rüping (Anm. 17) S. 32.

51 Für den Zivilprozeß LG Frankfurt NJW 1982, 1056; für das Strafverfahren RFH StW 1929 Nr. 156, Kalmes DStZ 1981, 427, 429, Rößler DStZ 1982, 350, 351.

52 Ansatzweise Gössel NJW 1981, 2217, 2219.

53 BGHSt 24, 125, 131 f; 27, 355, 357, LG Bonn NJW 1981, 292, 293; für das Strafverfahren FG Rheinland-Pfalz EFG 1981, 603, 604; bedenklich Hildebrandt DStZ 1982, 20, 22, der fiskalische Interessen auch im Strafverfahren berücksichtigen will.

54 Gegen BGHSt 22, 170, 173 (widersprüchlich BGHSt 25, 325, 329 ff zu § 243 IV StPO); anders jetzt LG Münster StV 1981, 613 (615).

55 Anders für § 393 I 4 AO Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl. 1979, Anm. 6 b.

Verhalten amtlicher Organe verlassen können; wird er trotz objektiver Kriterien für das Strafverfahren falsch oder gar nicht über seine Rechte belehrt, genügt bereits der objektive Verstoß, um Aussagen nach § 136 a III StPO unverwertbar zu machen<sup>56</sup>.

### 2. Zeugen

Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte können die Aussage das ihnen in dieser Eigenschaft Anvertraute verweigern (§ 53 I Nr. 3 StPO), um das Vertrauensverhältnis zum Mandanten zu schützen. Ihre Aussage ist daher unverwertbar, soweit der Mandant die Berufsträger nicht gemäß § 53 II StPO von der Verschwiegenheitspflicht entbindet<sup>57</sup>. Gerät der Zeuge dagegen in die Gefahr, sich mit seiner Aussage selbst zu belasten, etwa wegen Beteiligung an einer Straftat, und wird entgegen § 55 II StPO nicht belehrt, sind seine eigenen Interessen betroffen und bleibt die Aussage im Verfahren gegen den Angeklagten verwertbar<sup>58</sup>.

### 3. Sachliche Beweismittel

Mit den Erwägungen zum Aussageverweigerungsrecht des § 53 StPO begründet das flankierende Beschlagnahmeverbot des § 97 ebenfalls ein Verwertungsverbot. Beweismittel aufgrund einer Durchsuchung bleiben unverwertbar, wenn Gesetzesverstöße Schutzrechte des Angeklagten betreffen<sup>59</sup>. Das bezieht sich auf die Durchführung und die Resultate:

Fehlen die sachlichen Voraussetzungen der §§ 102-104 oder die Kompetenz zur Anordnung nach § 105 I, z. B. bei sachwidriger Annahme der Eilbedürftigkeit (anders wohl Nr. 135 I 2 des Entwurfs der Verwaltungsanweisungen), scheiden die Ergebnisse als Beweismittel aus. Das gilt auch, wenn entgegen § 105 II Zeugen sachwidrig nicht hinzugezogen sind<sup>60</sup>, vor allem aber, wenn die Verhältnismäßigkeit fehlt<sup>61</sup>. Dagegen sichert § 106 I

56 OLG Bremen NJW 1967, 2022, 2023, Rüping (Anm. 8) S. 41, Streck (Anm. 26) S. 218 und in: Steuerkontrolle, Folge 1, 1982, S. 171, 178; abw. Hildebrandt (Anm. 53) S. 21.

57 Grünwald JZ 1966, 489, 498, Rüping (Anm. 15) Rdnr. 409.

58 Grünwald (Anm. 57) S. 498 f, auch BGHSt (GS) 11, 213, 217.

59 Weitergehend Grünwald (Anm. 57) S. 496, Kühne NJW 1979, 1053 f; abl. Eb. Schmidt, Lehrkommentar zur StPO, Nachtragsbd. 1, 1967, § 105 Rdnr. 2.

60 Allgemein zur Unverwertbarkeit Claus Roxin, Strafverfahrensrecht, 17. Aufl. 1982, S. 201, auch Selmer (Anm. 22) S. 147; anders LG Wiesbaden NJW 1979, 175, Schlüchter (Anm. 29) S. 284.

61 BVerfG 44, 353, 383 f, allgemein Dagoglou (Anm. 30) Art. 13 GG Rdnr. 108; anders KMR-Müller § 103 Rdnr. 18.

die Interessen des Wohnungsinhabers; des Beschuldigten nur, soweit er mit ihm identisch ist<sup>62</sup>.

Ergibt die Durchsichtung im Rahmen ihrer Anordnung andere, aber für dasselbe Verfahren relevante Gegenstände, können sie als Beweismittel verwertet werden, soweit nicht § 97 entgegensteht. Weisen die Gegenstände auf eine Straftat außerhalb der Untersuchung hin – bei Ermittlungen durch die Finanzbehörde: auf eine andere Steuerstraftat –, können sie gemäß § 108 S. 1 StPO vorläufig sichergestellt werden. Die Bestimmung schafft eine zusätzliche Kompetenz zur Sicherstellung, erweitert dagegen nicht die Möglichkeit der Durchsichtung. Sie verbietet daher die planmäßige Durchsichtung nach Gegenständen außerhalb der untersuchten Tat; entsprechende Funde sind keine Zufallsfunde im Sinne des Gesetzes und können prozessual nicht verwertet werden<sup>63</sup>.

### III. Reichweite

Verwertungsverbote können nicht durch Einwilligung aufgehoben werden, wie § 136 a III StPO als allgemeiner Grundsatz bestimmt. Sie bestehen unabhängig vom Inhalt, als Belastungs- wie als Begünstigungsverbot<sup>64</sup> und hindern jede Umgehung, z. B. durch Vorhalt oder durch Vernehmung eines amtlich Beteiligten über den Inhalt der unzulässigen Aussage. Sie schließen als Fernwirkung aus, „Früchte vom verbotenen Baum“ zu ernten, d. h. weitere, auf dem ersten unverwertbaren Befund beruhende Resultate zu benutzen. Die bisher ablehnende Rechtsprechung erkennt die Fernwirkung jetzt auch bei Verstößen gegen verfassungsrechtliche Gewährleistungen an<sup>65</sup>.

Verwertungsverbote im (Steuer-)Strafverfahren gelten schließlich auch in anderen Verfahren, soweit sie einen gemeinsamen Bezugspunkt haben. So entfaltet sich das Verbot unzulässiger Vernehmungsmethoden in § 136 a StPO als Konstitutionsprinzip jeden rechtsstaatlichen Prozedierens<sup>66</sup>.

62 Ähnlich *Benfer* (Anm. 32) S. 297.

63 LG Bonn NJW 1981, 292, 293, dazu *Selmer* (Anm. 22) S. 71 f.

64 BGHSt 5, 290, *Dencker* (Anm. 46) S. 74 f.

65 BGHSt 29, 244, 251, OLG Köln NJW 1979, 1216, 1217.

66 *Rüping* (Anm. 8) S. 36, *Streck* (Anm. 26) S. 215, auch *Wenzig* DStZ 1982, 248, 249, zurückhaltender *Kalmes* DStZ 1982, 213, 214, abl. *Hildebrandt* (Anm. 53) S. 24.

## Die Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige

Privatdozent Dr. *Dietrich Kratzsch*, Köln/Heidelberg

### Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>A. Einführung</li> <li>B. Ursachen der „Schwierigkeiten“ – Ansätze zu ihrer Überwindung</li> <li>C. Der systematische Standort der Selbstanzeige             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. § 371 AO als Strafaufhebungsgrund</li> <li>II. Praktische Konsequenzen</li> </ul> </li> <li>D. Ziele und Grenzen der Selbstanzeigerregelung             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Rechtfertigung und Ziele der Strafaufhebung                 <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Die „Anreizfunktion“</li> <li>2. Erleichterung der Umkehr zur Steuerehrlichkeit</li> <li>3. Wiedergutmachung</li> </ul> </li> <li>II. Die Verknüpfung des § 371 AO mit der Sanktionsnorm des § 370 AO                 <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Grenzen der Strafbefreiung</li> <li>2. Strafrechtliche Funktionen des § 371 AO</li> <li>3. Strafprozessuale Funktionen des § 371 AO</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>III. Wechselseitige Begrenzung von steuerpolitischen und strafrechtlichen Normfunktionen             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Struktur und Maßstäbe der Begrenzung</li> <li>2. Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelung</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>E. Probleme der Gesetzesanwendung im einzelnen             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Das Erfordernis der Berichtigung (§ 371 Abs. 1 AO)                 <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Problemübersicht</li> <li>2. Die Gesetzesüberschrift als „Ursache“ für „verunglückte“ Selbstanzeigen                     <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Der Verzicht auf subjektive Voraussetzungen</li> <li>b) Die Berichtigung als Minimalerfordernis</li> </ul> </li> <li>3. Erleichterungen der „Anzeigerstattung“ und ihre Grenzen                     <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Tolerierte Unvollständigkeiten</li> <li>b) Die Teilselbstanzeige</li> <li>c) Selbstanzeige „dem Grunde nach“?</li> <li>d) Sonstige Erleichterungen</li> </ul> </li> <li>4. Ausnahmen vom Berichtigungserfordernis?</li> <li>5. Zwischenergebnis</li> </ul> </li> <li>II. Die Nachzahlung der verkürzten Steuern (§ 371 Abs. 3 AO)                 <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Problemübersicht</li> <li>2. Die Pflicht zur Nachzahlung                     <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Der Rechtsgrund der Pflicht</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> |
|---|---|

- b) Kopplung des Abs. 3 an die Strafandrohung des § 370 AO als Verstärkung
  - c) Ausnahme bei fremdnütziger Steuerverkürzung
  - d) Erleichterungen der Nachzahlung
3. Die Nachzahlungsfrist
- a) Grund und Rechtsnatur der Frist
  - b) Angemessenheit der Fristsetzung
  - c) Unabhängigkeit der Fristsetzung vom Besteuerungsverfahren
  - d) Rechtsbehelf gegen die Fristsetzung?

- 4. Nachträglicher Wegfall der Zahlungspflicht?
  - 5. Fazit
- III. Ausschlussgründe (§ 371 Abs. 2 AO)
- 1. Die ratio der Vorschrift
  - 2. § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO als Beispiel
    - a) Probleme
    - b) Persönlicher Umfang der Sperrwirkung
    - c) Sachlicher Umfang der Sperrwirkung
    - d) Fazit

#### F. Resümee und Ausblick

#### A. Einführung

§ 371 AO<sup>1</sup> gehört – daran dürfte spätestens<sup>2</sup> seit der noch schwelenden Parteispendenaffäre nicht mehr zu zweifeln sein – zu jenen seltenen Vorschriften des Strafrechts, die auf viele steuerpflichtige Bürger<sup>3</sup> eine beträchtliche Faszination ausüben. Die Selbstanzeige verdankt ihre außergewöhnliche Attraktivität in erster Linie einem Regelungsmechanismus, der im Strafrecht seinesgleichen sucht<sup>4</sup>: Sie verhilft Straftätern zur Straffrei

1 Auf § 378 Abs. 3 AO wird im folgenden nicht eingegangen.

2 Vgl. bereits *Kottke*, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 4. Aufl. 1969, S. 245; *Terstegen*, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 1957, S. 119; *Tiedemann*, JR 1975, 387; *AE-Wirtsch-StrR* 1977, 95, 97 u. a.

3 Wie das angeführte Beispiel beweist: selbst auf prominente Politiker, denen ein später nicht weiterverfolgter Entwurf zur Änderung des § 371 AO nachträglich zur Straffreiheit verhelfen sollte, vgl. Südd. Zeitung vom 19. 12. 1981; *Franzheim*, NStZ 1982, 137 ff; *Danzer*, Die Aktiengesellschaft 1982, 57; *Brauns*, wistra 1982, 182.

4 Zu Unrecht in Abrede gestellt von *Subr*, StBp 1975, 262, der bei seinem Vergleich mit §§ 59 ff StGB, 153 a StPO u. a. die völlig anders gelagerte Rechtsnatur dieser (dem Sanktions- bzw. Verfahrensrecht zuzurechnenden) Vorschriften übersieht und im übrigen nicht genügend berücksichtigt, daß § 371 AO selbst auf Fälle der Schwerstkriminalität anwendbar ist; *Seybold*, Tagungsberichte der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität – Reform des Wirtschaftsstrafrechts – 1976, Bonn, Bd. XI, Anlage 8, S. 3 ff, 9 f; *dagegen* mit Recht: *Hübner*, in: *Hübner/Schmann/Hepp/Spitaler*, Komm. zur AO und FGO, 7. Aufl., Köln 1980, § 370 Rdnr. 6; *Augustin*, in: Tagungsberichte aaO, Anlage 9, S. 9.

heit, die ihre Tat bereits vor Jahren begangen und beendet haben. Um in den Genuß dieser „Rechtswohltat“ zu gelangen, müssen Steuerhinterzieher dreierlei tun:

- eine Berichtigungserklärung im Sinne des § 371 Abs. 1 AO abgeben (E.I.);
- die Erklärungsfristen des § 371 Abs. 2 AO beachten (E.III.) und,
- falls der Verkürzungserfolg bereits eingetreten ist, die zu ihren Gunsten hinterzogenen Steuern fristgerecht nachzahlen (§ 371 Abs. 3 AO; vgl. E.II.).

Die Vorstellung von der Selbstanzeige als einer Rechtseinrichtung, mit der auf bemerkenswert einfache Weise und gewissermaßen kostenfrei Straffreiheit erlangt werden kann, bedarf einer gewissen Korrektur, wenn man der Frage nachgeht, was ein Steuerstraftäter im einzelnen zu beachten hat, um den Anforderungen des § 371 AO gerecht zu werden. Ein Blick in die einschlägigen (bezeichnenderweise meist umfangreichen) Kommentierungen<sup>5</sup> zeigt, daß die Voraussetzungen der Selbstanzeige in einem Maße umstritten und ungeklärt sind, daß es für normale Steuerpflichtige faktisch unmöglich ist, sich ohne Konsultation eines berufenen Ratgebers ein zuverlässiges Bild über den Inhalt des Gesetzes zu machen<sup>6</sup>. Die bestehenden Rechtsunsicherheiten werden noch dadurch verstärkt, daß die Auffassungen von Finanzbehörden und Organen der Strafjustiz (bzw. ihrer Repräsentanten) über zentrale Fragen der Gesetzesanwendung nicht selten erheblich auseinandergehen und sich teilweise sogar widersprechen<sup>7</sup>. Es versteht sich von selbst, daß ein solcher Zustand der Rechtsunklarheit für alle Beteiligten auf die Dauer nur schwer erträglich ist. Am wenigsten erscheint er für jene Steuerhinterzieher zumutbar, die aus Rechtsunkenntnis „verunglückte“ Selbstanzeigen erstatten und damit unmittelbar eine Bestrafung riskieren<sup>8</sup>.

Diese ersten skizzenhaften Bemerkungen dürften hinreichend belegen, daß in mehrfacher Hinsicht Anlaß besteht, die vielfältigen Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige einer genaueren Analyse zu unterziehen. Der nachfolgenden Untersuchung geht es weniger um eine detaillierte Beschreibung des gegenwärtigen Ist-Zustandes, als um die Erarbeitung von

5 Vgl. Hierzu im einzelnen die Nachweise i. folg. Text.

6 Vgl. *Eggesiecker/Latz*, Stbg 1980, 214; *Seithel*, DStR 1980 155 f.

7 Vgl. u. a. *Müller/Wabnitz*, Wirtschaftskriminalität, 1982, 150 f; *Brenner*, ZfZ 1979, 140 ff, 233; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 51; *Kratzsch*, StuW 1974, 68 ff, StBp 1975, 260 ff = Anlage 10 der Tagungsberichte (FN 4) *einerseits*; *Subr*, StBp 1975, 80 ff, 262 f; *Wendt/Heyn*, ZfZ 1979, 231 ff *andererseits*.

8 Nach *Eggesiecker/Latz*, aaO (FN 6) geschieht dies in der Praxis nur „allzu oft“.

Vorschlägen, die zu einer besseren und leichter durchschaubaren Problembewältigung beitragen sollen. Zugleich wird damit eine Stellungnahme zu einer Reihe von umstrittenen Fragen angestrebt.

### B. Ursachen der „Schwierigkeiten“ – Ansätze zu ihrer Überwindung

Angesichts einer auch für Juristen ungewöhnlichen Häufung von Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 371 AO liegt es nahe, zunächst die Frage nach ihren Ursachen aufzuwerfen. Wegen der begrenzten Zeit können hierzu nur einige Hinweise vorgetragen werden. Unter den möglichen Ursachen scheinen zwei in besonderem Maße für die gegenwärtigen Rechtsunsicherheiten verantwortlich zu sein.

Die erste ist in der Sache begründet: Als Norm des Strafrechts liegt § 371 AO im Spannungsfeld von zwei weiteren Rechtssystemen<sup>9</sup>, die ebenfalls ihren Einfluß auf die Rechtsgestaltung geltend machen. Die zahlreichen Zielkonflikte, die hieraus resultieren, schlagen sich zwangsläufig sowohl in einer entsprechend komplexen Struktur des Gesetzes<sup>10</sup> wie auch in der Gesetzesauslegung<sup>11</sup> nieder.

Die zweite Ursache weist eher auf „hausgemachte“ Schwierigkeiten hin, die durch folgende Umstände begünstigt werden. § 371 AO enthält verschiedene Merkmale, die auch im Steuerrecht und Strafverfahrensrecht verwendet werden, wie z. B. die Begriffe „bei der Finanzbehörde“ in Abs. 1, „Tat“ und „zur steuerlichen Prüfung“ in Abs. 2. Diese Gemeinsamkeiten verführen dazu, Begriffsfestlegungen der nichtstrafrechtlichen Rechtsgebiete ohne Überprüfung an der ratio des § 371 auf dessen Auslegung zu übertragen, was leicht zu sinnentstellenden Begriffsvertauschungen führen kann<sup>12</sup>. Kaum weniger fehlerträchtig dürfte die von der h. M. vertretene

<sup>9</sup> Nämlich *Steuerrecht* und *Strafverfahrensrecht*.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu etwa die Ausführungen zur Zielstruktur des § 371 AO (unten D), zur Regelung der Nachzahlungspflicht in Abs. 3 (unten E.II.) oder zu den Ausschlußgründen des Abs. 2 (unten E.III.).

<sup>11</sup> Vgl. z. B. die Kontroversen über die sog. Selbstanzeige dem Grunde nach (unten E.I.3 c) oder die Bedeutung des Merkmals „zu seinen Gunsten“ in Abs. 3 (unten E.II.2 c).

<sup>12</sup> In diesem Zusammenhang dürfte auch ein vielbeklagtes „Ausbildungsdefizit... in der Finanzverwaltung“ eine Rolle spielen, das nach *Wannemacher*, StJb 1980/81, 423, 425 „immer wieder Ursache für prozessuales Fehlverhalten ist“: „... weder die Veranlagungsbeamten noch die Außenprüfer, noch die Fahnder, noch die Sachbearbeiter in den Strafsachenstellen haben – von kursorischen Einführungen abgesehen – eine besondere strafrechtliche Vorbildung.“

These sein, der Zweck des § 371 AO sei allein mit seiner steuerpolitischen Funktion zu erklären<sup>13</sup>. Eine solche eindimensionale Zweckbestimmung wird in keiner Weise der ratio des Gesetzes gerecht<sup>14</sup>, die in Wirklichkeit – wie gleich zu zeigen sein wird – außerordentlich vielschichtig ist und von mehreren einschränkenden Bedingungen abhängt<sup>15</sup>.

Bei dieser Ausgangslage haben die nachfolgenden Darlegungen anzusetzen. Um eine tragfähige Grundlage für die Auslegung des § 371 AO zu gewinnen, erscheint es unumgänglich, zunächst die Rechtsnatur und die Ziele der Vorschrift sowie ihre Grenzen näher zu untersuchen.

### C. Der systematische Standort der Selbstanzeige

#### I. § 371 AO als Strafaufhebungsgrund

Nach überwiegender und zutreffender Lehre ist § 371 AO den Strafaufhebungsgründen zuzurechnen<sup>16</sup>, die im System des Strafrechts eine Sonderstellung einnehmen<sup>17</sup>. Strafaufhebungsgründe sind persönlich wirkende Umstände der Straftat, die nach begangener Tat eintreten und die Strafbarkeit aufheben, obwohl sie die Rechtswidrigkeit und Schuld der Handlung unberührt lassen. Wird eine Gesetzesvorschrift strafrechtssystematisch der Kategorie der Strafaufhebungsgründe zugeordnet, ergeben sich

<sup>13</sup> Vgl. BGHSt 12, 100 f; NJW 1974, 2293; BayObLGSt 1972, 105, 108; *Dumke*, BB 1981, 118; *Wendt/Heyn*, ZfZ 1979, 232; *Göggerle*, GmbH-Rdsch. 1980, 173 ff; *L. Müller*, DB 1981, 1480, 1482; *Firnhaber*, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, 1962, 4; *List*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, 1963, 14; *Seckel*, Die Steuerhinterziehung (§ 370 AO 1977), 1978, 74 m.w.N.; *Bender*, Das Zoll- und Verbrauchssteuerstrafrecht mit Verfahrensrecht, 3. Aufl., S. 58; *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 1978, § 371 Rdnr. 12 ff u. a.

<sup>14</sup> Insofern zutreffend *Bottke*, Strafrechtswissenschaftliche Methodik und Systematik bei der Lehre vom strafbefreienden und strafmildernden Täterverhalten, 1979, 626 f.

<sup>15</sup> Vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 1979/82, § 371 Rdnr. 14 ff, 114 a; *Bringewat*, JZ 1980, 350; *Kratzsch*, StuW 1974, 69 ff m.w.N.

<sup>16</sup> Vgl. BGH, GA 1959, 71; BayObLG, DStZ/B 1972, 287; OLG Frankfurt, NJW 1962, 975 f; OLG Karlsruhe, BB 1974, 1514 ff = NJW 1974, 1577; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 12; *Kohlmann* aaO, § 371 Rdnr. 3; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 9, jeweils m.w.N. und treffenden Argumenten gegen die abweichende Qualifikation des § 371 als Strafausschließungsgrund.

<sup>17</sup> Vgl. *Bloy*, Die dogmatische Bedeutung der Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe, 1976, 16 ff, 212 ff; *Schönke/Schröder/Lenckner*, StGB, 21. Aufl. 1982, Vorbem. 127 ff, 133 f zu §§ 32 ff; *Dreher/Tröndle*, StGB, 40. Aufl. 1981, Rdnr. 17 vor § 32; *Jescheck*, Lehrbuch des Strafrechts AT, 3. Aufl. 1978, S. 447 f m.w.N.

hieraus regelmäßig eine Reihe von praktischen Konsequenzen für die Gesetzesanwendung<sup>18</sup>. Auch § 371 AO ist von dieser Regel nicht ausgenommen<sup>19</sup>.

## II. Praktische Konsequenzen

1. Zu den unbestrittenen<sup>20</sup>, aber nicht immer genügend beachteten<sup>21</sup> Folgerungen aus dem eben Gesagten gehört die Einsicht, daß § 371 AO materielle Voraussetzungen der Strafbarkeit regelt, deren Auslegung sich am *Bestimmtheitsgrundsatz* des Art. 103 Abs. 2 GG orientiert.

2. Weiterhin ist für § 371 AO als Strafaufhebungsgrund wesentlich, daß seine positiven Voraussetzungen – rechtzeitige Abgabe der Berichtigungserklärung i. S. des Abs. 1 und fristgemäße Nachzahlung nach Abs. 3 – *objektiv* gegeben sein müssen. Der Anzeigende trägt das *Risiko* einer vollständigen Erfüllung der ihm auferlegten Pflichten<sup>22</sup>. Ein Irrtum seinerseits über die Voraussetzungen der Selbstanzeige<sup>23</sup> ist ebenso unbeachtlich wie unverschuldete Zahlungsunfähigkeit im Zusammenhang mit Abs. 3<sup>24</sup> oder das Versehen eines ihn vertretenden Steuerberaters<sup>25</sup>. Der auf den ersten Blick rigorose Standpunkt des Gesetzes hat weder etwas mit der mittel-

18 Vgl. die Nachweise FN 17.

19 Vgl. *Hübner*, aaO (FN 16); *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 4 - 7; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 9, 10.

20 Vgl. *Kohlmann*, aaO, Rdnr. 6; *Franzen*, aaO, Rdnr. 9.

21 Das jüngste Beispiel liefert die (zunehmend an Bedeutung gewinnende) Auffassung, „die Tat“ sei i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO „entdeckt“, wenn ein *bloßer Anfangsverdacht* i.S.d. § 152 StPO gegeben sei (vgl. BayObLG, StWK, Heft Nr. 14 vom 25. 7. 1980, Kurzinformationen Gruppe 28 Nr. 8; *Dietz*, DStR 1981, 372 f; *Pfaff*, StBp 1982, 90; für noch weitergehende Vorverlegung des Entdeckungzeitpunkts: *Bilsdorfer*, BB 1982, 670, 673). Eine derart extensive Gesetzesinterpretation mag zwar, was besonders der Beitrag von *Bilsdorfer*, aaO, deutlich macht, aus der Sicht der Finanzbehörden opportun erscheinen. Sie sprengt jedoch den „möglichen Sinn“ des Wortes „Tatentdeckung“ (vgl. *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 168; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 120 jew. m.w.N.) und widerspricht damit nicht nur dem Zweck der Vorschrift (vgl. *Kohlmann*, WPg 1982, 73 m.w.N.), sondern auch Art. 103 Abs. 2 GG.

22 Vgl. BGHSt 3, 373, 376; BB 1978, 698 m. Anm. v. *Leise* = DB 1978, 2155 m. Anm. v. *Barske*; OLG Karlsruhe, BB 1974, 1514 m. Anm. v. *Coring*; *Zeller*, in: *Koch*, AO, 2. Aufl. 1979, § 371 Rdnr. 16 f; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 160.

23 Vgl. RGSt 59, 115, 118; BGH, aaO (FN 22); *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 75.

24 Vgl. OLG Karlsruhe, aaO (FN 22); *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 58; *Dumke*, in: *Schwarz*, AO, 1976 ff, § 371 Rdnr. 7.

25 Vgl. RGSt 58, 83, 85; *List*, aaO (FN 13), S. 75.

terlichen Erfolgshaftung gemein<sup>26</sup> noch verstößt er, wie das BVerfG mit Recht festgestellt hat<sup>27</sup>, gegen das Sozialstaats- und Gleichheitsprinzip. Er rechtfertigt sich aus dem Wesen des § 371 AO als Strafaufhebungsgrund, der erst dann zum Zuge kommt, wenn feststeht, daß bereits eine rechtswidrige und schuldhaft Tat begangen worden ist<sup>28</sup>.

3. Der Umstand, daß § 371 AO seiner Struktur nach den Strafaufhebungsgründen zuzurechnen ist, wirkt sich für den Steuerpflichtigen nicht nur zu seinen Ungunsten, sondern durchaus auch vorteilhaft aus. Abgesehen von Art. 103 Abs. 2 GG zeigt sich dies vor allem in folgender Hinsicht.

Bei der Anwendung des § 371 AO wird über eine Rechtsfolge entschieden, die in der Regel mit einem schwerwiegenden Eingriff in die Rechte des Betroffenen verknüpft ist. Ein solcher Eingriff setzt, dies folgt bereits aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip<sup>29</sup>, eine gewisse Mindestschwere der Tat oder – in den Kategorien des Strafrechts formuliert – hinreichende Strafbarkeit voraus. Das *Prinzip der hinreichenden Strafbarkeit*<sup>30</sup> hat nun nicht nur für den Gesetzgeber Bedeutung. Es bestimmt bekanntlich auch die Auslegung von mehrdeutigen Gesetzesmerkmalen, soweit diese die Strafbarkeit tangieren<sup>31</sup>. Folgendes Beispiel mag belegen, daß die Praxis diesem Auslegungsgrundsatz bislang zu wenig Beachtung beimißt.

Die wohl herrschende Meinung legt das Merkmal „bei der Finanzbehör-

26 Vgl. jedoch *Lenckner*, Gallas-Festschrift, 1973, 281, 290; *Mumoz-Conde*, Der mißlungene Rücktritt: Eine Wiederkehr der Erfolgshaftung?, GA 1973, 33; *Lackner*, StGB, 14. Aufl. 1981 § 24 Anm. 4 b m.w.N.

27 Durch Beschluß des Dreierausschusses v. 30. 7. 1974 – 2 BvR 527/74 – zit. bei *Coring*, BB 1974, 1515 (kritisch).

28 Die von den Kritikern (vgl. *Coring*, aaO (FN 27)) erwogene abweichende Regelung würde den Träger des durch § 370 AO geschützten Rechtsguts – abgesehen von der bereits eingetretenen schuldhaften Rechtsgutsverletzung – auf der Ebene der Wiedergutmachung der Tatfolgen mit zusätzlichen Risiken (z. B. des Schuldnachweises) belasten, die das Gesetz offensichtlich nicht mehr für zumutbar hält. Dieses stellt insofern das *Ergebnis* einer feinsinnigen *Risikoverteilung* dar, durch die den Schutzbelangen des Fiskus gegenüber den Freiheitsinteressen potentieller Steuerstraftäter der Vorrang eingeräumt wird.

29 Vgl. BVerfGE 35, 400 f; 37, 185; *Otto*, in: H. Schröder-Gedächtnisschrift, 1978, 53, 54.

30 Vgl. BVerfGE 27, 28 f; *Sax*, in: Die Grundrechte, herausgegeben v. *Bettermann*, *Nipperdey*, *Scheuener*, Bd. III 2, 2. Aufl. 1972, 923 ff; *Jescheck*, aaO (FN 17), S. 38; *Günther*, JuS 1978, 12 ff; *Otto*, aaO (FN 29), 54 ff; *Zipf*, Kriminalpolitik, 2. Aufl. 1980, S. 89 ff; *Bloy*, aaO (FN 17), S. 227 ff, jeweils m.w.N.

31 Vgl. die vorstehenden Nachweise.

de“ in Abs. 1 restriktiv aus. Sie<sup>32</sup> verlangt vom Täter, daß er die Selbstanzeige bei der örtlich und sachlich zuständigen Behörde erstattet<sup>33</sup>. Diese Auslegung bedeutet nicht nur für viele Steuerpflichtige, die sich im „Kompetenzschwungel“ der Finanzbehörden nicht auskennen, eine nicht mehr zumutbare Überforderung<sup>34</sup>. Sie verstößt meines Erachtens auch gegen das Prinzip der hinreichenden Strafwürdigkeit. Denn letztlich führt sie zu nichts anderem, als daß ein Formfehler zum entscheidenden Grund für eine Bestrafung deklariert wird, der – mißt man ihn an den Zielen des § 371 AO – unzweifelhaft kaum ins Gewicht fällt und jedenfalls keine Bestrafung verdient<sup>35</sup>.

#### D. Ziele und Grenzen der Selbstanzeigerregelung

Ein zweiter Faktor, der für die Interpretation des § 371 AO von grundlegender Bedeutung ist, sind die Ziele dieser Vorschrift und die in ihr festgeschriebenen Grenzen. Wie bereits angedeutet<sup>36</sup>, erschließt sich der Zweck des § 371 AO dem Betrachter nur, wenn er ihn nicht mit seiner steuerpolitischen Funktion gleichsetzt, sondern als ein komplexes Gebilde von aufeinander bezogenen Zielen und Gegeninteressen zu erfassen sucht. Um sich in diesem Geflecht von konkurrierenden Zielaspekten zurechtzufinden, empfiehlt es sich, drei Wertungsebenen voneinander zu unterscheiden.

#### I. Rechtfertigung und Ziele der Strafaufhebung

1. Nach herkömmlicher Auffassung bestehen Zweck und Rechtfertigungsgrund der Selbstanzeige vor allem darin, Steuerhinterziehern durch

32 Vgl. RGSt 61, 10 f; 115, 119 f; OLG Bremen, DSStZ/B 1951, 213; OLG Frankfurt, DSStZ/B 1954, 58 f m. zust. Anm. v. Kessler; NJW 1962, 974 m. Anm. v. Leise; Klein/Orlopp, AO, 1979, § 371 Anm. 5; Firnhaber, aaO (FN 13), S. 87; Pfaff, Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige, 1977, S. 44; Hübner, aaO (FN 4), Rdnr. 38 ff m.w.N. u. a.

33 Obwohl der Gesetzeswortlaut auch einen weniger formalen Standpunkt zuläßt, vgl. Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 62 ff; Koblmann, § 371 Rdnr. 82 ff.

34 Vgl. Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 65 m. zahlreichen Belegen; Subr/Nauermann, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 1977, S. 348 f.

35 Gegen die „allzu formalistische“ h.M. außer den in FN 34 Genannten ebenfalls: Koblmann, § 371 Rdnr. 81 ff und (abgeschwächt) Bender, aaO (FN 13), S. 59; Ehlers/Lohmeyer, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, einschließlich Verfahrensrecht, 1982, S. 31 f.

36 Vgl. oben B.

die Aussicht der Strafbefreiung einen Anreiz zur Offenlegung von Steuerquellen zu bieten, die sonst dem Staat verborgen blieben<sup>37, 38</sup>.

2. Nicht minder wichtig dürfte das kriminalpolitische Ziel des § 371 AO sein, jenen Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu erleichtern, die bei der Abgabe von Steuererklärungen unter anderem wegen des Bilanzzusammenhangs mit der Aufdeckung früherer Straftaten rechnen müssen<sup>39</sup>.

3. Eine dritte Zielkomponente schließlich ist die durch § 371 Abs. 1 und 3 geregelte Wiedergutmachung begangenen Unrechts, die wichtige strafrechtliche Funktionen erfüllt<sup>40</sup>.

#### II. Verknüpfung des § 371 AO mit der Sanktionsnorm des § 370 AO

1. In ihrer gesetzlichen Ausgestaltung sind die drei genannten Normziele nicht absolut gesetzt, sondern an einschränkende Bedingungen geknüpft. Diese Grenzen der Selbstanzeige treten in verschiedenen Gesetzesmerkmalen in Erscheinung, unter anderem in den Ausschlußtatbeständen des Abs. 2, die entgegen einer verbreiteten Lehre<sup>41</sup> nicht allein mit der steuerpolitischen Funktion des § 371 erklärt werden können<sup>42</sup>.

2. Bei der Suche nach einer adäquaten Begründung der Grenzen dieser Vorschrift muß § 370 AO mit in die Überlegungen einbezogen werden<sup>43</sup>.

37 Vgl. BGHSt 12, 101; NJW 1974, 2293; BayObLG, DSStZ/B 1972, 288; Klein/Orlopp, § 371 Anm. 1; Pfaff, aaO (FN 32), S. 14 f; Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 13; Koblmann, § 371 Rdnr. 16 f; Hübner, aaO (FN 4), Rdnr. 9 ff.

38 Kritisch und die Existenzberechtigung des § 371 AO in Frage stellend: L. Müller, DB 1981, 1481; Brenner, ZfZ 1979, 233; Tiedemann, JR 1975, 387 f; AE-Wirtsch-StrR 1977, S. 97 u. a. – Die Beiträge des Verfassers, StuW 1974, 68 ff, StBp 1975, 260 ff, die sich gegen eine rein fiskalisch orientierte Auslegung (!) des § 371 wenden, werden zu Unrecht dieser Auffassung zugerechnet (vgl. Hübner, aaO, Rdnr. 6).

39 Vgl. BGHSt 12, 100 f; Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 14; Buschmann, in: Mittelbach/Lohmeyer/Kühr, Handbuch des Abgabenrechts, 1980, § 371 Anm. 1; Hübner, aaO, Rdnr. 10 m.w.N.

40 Vgl. Kratzsch, StuW 1974, 69 ff; Augustin, in: Tagungsberichte (FN 4), Anlage 9; Seybold, in: Tagungsberichte (FN 4), Anlage 8, S. 2 ff, 7 f; Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 131; Hübner, aaO (FN 4), Rdnr. 10 d, 19; Havekost, ZRP 1980, 308; Koblmann, wistra 1982, 1, 5; Franzheim, NSStZ 1982, 138 f sowie unten E.II.2 a.

41 Vgl. u. a. OLG Düsseldorf, StBp 1982, 112 = wistra 1982, 119; Firnhaber, (FN 13) S. 50 f, 114 ff; Franzen/Gast/Samson, § 371 Rdnr. 71, 91.

42 Vgl. dazu den folgenden Text.

43 Vgl. z. folg. Kratzsch, StuW 1974, 69 ff; StBp 1975, 260 ff; Seybold, Tagungsberichte (FN 4), Anlage 8, S. 5, 17, 19 ff; Augustin, Tagungsberichte, Anlage 9, S. 2 ff; Empfehlungen der Unterkommission, Tagungsberichte (FN 4), S. 29 ff, 37 f; Koblmann, § 371 Rdnr. 22 ff, 112 ff, 114 a, 142 ff, 165 ff; Tiedemann, JR 1975, 387 f; AE-Wirtsch-StrR 1977, 95, 97; Franzheim, NSStZ 1982, 138 f.

Dieser ist mit § 371 AO zu einer untrennbaren Funktionseinheit verbunden. Die präventive Wirkung der Strafdrohung des § 370 AO beruht zu einem wesentlichen Teil darauf, daß potentielle Steuerhinterzieher mit nachteiligen Rechtsfolgen ihrer Tat zu rechnen haben, die derart schwer wiegen, daß die erwarteten Vorteile – Ersparnis von Steuern – insgesamt nicht mehr als lohnenswert erscheinen. Wäre die Selbstanzeige an keinerlei Grenzen geknüpft, stünde Steuerstraftätern ein geradezu ideales Mittel zur Verfügung, das ihnen angedrohte Strafrisiko aus eigener Kraft und zu jeder Zeit, selbst nach Entdeckung der Tat, wirkungsvoll abzuwenden.

Die in Frage stehenden Grenzen des § 371 AO sollen einer solchen Umfunktionierung der Selbstanzeige in ein Instrument der Straftatbegehung entgegenwirken. Sie übernehmen damit die wichtige *strafrechtliche Funktion*, die generalpräventiven Wirkungen der Strafdrohung des § 370 AO zu erhalten.

3. Darüberhinaus erfüllt § 371 AO, wie unlängst auch der BFH bestätigt hat<sup>44</sup>, gewisse *strafprozessuale Aufgaben*<sup>45</sup>. Die Entscheidung über die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige fällt im Rahmen eines Strafverfahrens, dessen Ausgang nicht beliebig hinausgezögert werden kann, ohne fundamentale Verfahrensprinzipien, u. a. den Beschleunigungsgrundsatz, zu verletzen. Zur Vermeidung diesbezüglicher Gefahren werden die vom Anzeigenden zu erbringenden Leistungen regelmäßig an bestimmte Fristen gebunden, die so zu bemessen sind, daß die maßgebenden Grundsätze des Strafverfahrens gewahrt bleiben.

### III. Wechselseitige Begrenzung von steuerpolitischen und strafrechtlichen Normfunktionen

1. Bei einer Norm, die wie § 371 AO eine komplexe Vielfalt von z. T. einander widersprechenden Zielen aufweist, sind Zielkonflikte bei der Normverwirklichung geradezu vorprogrammiert. Das Gesetz hat einen wesentlichen Teil der § 371 immanenten Zielkonflikte vorweggenommen und so geregelt, daß sich die erörterten Normfunktionen wechselseitig begrenzen. Dabei läßt es sich, wie nachfolgend an Problemfällen näher dargelegt wird, von folgenden *Grundsätzen* leiten<sup>46</sup>: Der steuerpolitischen Funktio-

44 Urt. v. 17. 12. 1981 – IV R 94/77 – vgl. wistra 1982, 193 ff = StRK AO 1977, § 371 R. 5.

45 Vgl. NsFG Hannover, DStZ/B 1963, 403; *Koblmann*, § 371 Rdnr. 36, 96 ff; *Pfaff*, aaO (FN 32), S. 166; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 131 ff, 138 jeweils m.w.N. sowie unten E.II.2., 3.

46 Vgl. die obigen Nachweise in FN 43.

nen des § 371 AO ist im Konfliktfall gegenüber den strafrechtlichen Normzielen bis zu einem gewissen Grad der Vorrang eingeräumt. Von diesem Grundsatz weicht das Gesetz zugunsten der strafrechtlichen Normfunktionen ab, wenn ein uneingeschränktes Festhalten am Vorrang des steuerpolitischen Ziels die generalpräventiven Funktionsmechanismen der Strafdrohung des § 370 außer Kraft setzen würde. Dieser Ausbalancierung liegt der Leitgedanke einer *Harmonisierung von Steuerstrafrecht und Steuerrecht* zugrunde, die von Rechtswegen unverzichtbar erscheint. Sie soll das Funktionieren beider Rechtssysteme sicherstellen und letztlich derjenigen Regelung zur Geltung verhelfen, die das ihnen gemeinsame Endziel am besten und wirkungsvollsten realisiert.

2. Die Erfahrungen im Umgang mit der Selbstanzeige zeigen, daß die auftretenden Kollisionen vom Gesetzgeber keineswegs abschließend geregelt sind. Ein Großteil der § 371 betreffenden Probleme besteht darin, in Konfliktfällen die richtige Mitte, das heißt Lösungen zu finden, die sowohl den positiven Zielen der Selbstanzeige wie auch den eben dargelegten Harmonisierungsgrundsätzen Rechnung tragen. Im anschließenden Teil soll auf der Basis des bisher Gesagten zu einigen konkreten Problemfällen Stellung bezogen werden, in denen die Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige offen zutage treten.

### E. Probleme der Gesetzesanwendung im einzelnen

#### I. Das Erfordernis der Berichtigung (§ 371 Abs. 1 AO)

1. Da der Entschluß, Selbstanzeige zu erstatten, häufig erst Jahre nach der Tat gefaßt wird, erweist es sich oft als schwierig, innerhalb kürzester Zeit die für eine Berichtigung notwendigen Erklärungen abzugeben. Manche Täter sind hierzu nur teilweise, andere erst nach einer gewissen Zeit oder überhaupt nicht in der Lage. Außerdem gibt es Steuerhinterzieher, die die Selbstanzeige nur deshalb erstatten, um den wahren Sachverhalt zu verschleiern und von ihrer Tat abzulenken. In diesen und ähnlichen Fällen stellt sich das Problem, welchen Inhalt eine Selbstanzeige aufweisen muß.

2. Ein schlechter Ratgeber für die Erstattung von Selbstanzeigen ist die Gesetzesüberschrift, die nicht selten dazu beiträgt, daß Anzeigerstatter die gesetzlichen Anforderungen entweder zu hoch ansetzen oder unterschätzen<sup>47</sup>. Entgegen den Vorstellungen, die das Wort „Selbstanzeige“ na-

47 Die Einführung der Gesetzesbezeichnung „Selbstanzeige“ durch das 2. AO-Straf-ÄndG stellt einen Mißgriff des Gesetzgebers dar: Sein Ziel, einen „einheitlichen Sprachgebrauch zu gewährleisten“ (vgl. die Begründung, BT-Drucks. V/1812 S. 24) wurde mit dem Nachteil einer nicht unerheblichen Verunsicherung anzeigewilliger Steuerstraftäter erkaufte.

helegt, braucht diese weder ein Bekenntnis zu der begangenen Straftat zu enthalten, noch würde es ausreichen, wenn der Täter – wie bei einer Strafanzeige möglich – der Finanzbehörde lediglich einen Hinweis auf eine begangene Steuerverkürzung übermittelt. Vielmehr gilt insoweit folgendes:

a) § 371 Abs. 1 setzt kein Schuldeingeständnis voraus und braucht auch keinerlei Hinweis auf eine Straftat zu enthalten. Die Selbstanzeige kann unstreitig auch in der Form einer nachgeholtten Steuererklärung erstattet werden. Auf *subjektive Kriterien*, wie sie eine strafzumessungsrelevante Wiedergutmachung voraussetzen würde, kommt es *nicht an*<sup>48</sup>. Das spezialpräventive Zweckelement tritt gegenüber der steuerpolitischen Funktion des § 371 AO vollständig in den Hindergrund<sup>49</sup>.

b) Weniger entgegenkommend zeigt sich das Gesetz, soweit es um den Wahrheitsgehalt der Selbstanzeige und ihren Charakter als Berichtigungserklärung geht. Der Inhalt einer Selbstanzeige muß *wahr* sein und darf keine neuen Unrichtigkeiten enthalten<sup>50</sup>. Er muß außerdem *richtigstellen*, d. h. zu erkennen geben, daß etwas korrigiert wird, was bisher falsch, unvollständig oder überhaupt nicht angegeben wurde. Deshalb ist z. B. einem bloßen Antrag auf Durchführung einer Außenprüfung mit Recht die Anerkennung als Selbstanzeige versagt worden<sup>51</sup>. Denn es fehlt dieser Erklärung an dem, was die Selbstanzeigeregulation überhaupt rechtfertigt: an einer aktiven Offenlegung bislang verborgener Steuerquellen. Eine Berichtigung in dem dreifachen Sinne einer wahren und aktiven Richtigstellung bisheriger Angaben ist deshalb ein Minimalerfordernis jeder strafbefreienden Selbstanzeige.

3. Von der Wahrheit ist die Vollständigkeit einer Selbstanzeige zu unterscheiden. Würde das Erfordernis der Vollständigkeit ebenso strikt gehandhabt wie das Prinzip der Wahrheit der Berichtigungserklärung, müß-

48 Vgl. RGSt 61, 115; OLG Bremen, ZfZ 1971, 355; *Hübner*, aaO (FN 4), § 371 Rdnr. 24 m.w.N.

49 Im Unterschied zu den Anforderungen, die sonst im Strafrecht an die Wiedergutmachung als strafzumessungsrelevanten Umstand gestellt werden, vgl. BGH, MDR 1953, 146; OLG Köln, NJW 1958, 2079; *Bruns*, Strafzumessungsrecht, 2. Aufl. 1974, S. 608; *Augustin*, Tagungsberichte (FN 4), S. 1 ff, 7 ff.

50 RG, RStBl 1938, 1133; BGH, MDR 1974, 1031; *Leise*, Steuerverfehlungen, 1979, § 371 Anm. 6 G; zur Wirksamkeit sog. doloser Teilselbstanzeigen, vgl. unten FN 54.

51 Vgl. BGH, StRK AO, § 410 R. 7; OLG Düsseldorf, Stbg 1982, 111. Aus dem gleichen Grunde hat auch folgende Erklärung eines Steuerberaters nicht die erhoffte strafbefreiende Wirkung erzielt: „Vorsorglich erstatten wir . . . im Hinblick auf alle sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Mehrsteuern Selbstanzeige . . .“ (vgl. *Felix*, DStPr, § 404 Nr. 1 – StQ 1977, 465).

ten zahlreiche Selbstanzeigen bereits aus den genannten tatsächlichen Gründen scheitern. Da dies offensichtlich nicht im Sinne der steuerpolitischen Funktion des § 371 AO läge, sind eine Reihe von Regelungen kodifiziert oder im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung entwickelt worden, deren Aufgabe im wesentlichen darin besteht, die Erstattung von Selbstanzeigen zu erleichtern.

a) So wird von der Rechtsprechung seit langem der Grundsatz anerkannt, daß Selbstanzeigen gewisse *Unvollständigkeiten* aufweisen können, wenn die Finanzbehörde die notwendigen Ergänzungen zur Steuerfestsetzung ohne Schwierigkeiten und umfangreiche Ermittlungen selbst vornehmen kann<sup>52</sup>.

b) Die im Gesetzeswortlaut verankerte sogenannte *Teilselbstanzeige*, die dem Anzeigenden zu einer partiellen Straffreiheit verhilft<sup>53</sup>, stellt ein weiteres Beispiel für eine Erleichterung der Anzeigenerstattung dar<sup>54</sup>.

c) Relativ wenig erörtert und meines Erachtens noch nicht hinreichend geklärt ist die sogenannte *Selbstanzeige dem Grunde nach*. Hierunter wird eine aus mehreren Teilerklärungen bestehende Gesamterklärung verstanden, bei der mit der ersten Teilerklärung die Selbstanzeige lediglich angekündigt bzw. „dem Grunde nach“ erklärt wird und die eigentliche Berichtigung, die allein erst den Anforderungen des Abs. 1 genügt, in einem späteren Zeitpunkt nachgereicht wird<sup>55</sup>. Die besondere Bedeutung dieser Form der Selbstanzeige besteht darin, daß die erste Teilerklärung als *pars pro toto* trotz ihrer Unvollständigkeit strafbefreiend wirkt, wenn in dem Zeitraum zwischen erster und zweiter Teilerklärung ein Ausschlußgrund des Abs. 2 eintritt, z. B. gemäß Abs. 2 Nr. 1 a ein Prüfer erscheint<sup>56</sup>.

52 Vgl. zuletzt BGH, NJW 1974, 2293; OLG Köln, StRK AO 1977, § 371 R. 4; OLG Düsseldorf, aaO (FN 51).

53 H.M., vgl. *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 69 m.w.N.; zu Unrecht in Zweifel gezogen von BGH, Urt. v. 14. 12. 1976 – 1 StR 196/76 = BB 1978, 698, mit abl. Anm. v. *Leise* und *Barske*, DB 1978, 2155 f.

54 Daß der Anzeigende mit der Teilselbstanzeige von anderen verborgen gebliebenen Steuerverkürzungen ablenken und sie verschleiern will (sog. *dolose Selbstanzeige*), steht ihrer Wirksamkeit nicht entgegen: Auch hier kommt es wegen der objektiven Fassung des Gesetzes und des Vorrangs seiner steuerpolitischen Funktion (vgl. oben E.I.2a) – abgesehen von dem Wahrheitsprinzip (vgl. E.I.2b, bei FN 50) – allein auf die Tatsache der Teilberichtigung und nicht auf die mit ihr verfolgten Absichten an (ebenso *Kohlmann* § 371 Rdnr. 71; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 160; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 31; a. A. *Firnhaber*, aaO (FN 13), S. 82 ff).

55 Vgl. BGHSt 3, 373, 375 f.; OLG Frankfurt, NJW 1962, 974; *Henneberg*, Inf. 1972, 493 sowie die Nachweise in den folgenden FN.

56 Vgl. hierzu instruktiv den v. OLG Frankfurt, aaO (FN 55), entschiedenen Fall.

In der Lehre ist heftig umstritten, welche inhaltlichen Anforderungen an die erste Teilerklärung zu stellen sind. Einige Kommentatoren nehmen an, die erste Teilerklärung brauche die Selbstanzeige lediglich anzukündigen<sup>57</sup>. Andere fordern eine Berichtigung dem Grunde nach<sup>58</sup>. *Franzen*<sup>59</sup> hält beides für unzureichend. Nach seiner Auffassung muß der Steuerpflichtige dem Finanzamt von vornherein eine quantitative Vorstellung von dem Ausmaß der bisher verheimlichten Besteuerungsgrundlagen vermitteln.

Meines Erachtens kann keiner dieser Meinungen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Ansicht, bereits die bloße Ankündigung einer Selbstanzeige wirke strafbefreiend, setzt sich zu der erörterten strafrechtlichen Funktion des § 371 Abs. 2 in Widerspruch<sup>60</sup>. Ihre konsequente Anwendung würde dazu führen, daß sich Steuerhinterzieher den Inhalt der zweiten Teilerklärung nach ihrem Gutdünken „zurechtschneiden“ und den jeweiligen konkreten Verhältnissen anpassen könnten, z. B. dem Ergebnis einer zwischenzeitlich durchgeführten Prüfung. Damit träte das ein, was Abs. 2 verhindern soll: Das strafrechtliche Risiko von Steuerverkürzungen wird vom Täter manipuliert und faktisch außer Kraft gesetzt. Der gleichen Gefahr ist – wenn auch weniger ausgeprägt – wegen seiner Unbestimmtheit das Kriterium „Berichtigung dem Grunde nach“ ausgesetzt<sup>61</sup>.

Um Möglichkeiten des Mißbrauchs auszuschalten und zugleich dem finanzpolitischen Ziel des § 371 AO Genüge zu tun<sup>62</sup>, mit dem die im Gesetz nicht vorgesehene „Selbstanzeige dem Grunde nach“ zu rechtfertigen ist, wird hier vorgeschlagen, die *erste Teilerklärung* an folgende Voraussetzung zu knüpfen<sup>63</sup>: Der Inhalt der Selbstanzeige muß bereits durch die erste

57 Vgl. BGH aaO (FN 55); *Leise*, Steuerverfehlungen, § 371 Anm. 6 B.

58 Vgl. *Henneberg*, aaO (FN 55), S. 494; *Pfaff*, aaO (FN 32), S. 77; *Zeller*, in: Koch, AO, § 371 Rdnr. 21; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 53 („in Grundzügen“); *Subr/Naumann*, aaO (FN 34), S. 371.

59 371 Rdnr. 21; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 53 („in Grundzügen“); *Subr/Naumann*, aaO (FN 34), S. 371.

60 Ablehnend auch: *Henneberg*, Inf. 1972, 494; *Buschmann*, aaO; *Franzen*, aaO (FN 59).

61 Im Erg. ebenso *Franzen*, aaO (FN 59).

62 Vgl. oben D.I.1., 2; E.2.

63 Eine *weitere Einschränkung* leitet sich aus den *strafprozessualen Funktionen* des § 371 ab (vgl. D.II.): Die zugelassene Ergänzung und Konkretisierung der ersten Teilerklärung muß innerhalb einer von der Finanzbehörde (u. a.) zu setzenden *Nacherklärungsfrist* erfolgen, deren Dauer sich nach den gleichen Grundsätzen wie die Nachzahlungsfrist des Abs. 3 (vgl. unten E.II.3) bemißt (vgl. eingehend *Henneberg*, Inf. 1972, 494 ff; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 51).

Teilerklärung so bestimmt festgelegt sein, daß jede nachträgliche Manipulation seitens des Täters ausgeschlossen ist. Konkrete Zahlenangaben sind hierfür nicht unbedingt erforderlich. Es genügt, wenn die erste Teilerklärung den Sachverhalt, bezüglich dessen Straffreiheit erlangt werden soll, in seinem Rahmen so absteckt, daß er hinreichend, das heißt unverwechselbar individualisierbar ist<sup>64</sup>.

d) Auf weitere Regelungen, die Steuerstraftätern Selbstanzeigen erleichtern sollen, kann hier aus Zeitgründen nur hingewiesen werden. Einer näheren Betrachtung wären insbesondere die Vergünstigungen wert, die jenen Tatbeteiligten zugebilligt werden, die – wie z. B. mancher Angestellte – keinen Zugang zu den Besteuerungsgrundlagen haben<sup>65</sup>.

4. Die Grenzen des durch § 371 Abs. 1 gewährten Entgegenkommens werden überschritten, wenn auch solchen Steuerstraftätern die Möglichkeit zur Selbstanzeige eingeräumt wird, die der Finanzbehörde keine bestimmten Zahlenangaben über Umsatz und Einkommen machen können, weil sie hierüber *nicht* in der vorgeschriebenen Weise Buch geführt haben. Die Ansicht, in solchen Fällen reiche es aus, daß der Steuerpflichtige seine Besteuerungsgrundlagen frei und griffweise schätze, ist weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck des Gesetzes vereinbar<sup>66</sup>.

*Zwischenergebnis*: Form, Inhalt und Zeitpunkt der Selbstanzeige sind durch § 371 Abs. 1 AO so geregelt, daß der finanzpolitische Zweck der Norm möglichst voll ausgeschöpft wird. Allerdings sind den mit dieser Erwägung begründeten Erleichterungen der Selbstanzeige entgegen der h. M. Grenzen gesetzt, die – wenn auch in stark reduzierter Form – die strafrechtlichen Funktionen des § 371 AO zur Geltung bringen.

## II. Die Nachzahlung der verkürzten Steuern (§ 371 Abs. 3 AO)

1. Die Fragen, die § 371 Abs. 3 AO aufwirft, gleichen teilweise denen, die im Zusammenhang mit Abs. 1 erörtert wurden. Auch hier geht es darum,

64 Vgl. hierzu als Beispiel: OLG Frankfurt, aaO (FN 55).

65 Vgl. hierzu näher *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 64 f; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 33 f jeweils m.w.N.

66 Vgl. *Kratzsch*, StBp 1975, 261 m.w.N.; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 27, 28 m.w.N.; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 72, 73, 73 a – c; *Klein/Orlopp*, § 371 Anm. 3; *Seybold*, Tagungsberichte (FN 4), Anlage 8, S. 11 f; *Dumke*, in: Schwarz, § 371 Rdnr. 5; *a. A.*: *Subr*, StBp 1975, 82 f; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 38 m.w.N.

bis zu welcher Grenze dem Anzeigenden hinsichtlich der von ihm zu erbringenden Leistung Konzessionen gemacht werden können. Neu ist u. a. das Problem, wer von den Tatbeteiligten zur Wiedergutmachung heranzuziehen ist.

2. a) Die Beantwortung dieser und anderer Fragen setzt zunächst einige klarstellende<sup>67</sup> Bemerkungen darüber voraus, aus welchem *Rechtsgrund* das Gesetz eine *Nachzahlungspflicht* vorschreibt.

Unzweifelhaft bedeutet die durch § 371 Abs. 3 auferlegte Nachzahlung der hinterzogenen Steuern mehr als nur die Erfüllung einer konkreten Steuerschuld, die ebensogut mit Hilfe der steuerrechtlichen Haftungsvorschrift des § 71 AO durchgesetzt werden könnte<sup>68</sup>. Abwegig ist es auch, wenn in ihr lediglich eine Form der Gewinnabschöpfung erblickt wird<sup>69</sup>, die den Regeln der §§ 73 ff StGB folgt. Wenn das Gesetz die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige an die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern bindet, so strebt es damit – abgesehen von seinem steuerpolitischen Zweck – vielmehr folgende strafrechtliche Wirkung an:

Eine Regelung, die die Rechtswohltat des § 371 AO ohne vorherige Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern gewährt, würde auf Dauer gesehen der allgemeinen Rechtstreue der steuererhlichen Bürger schweren Schaden zufügen. Denn viele von ihnen sähen sich dann mit der Frage konfrontiert, warum sie nicht ebenfalls von dieser strafrechtlich risikolosen Möglichkeit der Steuerersparnis Gebrauch machen, zumal diese bekanntlich erhebliche Wettbewerbsvorteile mit sich bringen kann<sup>70</sup>. § 371 Abs. 3 soll einem entsprechenden Risikokalkül und der hiermit verbundenen Aufweichung der

67 S. hierzu die Kontroverse um die Entscheidung BGHSt 29, 37, die zu mancher abwegigen oder mißverständlichen Kritik Anlaß gegeben hat; vgl. *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 10 a – d; 52 a – d; *Kohlmann*, wistra 1982, 5 jeweils m.w.N. sowie den folg. Text.

68 Vgl. demgegenüber *Dumke*, BB 1981, 118, der im Hinblick auf § 71 AO und unter Verkenning der strafrechtlichen Funktion des § 371 Abs. 3 eine restriktive Auslegung des Merkmals „zu seinen Gunsten“ für angebracht hält.

69 So *Göggerle*, GmbH-Rdsch. 1980, 175; *dagegen: Hübner*, aaO (FN 67); *Kohlmann*, aaO (FN 67). Unzutreffend auch, *Reiß*, NJW 1980, 1291 f, der in diesem Zusammenhang auf den Gedanken der Bereicherung rekurriert.

70 Hierauf weist mit Recht *Buschmann*, aaO (FN 39), Anm. 1, hin; vgl. a. *Mattern*, NJW 1951, 938.

allgemeinen Rechtstreue<sup>71</sup> entgegenwirken<sup>72</sup>. Die durch ihn geregelte Nachzahlung stellt eine Form der *Wiedergutmachung strafbaren Unrechts* dar, die ähnlich wie Abs. 2 der Erhaltung der generalpräventiven Funktion des § 370 AO dient<sup>73</sup>.

b) Die Richtigkeit dieser Deutung wird dadurch bestätigt, daß § 371 Abs. 3 an die Strafdrohung des § 370 gekoppelt ist. Das Damoklesschwert der Strafe, das bis zur Erfüllung der Nachzahlungspflicht über dem Täter schwebt, verleiht der Wiedergutmachungsforderung den nötigen Nachdruck und unterstreicht damit ihre strafrechtliche Relevanz.

c) Auf der Grundlage dieser Zweckbestimmung ist die vieldiskutierte<sup>74</sup> Frage zu beantworten, was unter dem Merkmal „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ in Abs. 3 zu verstehen ist. Ein Tatbeteiligter hat die betreffenden Steuern zu seinen Gunsten hinterzogen, wenn er unmittelbar durch die Tat die Finanzmittel erlangt, die dem Staat durch die Steuerverkürzung vorenthalten werden. Ob es sich dabei, wie dies *Hübner*<sup>75</sup> u. a. postulieren, um *steuerliche Vorteile* handelt, ist unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, dies folgt aus dem eben genannten Wiedergutmachungszweck, daß die dem Täter zufließenden Tatvorteile gewissermaßen spiegelbildlich den Nachteilen entsprechen<sup>76</sup>, die die Tat dem Fiskus verursacht. So hat z. B. ein Arbeitgeber, der einbehaltene Lohnsteuerbeträge seiner Arbeitnehmer pflichtwidrig nicht abführt, sondern für sich behält, diese entge-

71 Die eine wesentliche Komponente generalpräventiver Strafzwecke darstellt, vgl. BVerfGE 27, 18; 39, 1; *Schönke/Schröder/Stree*, StGB, Vorbem. 2 zu §§ 38 ff; *Dreher/Tröndle*, § 46 Rdnr. 2 sowie *Tipke*, StuW 1980, 281, 286.

72 Damit wird zugleich – wenn auch unvollkommen (vgl. *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 8) – ein Stück *Steuergleichheit* und *-gerechtigkeit* verwirklicht, indem die erzwungene Nachzahlung einen Teil der durch die Tat geschaffenen Ungleichheiten im Verhältnis Täter – steuererhlicher Bürger beseitigt. Entgegen *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 10, ist der Gedanke der ausgleichenden Gerechtigkeit keineswegs nur blasse Theorie, sondern eine elementare *Wirksamkeitsvoraussetzung des Steuer-(straf-)rechts* (vgl. *Tipke*, StuW 1980, 286), mit der in erster Linie die Strafbewehrung des Abs. 3 zu rechtfertigen ist (vgl. *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 26).

73 Vgl. oben D.I.3. bei FN 40.

74 Zum gegenwärtigen Meinungsstand, vgl. die Übersichten bei *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 51 – 53 a; *Kohlmann*, wistra 1982, 4 f.

75 AaO (FN 4), Rdnr. 52; *Dumke*, BB 1981, 117 f; vgl. a. *Bringewat*, JZ 1980, 347 ff; *Reiß*, NJW 1980, 1291.

76 Vgl. die bis zu einem gewissen (!) Grad ähnlich gelagerte Problematik bei § 263 StGB, wo mit Hilfe von Kriterien wie „Stoffgleichheit“, „unmittelbares Äquivalent“ der Zusammenhang zwischen dem erstrebten Vorteil und dem durch die Tat verursachten Schaden konkretisiert wird (s. *Lackner*, StGB, § 263 Anm. 9 a).

gen *Hübner*<sup>77</sup> zu seinen Gunsten hinterzogen, obwohl er dadurch keine steuerlichen Vorteile erlangt. Im Ergebnis kommt die hier vertretene Auffassung der sogenannten *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* des BGH nahe<sup>78</sup>.

d) Zu den Erleichterungen der Nachzahlung, die hier nur kurz erwähnt werden können, gehört unter anderem, daß der Anzeigende die Hilfe Dritter in Anspruch nehmen kann, die für ihn die Zahlung erbringen. Weiterhin hat er die Möglichkeit, durch Nachentrichtung eines Teils der hinterzogenen Steuern Teilstrafffreiheit zu erlangen<sup>79</sup>.

Beide Regelungen erklären sich aus der steuerpolitischen Funktion des § 371 AO.

3. Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 3 AO muß dem Zahlungspflichtigen für die Nachzahlung eine „bestimmte angemessene Frist“ eingeräumt werden.

a) Die Zahlungsfrist erfüllt eine *Doppelfunktion*<sup>80</sup>. Zum einen soll sie dem Anzeigenden im Hinblick auf die finanzpolitische und Wiedergutmachungsfunktion der Norm faktisch die Möglichkeit eröffnen, die benötigten Gelder flüssig zu machen, die ihm – Jahre nach der Tat – nicht immer sogleich zur Verfügung stehen. Zum anderen soll die Fristsetzung sicherstellen, daß die erwähnten strafprozessualen Funktionen des § 371 AO verwirklicht werden<sup>81</sup>.

b) An beiden Aufgaben hat sich die Fristbemessung auszurichten, die wegen der Gegenläufigkeit dieser Zielsetzungen vielfach einen Ausgleich zwischen ihnen erfordert. Das Ziel der Zahlungsermöglichung drängt zu einer Art der Fristsetzung, die der finanziellen Belastungsfähigkeit des Täters Rechnung trägt. Dieser Bemessungsgrundsatz wird dadurch realisiert, daß dem Zahlungspflichtigen im Gesetz nicht ausdrücklich geregelte Zah-

77 AaO (FN 4), Rdnr. 53.

78 Vgl. BGHSt 29, 37 v. 4. 7. 1979 – 3 StR 130/79: allerdings nur, was die Grundlegung seiner Auffassung angeht, nicht dagegen die Entscheidung des konkreten Falles, in dem sich – wie *Göggerle*, GmbH-Rdsch. 1980, 174 und *Hübner*, aaO, Rdnr. 52 e mit Recht feststellen – der zu fordernde unmittelbare Zusammenhang zwischen begangener Steuerverkürzung und erlangten Vorteilen gerade nicht (durchgehend) nachweisen ließ.

79 Vgl. *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 54; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 163 m.w.N.

80 Vgl. BFH, wistra 1982, 194; OLG Karlsruhe, NJW 1974, 1577; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 96 f; *Subrt/Naumann*, Steuerstrafrecht, S. 379; *Pfaff*, aaO (FN 32), S. 166 u. a.; abweichend für steuerliche Frist: *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 53 m.w.N.

81 Vgl. oben D.II.3.

lungserleichterungen wie Ratenzahlung, Stundung und Fristverlängerung gewährt werden<sup>82</sup>. Das strafprozessuale Interesse, über das „ob“ der Bestrafung möglichst bald Klarheit herbeizuführen, kommt dadurch zum Ausdruck, daß strengere Anforderungen an die Dauer der Zahlungsfrist gestellt werden als etwa bei einer Stundung nach § 222 AO<sup>83</sup>.

c) Der strafprozessuale Einschlag des Abs. 3 führt dazu, daß die Fristsetzungen im Besteuerungsverfahren und die des § 371 Abs. 3 AO grundsätzlich voneinander unabhängig sind. Da beide verschiedenen Prinzipien folgen, kann es z. B. dazu kommen, daß eine Stundungsfrist nach § 222 AO noch läuft, während die nach § 371 Abs. 3 zu setzende Frist bereits abgelaufen und die betreffende Strafe endgültig verwirkt ist<sup>84</sup>.

d) Aus dem strafrechtlichen Charakter der Zahlungsfrist leitet sich auch die Antwort auf die vieldiskutierte<sup>85</sup> Frage ab, ob diese mit einem Rechtsbehelf *selbständig* angefochten werden kann. Die Frage ist in Übereinstimmung mit einem Teil der Lehre mit folgendem Vorbehalt zu verneinen<sup>86</sup>. Die Angemessenheit der Zahlungsfrist ist eine Voraussetzung der Strafbarkeit, über die allein die Strafgerichte verbindlich zu befinden haben<sup>87</sup>. Als Feststellung über eine Strafbarkeitsvoraussetzung ist auch die Entscheidung über die Angemessenheit der Zahlungsfrist nicht selbständig anfechtbar. Gegen sie kann nur im Zusammenhang mit dem Urteil oder vorher gemäß § 201 StPO (Einwendungen gegen die Eröffnung des Hauptverfahrens) vorgegangen werden<sup>88</sup>.

4. Die *Ausnahmen* von der Nachzahlungspflicht sind im Gesetz abschließend geregelt. Es widerspricht dem Wortlaut und dem Zweck des § 371

82 Vgl. *Subrt/Naumann*, aaO, S. 380 f m.w.N.; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 96, 98 f m.w.N.

83 Vgl. BFH, aaO (FN 80); NsFG Hannover, DStZ/B 1963, 403; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 138.

84 Vgl. BFH, aaO (FN 80); Hess FG v. 8. 2. 1973 – EFG 1973, 389; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 137, 148 m.w.N.

85 Vgl. die Übersichten bei *Großmann*, DB 1979, 1201; *Leise*, § 371 Anm. 17 B m.w.N.; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 106.

86 Vgl. *Leise*, aaO (Rdnr. 85); *Subrt/Naumann*, Steuerstrafrecht, S. 381; *Schubmann*, MDR 1977, 372; *Henneberg*, BB 1973, 1301; *Zeller*, in: Koch, § 371 Rdnr. 41; *Buschmann*, aaO (FN 39), Anm. 5; offengelassen vom BFH, aaO (FN 80); zweifelnd NsFG Hannover, DStZ/B 1963, 402.

87 Vgl. BFH, aaO (FN 80).

88 Dies gilt auch dann, wenn die *Vollziehung des Steuerbescheids* durch die Finanzbehörde gemäß § 361 AO *ausgesetzt* ist (vgl. RGSt 73, 368 f; inkonsequent *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 144; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 106). – Allerdings kommt in solchen Fällen eine *Aussetzung des Strafverfahrens* gemäß § 396 AO in Betracht.

AO, wenn eine verbreitete Lehre demgegenüber annimmt, der Steuerhinterzieher könne durch einen im Ermessen der Finanzbehörden liegenden Erlaß gemäß § 227 AO nachträglich von seiner Pflicht zur Wiedergutmachung des begangenen Unrechts befreit werden. Zur näheren Begründung sei auf das Bezug genommen, was hierzu *Kohlmann* auf der letzten Jahrestagung überzeugend ausgeführt hat<sup>89</sup>.

5. *Fazit*: Die Regelungen der Nachzahlung und der Nachzahlungsfrist weisen im Vergleich zu Abs. 1 gewisse Akzentverschiebungen zugunsten der strafrechtlichen Funktionen des § 371 AO auf. Dabei wird letzteren allerdings entgegen *Franzen*<sup>90</sup> kein genereller Vorrang gegenüber der steuerpolitischen Funktion eingeräumt. Wie u. a. im Zusammenhang mit den vielfältigen Zahlungserleichterungen deutlich wird, zeigt sich das Gesetz auch hier um einen Ausgleich bemüht, der beiden Normzielen gerecht wird.

### III. Ausschlußgründe (§ 371 Abs. 2 AO)

1. § 371 Abs. 2 legt bestimmte Zeitpunkte fest, bis zu denen eine Selbstanzeige strafbefreiend wirkt. Im Hinblick auf die strafrechtliche Funktion des § 371 sind diese Grenzen so gewählt, daß der Eintritt der Sperrwirkung des Abs. 2 – insgesamt gesehen – vom Täter nicht sicher vorausberechnet werden kann. Damit soll ausgeschlossen werden, daß das strafrechtliche Risiko von Steuerstraftaten für ihre Täter vollends kalkulierbar und beherrschbar wird<sup>91</sup>. Entsprechend diesem Grundgedanken, den Nr. 1 a des Abs. 2 aus steuerpolitischen Gründen nur mit einer gewissen Einschränkung verwirklicht<sup>92</sup>, kommt eine Selbstanzeige regelmäßig dann zu spät, wenn der Anzeigende erkennt oder erkennen kann, daß seine Tat entdeckt oder mit ihrer Aufdeckung zu rechnen ist. Damit Selbstanzeigewillige klar entscheiden können, ob dieser Zeitpunkt bereits eingetreten ist, hat der Gesetzgeber die betreffenden Ausschlußtatbestände objektiviert und auf Sachverhalte zurückgeführt, die in der Regel eine abstrakte Gefahr der Tatentdeckung begründen<sup>93</sup>.

89 In: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 301, 312 m.w.N.; vgl. a. *Seybold*, Tagungsberichte (FN 4), S. 17, *Kratzsch*, *StuW* 1974, 73; *StBp* 1975, 261 f.

90 In: *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 138.

91 Vgl. oben die Nachweise in FN 43.

92 Vgl. *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 112 ff, 115 m.w.N.

93 Vgl. OLG Düsseldorf, *wistra* 1982, 119; *Klein/Orlopp*, § 371 Anm. 1; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 85; *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 19 f, 112 ff; 142 ff; 165 ff.

2. a) Bei der Auslegung der Ausschlußtatbestände des § 371 Abs. 2 steht in der Praxis meist die Frage nach dem Umfang der von ihnen ausgehenden *Sperrwirkung* im Vordergrund. Die Frage weist auf persönliche, sachliche und zeitliche Aspekte der Sperrwirkung hin, die jeweils verschiedene Probleme aufwerfen. Am Beispiel des Abs. 2 Nr. 1 a sei kurz skizziert, daß regelmäßig auch hier eine Rückbesinnung auf die Grundlagen des § 371 erforderlich ist, um zu sachgerechten Ergebnissen zu gelangen.

b) Mit dem Begriff der *persönlichen Sperrwirkung* des Abs. 2 Nr. 1 a ist gemeint, daß das Erscheinen des Prüfers nur bei dem Tatbeteiligten die im Gesetz vorgesehene Sperrwirkung auslöst, bei dem die Prüfung durchgeführt werden soll<sup>94</sup>. Außenstehenden Dritten wie etwa Mittätern, Teilnehmern oder einem Geschäftsführer im Verhältnis zur GmbH<sup>95</sup> bleibt das Recht zur Selbstanzeige erhalten, wenn nicht die Prüfung auch bei ihnen förmlich durchgeführt wird. Die Begründung dieser persönlichen Beschränkung der Sperrwirkung des Abs. 2 ergibt sich aus der erwähnten Objektivierungstendenz der Vorschrift, die Selbstanzeigen fördern soll: Indem das Gesetz das Erscheinen des Prüfers beim Anzeigenden für maßgebend erklärt, knüpft es den Eintritt der Sperrwirkung an eine äußere Tatsache, die für jeden Steuerpflichtigen leicht erkennbar ist.

Damit sollen Nachteile einer sich gegen alle Tatbeteiligten richtenden Ausschlußregelung vermieden werden, deren Voraussetzungen<sup>96</sup> wesentlich schwerer oder überhaupt nicht zu erfüllen wären und deshalb die allgemeine Selbstanzeigebereitschaft herabsetzen würden. Mit der vorgesehenen Vereinfachung räumt das Gesetz den steuerpolitischen gegenüber den strafrechtlichen Funktionen den Vorrang ein.

c) Hinsichtlich des *sachlichen Umfangs* der *Sperrwirkung* des Abs. 2 Nr. 1 a scheint die Auslegung durch § 196 AO präjudiziert zu sein, wonach der Umfang der Außenprüfung durch die Prüfungsanordnung festgelegt wird.<sup>97</sup> Gegen eine solche Übertragung steuerrechtlicher Prinzipien auf die Interpretation des § 371 sind Bedenken anzumelden. Nach dem

94 Vgl. *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 81 m.w. N.

95 Im Ergebnis ebenso, aber mit vom (folgenden) Text abweichender Begründung – OLG Düsseldorf, *wistra* 1982, 119 f.

96 U. a. die Verpflichtung, eventuelle Prüfungen bei anderen als möglichen Ausschlußgrund mit zu berücksichtigen.

97 So *Leise*, § 371 Anm. 9 A; *Hübner*, aaO (FN 4), Rdnr. 82 f; *Zeller*, in: Koch, § 371 Rdnr. 28; *Klein/Orlopp*, § 371 Anm. 6 (einschränkend); *Misch*, NWB Fach 13, S. 593, 597; *Suhr/Naumann*, aaO, S. 361; *Meyer*, in: *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze, Komm., 3. Aufl. 1980, § 371 Anm. 5 a) cc); *Pfaff*, aaO (FN 32), S. 118 ff m.w.N. Noch enger: *Wannemacher*, *StBjB* 1980/81, S. 440 und die von ihm zitierte Praxis der Finanzverwaltung.

Grundgedanken des Abs. 2 sind die in ihm genannten Ausschlußtatbestände deshalb von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ausgenommen, weil sie die abstrakte Gefahr der Tatentdeckung begründen. Die mit einer Außenprüfung verbundene Entdeckungsgefahr beschränkt sich nun keinesfalls auf die Sachverhalte, die Gegenstand der Prüfungsanordnung sind. Denn selbstverständlich befreit diese den Prüfer nicht von der sich aus dem Legalitätsprinzip ergebenden Verpflichtung, jedem auftauchenden Tatverdacht nachzugehen und entweder selbst oder durch Kontrollmitteilung u. a. die zur Strafverfolgung notwendigen Maßnahmen in Gang zu setzen. Und ebensowenig kann angenommen werden, solche nicht „fahrplanmäßigen“ Entdeckungen träten bei Prüfungen derart selten auf, daß insoweit nicht von einer abstrakten Gefahr gesprochen werden könnte<sup>98</sup>.

Aus diesen Feststellungen folgt, daß die steuerrechtliche Prüfungsanordnung offenbar ungeeignet ist, die Sachverhalte vollständig zu erfassen, um deren Ausschluß es bei § 371 Abs. 2 Nr. 1 a geht. Sie scheidet deshalb als verbindlicher Maßstab für die Auslegung dieser Vorschrift aus. Richtiger Ansicht nach erstreckt sich der sachliche Umfang der Sperrwirkung der Nr. 1 a vielmehr auf die Sachverhalte, die bei der jeweils in Frage stehenden Prüfung typischerweise entdeckungsgefährdet sind<sup>99</sup>.

d) *Fazit*: Der knappe Problemaufriß zu § 371 Abs. 2 AO läßt eine Gewichtverteilung erkennen, die von der der Absätze 1 und 3 erheblich abweicht. Der strafrechtlichen Funktion der Norm ist von einem bestimmten Zeitpunkt an der Vorrang eingeräumt. Dieser ist allerdings nicht absolut. Das finanzpolitische Ziel des § 371 macht auch hier seinen Einfluß auf den Gesetzesinhalt geltend, was sich u. a. in der erwähnten Objektivierungstendenz der Ausschlußtatbestände niederschlägt.

## F. Resümee und Ausblick

§ 371 AO stellt ein lehrreiches und in mancher Hinsicht richtungsweisendes Beispiel für die Zusammenarbeit zwischen Steuerstrafrecht und Steuerrecht dar. Er belegt anschaulich, wie diese Zusammenarbeit nicht sein sollte (Stichworte: Überakzentuierung einzelner Normaspekte, einsei-

<sup>98</sup> Vgl. die Beispiele bei *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 82; *Buschmann*, aaO (FN 39), Anm. 4 a; *Brenner*, StBp 1979, 1, 3 f = MDR 1979, 801 ff; *Müller/Wabnitz*, Wirtschaftskriminalität, S. 150 f; *Coring*, DStR 1963. 374 f.

<sup>99</sup> Vgl. OLG Düsseldorf, aaO (FN 93); *Buschmann*, aaO (FN 98); *Kohlmann*, § 371 Rdnr. 135 ff m. Beispielen; *Franzen/Gast/Samson*, § 371 Rdnr. 65; *Brenner*, aaO (FN 98); gegen die h. M. auch *Müller/Wabnitz*, aaO (FN 98).

tige Unterordnung einer Strafnorm unter steuerrechtliche Zweckvorstellungen u. a.). Er zeigt aber ebenso eindrucksvoll, wie zwei Rechtssysteme mit gegenläufigen Prinzipien zu einer effizienteren Verwirklichung der ihnen gemeinsamen Rechtsziele gelangen können, wenn sie sich dabei von dem Grundsatz einer behutsamen wechselseitigen Anpassung leiten lassen. Manche Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige gäbe es wahrscheinlich nicht, wenn sich dieser Grundsatz der Harmonisierung von Steuerstrafrecht und Steuerrecht in der Praxis noch stärker als bisher behaupten würde.

# Steuerberater und Strafverteidigung

Rechtsanwalt *Wolfgang Blumers*, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Stuttgart

## *Inhaltsübersicht*

- A. Das Recht zur Verteidigung in Steuerstrafsachen
  - I. Das Recht zur alleinigen Verteidigung in Steuerstrafverfahren
    - 1. Persönliche Voraussetzungen
      - Beschränkung auf Berufsangehörige
    - 2. Sachliche Voraussetzungen
      - Führung des Verfahrens durch die Finanzbehörde (§ 392 AO) bzw. Fälle nicht notwendiger Verteidigung (§ 138 Abs. 2 1. Halbsatz StPO)
    - 3. Besondere Qualifikation für das Strafverfahren
      - Diese wird vom Gesetz nicht gefordert, solange die Finanzbehörde die Ermittlungen führt
  - II. Gemeinschaftliche Verteidigung mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer
    - 1. Abhängigkeit von der Existenz eines Mitverteidigers
      - Grenzen und Gefahren dieser Abhängigkeit
    - 2. Rechte als Mitverteidiger
      - Der Steuerberater als gleichberechtigter Partner bei der Bestimmung der Verteidigungslinie und in Ausübung von Verteidigungshandlungen
    - 3. Abgabe und Widerruf von strafprozessualen Erklärungen
      - Der Steuerberater als Verteidiger kann auch selbständig prozessuale Erklärungen abgeben und widerrufen
- B. Ausschluß des Steuerberaters als Verteidiger
  - I. Verdacht der Tatbeteiligung
    - 1. Tatbeteiligung
      - Besondere Probleme aus vorangegangener Beratung
    - 2. Stärke des Verdachts
      - Gefährliche Einschränkung der gesetzlichen Voraussetzungen durch den Entwurf der Anweisungen für das Strafverfahren
  - II. Verdacht der Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei
    - 1. Begünstigung
      - Besondere Gefahren für den Steuerberater
    - 2. Strafvereitelung
      - Besondere Gefahren für den Steuerberater
    - 3. Hehlerei
  - III. Verdacht des Mißbrauchs des Verkehrsrechts
  - IV. Andere Verhinderungsgründe
    - 1. Zeugenstellung des Verteidigers

- Diese ist kein Hinderungsgrund
- 2. Verbot der Mehrfachverteidigung
- Besondere Belastung im Steuerstrafverfahren

- C. Rechte und Pflichten des Steuerberaters als Verteidiger
- I. Allgemeine Rechte und Pflichten
  - II. Abgrenzungen bei bestehendem Steuerberatungsverhältnis

## A. Das Recht zur Verteidigung in Steuerstrafsachen

### I. Das Recht zur alleinigen Verteidigung in Steuerstrafsachen

Steuerstrafsachen sind Strafsachen wie andere auch. Deshalb gilt für die Frage, wer hier verteidigen kann, die allgemeine Regelung des § 138 StPO: Grundsätzlich und ohne weiteres nur Rechtsanwälte und Rechtslehrer an deutschen Hochschulen; gleichgestellt sind unter bestimmten Voraussetzungen Rechtsreferendare.

Darüber hinaus können in einem begrenzten Rahmen auch Steuerberater etc. und andere Personen zu Verteidigern gewählt werden (vgl. §§ 392 AO, 138 Abs. 2 1. Alternative StPO).

#### 1. Persönliche Voraussetzungen

§ 392 AO sieht dies speziell für das Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenverfahren vor, und zwar für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (im folgenden Berufsangehörige). Diese können anstelle von Rechtsanwälten und Rechtslehrern vom Beschuldigten, also demjenigen, gegen den ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung eröffnet worden ist, zum Wahlverteidiger bestimmt werden.

#### 2. Sachliche Voraussetzungen

Dies gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Ohne Genehmigung oder Zulassung durch das für das Hauptverfahren zuständige Gericht gilt es nur, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbst durchführt, d. h. solange die Finanzbehörde (kraft interner Aufgabenverteilung also die Straf- und Bußgeldsachenstelle) aufgrund der Regelung der §§ 385 ff AO die Aufgaben der Strafverfolgungsbehörde anstelle der Staatsanwaltschaft wahrnimmt<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Koblmann, Steuerstrafrecht, § 392 RdNr. 20.

Dies alles ist problemlos und unstrittig. Nur im Strafbefehlsverfahren ist umstritten, ob der Berufsangehörige als Wahlverteidiger auch noch selbst Einspruch gegen den Strafbefehl einlegen kann<sup>2</sup>, oder ob seine Kompetenz als Verteidiger dieses Recht nicht mehr mitumfaßt<sup>3</sup>, da die abgeleitete Ermittlungszuständigkeit der Finanzbehörde endet, wenn gegen den Strafbefehl Einspruch eingelegt wird (vgl. § 406 Abs. 1 AO). Die herrschende Meinung kann sich hier scheinbar auf den Wortlaut der Vorschrift berufen, die davon spricht, daß Einspruch eingelegt wird, und also die Handlung des Einlegens zu meinen scheint. Zu Recht weist Hübner<sup>4</sup> darauf hin, daß der Einspruch erst eingelegt wird, wenn er bei Gericht eingeht; entsprechendes gilt bei Erklärung zu Protokoll. In beiden Fällen bindet das Gesetz die gestaltende Wirkung nicht an die Abgabe, sondern den Zugang der Erklärung. Entsprechendes gilt für die Anberaumung der Hauptverhandlung, die gemäß § 406 Abs. 1 AO in gleicher Weise zur Beendigung der Ermittlungskompetenz der Finanzbehörde führen soll; auch hier ist noch niemand auf die Idee gekommen, daß diese Kompetenz schon endet, wenn der Amtsrichter sich entschließt, eine Hauptverhandlung anzuordnen, sondern erst, wenn die Anordnung der Hauptverhandlung nach außen manifestiert wird und damit angeordnet ist. Dies zeigt, daß der Wortlaut des § 406 Abs. 1 AO tatsächlich mehrdeutig ist und auch die Mindermeinung deckt. Eine Auslegung aus dem Systemzusammenhang zeigt hier aber, daß die Mindermeinung den Vorzug verdient<sup>5</sup>. Und auch dem Sinn der Vorschrift ist auf diese Weise Genüge getan, denn sie wollen die Ermittlungskompetenz der Finanzbehörde und damit das Recht des Berufsangehörigen zur Alleinverteidigung dort enden lassen, wo es zu einer Hauptverhandlung kommt<sup>6</sup>. Die gleiche Regelung gilt übrigens auch im Bußgeldverfahren; es ist kein Grund ersichtlich, im Strafverfahren anders zu verfahren. – Unerfreulich ist, daß diese Unklarheit aus der RAO in die AO übernommen wurde, statt – wie es de lege ferenda geschehen sollte, in § 406 Abs. 1 AO das Wort „wird“ durch „ist“ zu ersetzen. Der vorsichtige Berufsangehörige wird sich bei Erteilung der ohnehin erforderlichen schriftlichen Strafprozeßvollmacht gleichzeitig zur (vorsorglichen) Einlegung eines eventuellen Einspruchs bevollmächtigen lassen.

Das Recht des Berufsangehörigen, alleine und selbständig als Wahlvertei-

<sup>2</sup> So Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, RAO, § 427 Anm. 19.

<sup>3</sup> H. M.; vgl. z. B. Kleinknecht, StPO, 35. Aufl. 1981, § 407 RdNr. 16.

<sup>4</sup> Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO.

<sup>5</sup> Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO.

<sup>6</sup> Ebenso im Ergebnis Gebre, DStR, 1976, 601; und ihm im Ergebnis folgend Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl. 1979, § 392 Anm. 2.

diger zu wirken, endet jedoch nicht zwingend an dieser Stelle. § 392 Abs. 2 AO erklärt vielmehr, daß § 138 Abs. 2 StPO unberührt bleibe. Letztere Vorschrift läßt aber auch dann die Verteidigung alleine durch den Berufsangehörigen zu, wenn das Ermittlungsverfahren nicht mehr von der Finanzbehörde anstelle der Staatsanwaltschaft geführt wird. Dann aber nur noch mit der Genehmigung des für die Hauptverhandlung zuständigen Gerichts. Dieses kann nämlich in jedem Verfahren anstelle der vom Gesetz vorgesehenen Rechtsanwälte und Rechtslehrer auch andere Personen als Wahlverteidiger zulassen, es sei denn, es liegt ein Fall notwendiger Verteidigung vor. Zu den Fällen notwendiger Verteidigung, in denen ein Berufsangehöriger also weder ohne noch mit Genehmigung als Alleinverteidiger auftreten kann, gehören nur die in § 140 Abs. 1 StPO aufgeführten Fälle, sowie gemäß der ergänzenden Generalklausel des § 140 Abs. 2 StPO alle Fälle, in denen wegen der Schwere der Tat oder wegen der Schwierigkeit der Sach- oder Rechtslage oder weil der Beschuldigte sich ersichtlich nicht selbst verteidigen kann, ein Verteidiger zu bestellen ist.

### 3. Besondere Qualifikationen für das Strafverfahren

Dem Berufsangehörigen fehlen nach seiner typischen Ausbildung und Berufserfahrung die für die Verteidigung erforderlichen strafprozessualen Kenntnisse. Dennoch läßt ihn der Gesetzgeber insoweit und so lange als Alleinverteidiger zu, wie das Ermittlungsverfahren alleine von der Finanzbehörde (gemäß § 385 ff AO) betrieben wird. Man kann daraus schließen, daß der verfahrensrechtlichen Seite im Ermittlungsverfahren in diesem Stadium vom Gesetzgeber nur eine untergeordnete Rolle beigemessen wird. Darüber hinaus ist diese Aufgabenverteilung in diesem Stadium des Ermittlungsverfahrens historisch bedingt<sup>7</sup>. Sie geht schon auf das alte Verwaltungsstrafverfahren zurück, das aufgrund des 1. AO-Strafänderungsgesetzes vom 10. 8. 1967<sup>8</sup> durch die straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften der RAO ersetzt wurde, nachdem es vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt worden war, soweit es den Finanzämtern die Verhängung von Kriminalstrafen erlaubte.

a) Die inzwischen in die AO übernommene Regelung hat vor allem im Zusammenhang mit den in jüngerer Zeit vorgenommenen Verstärkungen der Befugnisse der Ermittlungsbehörden erhebliche Kritik erfahren<sup>9</sup>. Hier ist jedoch zu bedenken, daß diese unmittelbaren Eingriffe in die Rechte

7 Vgl. BT-Drucksache V/1812, S. 32.

8 BGBl 1967 I 877.

9 Vgl. insbesondere *Koblmann*, § 392 RdNr. 23 ff.

des Betroffenen in der Praxis regelmäßig in den Fällen praktiziert werden, in denen auch per Durchsuchung und Beschlagnahme ermittelt wird, und daß in diesen Fällen regelmäßig die Staatsanwaltschaft eingeschaltet ist, die dann die Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnungen beantragt. Auch wenn die Straf- und Bußgeldsachenstelle anders als die Steuerfahndung das Recht zur Beantragung dieser Anordnungen hat, macht sie erfahrungsgemäß selten davon Gebrauch, sondern schaltet regelmäßig die Staatsanwaltschaft ein. Dann aber liegt ein Fall des § 392 Abs. 1 AO nicht mehr vor.

b) Darüber hinaus setzt die Kritik beim Beweisantragsrecht an<sup>10</sup>, für das der Berufsangehörige sicherlich regelmäßig die prozessualen Erfahrungen nicht habe. Auch dies mag zutreffen. Doch ist hier zu beachten, daß im Strafverfahren, anders als in anderen Verfahren, jedenfalls im Ermittlungsstadium die Beweise ganz vornehmlich durch Urkunden (Bücher, Belege etc.) geführt werden und daß hier gerade der Berufsangehörige die für das (auch strafrechtlich relevante) Detail nötige Fachkenntnis besitzt<sup>11</sup>. Und auch, soweit ein Beweis durch Zeugen geführt werden muß, ist es in diesem Stadium wesentlich, die materiell-rechtlichen Vorschriften zu erkennen, aus denen sich die Zweckmäßigkeit der Beweisführung ergibt; die eigentlichen verfahrensrechtlichen Probleme kommen in das Beweisantragsrecht erst in der Hauptverhandlung, vor allem aufgrund des dort herrschenden Grundsatzes der Mündlichkeit und Unmittelbarkeit.

c) Kritisch ist die Alleinverteidigung durch den Berufsangehörigen im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren hingegen aus einer viel grundsätzlicheren Problematik heraus. Die Pflichten des steuerlichen Beraters und die Praxis ihrer Ausübung sind nämlich im normalen Besteuerungsverfahren ganz anders gelagert als im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Dies folgt schon unmittelbar aus den ganz unterschiedlich gelagerten Rechten und Pflichten des Mandanten im Besteuerungs- und im Strafverfahren. Dort im steuerlichen Ermittlungsverfahren versucht der Berater regelmäßig als Helfer des mitwirkungsverpflichteten Steuerpflichtigen in Kooperation mit der Veranlagungsstelle oder dem Außenprüfer eine für seinen Mandanten akzeptable steuerliche Lösung der Probleme zu erreichen. Dabei geht es ausschließlich um den objektiven Tatbestand, der aber häufig gar nicht bis zur letzten Konsequenz aufgeklärt wird. Vielfach wird vielmehr über Fakten wie über Rechtsfragen in einer das Gesetz eigentlich überschreitenden Weise disponiert. Würde der Berufsangehörige im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren ebenso ver-

10 *Koblmann*, aaO.

11 *Paulik*, Festschrift für Ulrich Stock, 1966, S. 217, 234.

fahren, so würde er dort seine Verteidigerpflichten eklatant verletzen. Dort geht es nämlich zum einen um den genauen objektiven Tatbestand, zum anderen aber zusätzlich um die subjektive Seite der Verwirklichung des Steuertatbestandes. Ein Berufsangehöriger, der janusköpfig im „gleichen Fall“ sowohl die steuerliche Beratung wie die Verteidigung übernimmt, ist regelmäßig nicht in der Lage, das Dilemma aufzulösen oder zu mildern, in dem sich schon der steuerpflichtige Mandant selbst befindet, wenn er zwischen der steuerlichen Mitwirkungspflicht und dem strafrechtlichen Selbstschutzgebot seine Rechte optimal zu wahren versucht. Und selbst, wo der Berufsangehörige nicht gleichzeitig als Berater tätig ist – und diese Fälle dürften selten sein –, wird es ihm regelmäßig schwerfallen, plötzlich der ganz anders gelagerten Rolle des Verteidigers gerecht zu werden. – Die weiteren Probleme, die sich aus einer gleichzeitigen Beratung im Steuerfall ergeben, nämlich eine eventuelle Zeugenstellung und die Gefahr des Vorwurfs der Mitwirkung im weitesten Sinne, sollen hier gar nicht angesprochen sein (dazu vgl. unten Ziff. B.).

d) Auch wenn man im Prinzip die gesetzgeberische Entscheidung akzeptiert, daß nämlich der Berufsangehörige alleine verteidigen darf, wenn die Finanzbehörde als Herrin des Verfahrens die Ermittlungen führt, ist dies doch bei einer bestimmten dabei miterfaßten Fallgruppe sehr bedenklich. Es sind dies die Fälle, die sich wegen der Schwere des Tatvorwurfs erkennbar nicht zur Erledigung im Strafbefehlsverfahren eignen, bei denen aber dennoch die Finanzbehörde als Herrin des Ermittlungsverfahrens tätig ist. Häufig übersehen wird nämlich, daß die Finanzbehörde als Herrin des Ermittlungsverfahrens ja nicht zwingend auf die leichteren Fälle beschränkt ist, die durch Strafbefehl geahndet werden können. Und auch das sind – bei Tatmehrheit – immerhin Fälle, die bis zu 720 Tagessätzen und deshalb im Einzelfall (Tagessatz = DM 10 000,00) zu einer Strafe bis zu DM 7 200 000,00 führen können (vgl. §§ 42, 54 StGB)<sup>12</sup>. Vielmehr darf sie auch in schweren Fällen die Ermittlungen bis zu ihrem Abschluß durchführen und hat sie erst dann an die Staatsanwaltschaft abzugeben (§ 400 AO), wenn sie dies nicht schon vorher für tunlich hält oder die Staatsanwaltschaft von sich aus die Sache an sich zieht (§ 386 Abs. 4 AO). Zwar gibt es in Süddeutschland eine interne Regelung, nach der die StraBu eine Sache bei einem hinterzogenen Betrag über DM 100 000,00 an die örtlich zuständige, und über DM 300 000,00 an die Schwerpunktstaatsanwaltschaft abgeben soll. Erfahrungsgemäß wird aber vor allem in zuerst genannten Fällen häufig nicht abgegeben. Das kann dazu führen, daß der beschuldig-

<sup>12</sup> Vgl. §§ 42, 54 StGB; *Blumers/Kullen*, Praktiken der Steuerfahndung, 2. Aufl. 1982, S. 223.

te Steuerpflichtige bis zum Abschluß der Ermittlungen ohne einen im Strafverfahrensrecht bewanderten Verteidiger ist, obwohl an sich ein Fall notwendiger Verteidigung vorliegt. Deshalb sollte das Gesetz (*de lege ferenda*) wenigstens hier eine Einschränkung machen<sup>13</sup>. Auch ohne eine solche gesetzliche Einschränkung folgt aber aus der strafprozessualen Fürsorgepflicht, die selbstverständlich auch für die als Herrin des Ermittlungsverfahrens auftretende Finanzbehörde gilt, mindestens in Fällen der notwendigen Verteidigung, vor allem also in dem Fall, in dem sich der Beschuldigte ersichtlich nicht selbst verteidigen kann, daß die Finanzbehörde für einen Verteidiger zu sorgen hat<sup>14</sup>.

Während also vom Berufsangehörigen als Alleinverteidiger in den Fällen des § 392 Abs. 1 1. Alternative AO eine besondere Sachkenntnis nicht verlangt wird, verhält es sich anders in den Fällen der Genehmigung nach § 138 Abs. 2 1. Halbsatz StPO: Hier wird gute Sachkunde des Berufsangehörigen verlangt, wenn er zum Alleinverteidiger per Genehmigung zugelassen werden will. Das Erfordernis der Sachkunde ergibt sich sowohl aus dem Systemzusammenhang im Verhältnis zu § 392 Abs. 1 1. Alternative AO, wie auch im Verhältnis zu § 138 Abs. 2 2. Halbsatz StPO<sup>15</sup>. Die Sachkunde wird dann gegeben sein, wenn der Berufsangehörige auch die Voraussetzungen für die Zulassung zum Richteramt erfüllen würde, also die 2. Juristische Staatsprüfung abgelegt hat. Zwar ist damit immer noch nicht die Spezialkenntnis und Berufserfahrung im Strafrecht gesichert; aber die Anforderungen dürfen hier nicht höher sein als für die Personen, die uneingeschränkt als Verteidiger gewählt werden können, nämlich die Rechtsanwälte. Wann in anderen Fällen die nötige Sachkenntnis gegeben ist, läßt sich schwer sagen. Zu Recht sind die Gerichte jedenfalls sehr eng in der Genehmigungspraxis. Diese Problematik wird von den Berufsangehörigen häufig übersehen bzw. falsch eingeschätzt, was den Mandanten dann in erhebliche Schwierigkeiten bringen kann. Vielfach wird nämlich vom Mandanten und vor allem vom bis dahin als Verteidiger tätigen Berufsangehörigen gerade im Strafbefehlsverfahren nach Einlegung des Einspruchs nicht beachtet, daß eine Fortsetzung der Alleinverteidigung nur noch mit Genehmigung möglich ist. Wird diese dann kurz vor der Hauptverhandlung verweigert, so wird es häufig nicht mehr möglich sein, einen auch in Steuerstrafsachen kompetenten Rechtsanwalt als Verteidiger zu finden; andererseits wird das Gericht regelmäßig nicht bereit sein, wegen dieser

<sup>13</sup> Vgl. *Kohlmann*, aaO, § 392 RdNr. 25.

<sup>14</sup> Vgl. *Blumers*, BB 1982, 1642 zum neuen Anweisungsentwurf für ein Steuerstraf- und Bußgeldverfahren.

<sup>15</sup> Vgl. OLG Hamm, MDR 1978, 509; *Kleinknecht*, aaO, § 138 RdNr. 5.

schon bei Einlegung des Einspruchs erkennbaren Problematik seine Terminierung für die Hauptverhandlung zu ändern.

## II. Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer

Diese Gestaltung wirft weit größere Probleme auf und man kann trotz der intensiven Auseinandersetzung nicht so sehr der Gerichte<sup>16</sup>, wie vielmehr der Fachliteratur behaupten, daß sich in den wesentlichen daraus resultierenden Fragen bis heute keine herrschende Meinung gebildet hat.

Hierher gehören – das wird häufig übersehen – nicht nur die Fälle notwendiger Verteidigung, sondern auch die übrigen Fälle des § 138 Abs. 2 StPO, in denen das Gericht dem Berufsangehörigen (oder Dritten) die Genehmigung zur Alleinverteidigung nicht erteilt. Berücksichtigt man, daß die Genehmigungspraxis hier sehr eng ist, dann zeigt sich, daß hierher praktisch alle Fälle mit Ausnahme derjenigen gehören, in denen das Finanzamt das Ermittlungsverfahren alleine anstelle der Staatsanwaltschaft führt (§§ 385 ff, insbesondere 392 Abs. 1 AO). Es handelt sich also um alle schweren Fälle, – zumindest ab dem Abschluß der Ermittlungen. In all diesen Fällen darf der Berufsangehörige in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer als Verteidiger auftreten, wobei er dafür gemäß § 392 Abs. 1 Satz 2 AO der Genehmigung des Gerichts nicht bedarf.

Damit fragt sich, was unter Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) zu verstehen ist. Die Versuche, den Begriff der gemeinschaftlichen Verteidigung aus dem Wortsinn der Regelungen in den §§ 392 Abs. 1 AO, 138 Abs. 2 StPO abzuleiten, sind vielfältig aber erfolglos<sup>17</sup>. Denn Verteidigung in Gemeinschaft läßt vom Wortsinn her von der strikten Aufgabenteilung bis zum durchgehend parallelen an den Rechtsanwalt gebundenen Handeln jede Abstufung der Gestaltung zu. Der Wortsinn ist insoweit mehrdeutig und es bleibt nur der Versuch, eine eingehende Interpretation aus dem Sinnzusammenhang, dem Willen des (historischen) Gesetzgebers und dem Gesetzeszweck zu erreichen.

### 1. Abhängigkeit von der Existenz eines Mitverteidigers

Fest steht, daß der Berufsangehörige nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt, also einer Person auftreten kann, die zum Verteidiger auch bestellt, nicht nur gewählt werden kann (sogeannter Pflichtverteidiger). Das sind gemäß § 142 StPO nur Rechtsanwälte (und unter bestimmten Bedingungen Rechtsreferendare, § 142 Abs. 2 StPO). Entgegen dem Wort-

<sup>16</sup> S. aber KG, NJW 1974, 916.

<sup>17</sup> Vgl. vor allem *Bockelmann*, StB 1974, 193 m.N.

laut des § 138 Abs. 2 2. Alternative StPO wird man jedoch annehmen müssen, daß Berufsangehörige auch in Gemeinschaft mit einem Rechtslehrer verteidigen können, denn dieser kann sogar alleine verteidigen<sup>18</sup>.

Das Recht zu verteidigen steht und fällt mit der Existenz eines solchen Mitverteidigers. Entfällt dieser aus welchen Gründen auch immer, so ruht auch das Mandat des Berufsangehörigen. Erst wenn ein neuer Verteidiger gewählt oder bestellt ist, kann der Berufsangehörige wieder als Verteidiger tätig werden, wenn ihm nicht ausnahmsweise auf Antrag des Mandanten das Recht zur Alleinverteidigung eingeräumt wird. Das geht so weit, daß der Berufsangehörige auch nicht allein in einer Hauptverhandlung auftreten kann; für den Fall der notwendigen Verteidigung sieht das Gesetz darin einen absoluten Revisionsgrund im Sinne vom § 338 Abs. 1 Nr. 5 StPO<sup>19</sup>. Andererseits – und auch das ist wohl noch unstrittig – ist der andere Verteidiger insoweit nicht auf den Berufsangehörigen angewiesen. Er ist geborener Alleinverteidiger und daher auch dann zur Verteidigung in der Lage, wenn und soweit der Berufsangehörige ausfällt.

Diese faktisch unterschiedlich starke Position versetzt den Rechtsanwalt oder Rechtslehrer in die Lage, den Berufsangehörigen gegebenenfalls unter Druck zu setzen und ihm sogar Entscheidungen aufzuzwingen, die gegen seine und die Interessen des gemeinsamen Mandanten gerichtet sein können. Diese Gefahr besteht natürlich insbesondere dann, wenn der andere Verteidiger das relevante Steuerrecht nicht oder nicht in ausreichendem Maße beherrscht und deshalb anders als der Berufsangehörige geneigt ist, gegenüber einer schon steuerlich falschen Beurteilung des Falles durch die Straf- und Bußgeldsachenstelle und damit regelmäßig auch durch das Gericht und die Staatsanwaltschaft nachzugeben. Aus dieser einseitigen Abhängigkeit ist verschiedentlich versucht worden, auf den Umfang der Rechte des Berufsangehörigen als Verteidiger abzuleiten. Dies dürfte aber nicht nur zu undifferenziert, sondern auch der falsche Ansatz sein. Nur die Gründe für diese unterschiedlich starken Positionen werden auch den Umfang der übrigen Rechte des Berufsangehörigen als Verteidiger eingrenzen lassen. Das Faktum als solches besagt nichts über die Ausgestaltung im einzelnen.

### 2. Rechte als Mitverteidiger

Bemüht man bei der Untersuchung der Rechte des Berufsangehörigen als Verteidiger den (historischen) Gesetzgeber, dann stellt man zum einen

<sup>18</sup> *Löwe/Rosenberg/Dünnebieber*, StPO, 23. Aufl. 1978, § 138 RdNr. 26.

<sup>19</sup> RGSt 29, 14.

fest, daß die Regelung des heutigen § 392 AO aus dem alten Verwaltungsstrafverfahren historisch bedingt ist (s. o. Ziff. I.3.). Zum anderen liegt der Regelung über die Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer), wie sie in § 138 Abs. 2 StPO niedergelegt ist, die gesetzgeberische Vorstellung zugrunde, die Verteidigung des Beschuldigten in bestimmten Verfahren um den hier kompetenten Spezialisten zu ergänzen<sup>20</sup>, dem der Betroffene auch das fachliche Vertrauen entgegenbringt<sup>21</sup>. Aus den Materialien zu § 427 RAO (die jetzt durch § 392 AO ersetzt ist) ergibt sich Entsprechendes. Hier sah der Gesetzgeber einerseits die Notwendigkeit, die Strafverteidigung aus prozessualen Gründen in die Hände eines Rechtsanwalts oder Rechtslehrers zu legen; er wollte dem Beschuldigten aber weiterhin auch im Rahmen der Verteidigung das spezielle Fachwissen des Berufsangehörigen zugute kommen lassen<sup>22</sup>. Trotz der Bedenken, die der Bundesrat gegen diese Regelung anführte<sup>23</sup>, und die in den heutigen Unklarheiten ihre Rechtfertigung gefunden hat, hat der Rechtsausschuß des Bundestages die Regelung gebilligt, und zwar primär im Hinblick auf die umfangreichen Mitwirkungsrechte der Finanzbehörde auch in der Hauptverhandlung<sup>24</sup>; – der Bundesrat hat seine Bedenken daraufhin nicht weiterverfolgt und vor den Vermittlungsausschuß gebracht. Danach ist die Regelung der gemeinschaftlichen Verteidigung nicht in erster Linie im Interesse der Strafrechtspflege eingeführt<sup>25</sup> und sicherlich auch nicht als Beschränkung zum Schutz der Anwaltschaft gedacht<sup>26</sup>. Sie dient vor allem dem Beschuldigten und seiner sachgerechten Verteidigung. Ältere Entscheidungen sprachen hier vom Vertrauensinteresse des Beschuldigten<sup>27</sup>. *Kohlmann*<sup>28</sup> hat unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>29</sup> belegt, daß es der aus dem Recht auf ein faires Verfahren resultierende Anspruch des Beschuldigten auf Waffengleichheit ist, den der Gesetzgeber hier realisiert hat. Danach hätte es nahe gelegen, die Rechte des Berufsangehörigen wie die der Finanzbehörde gemäß § 407 AO auszugestalten. Die Finanzbehörde hat hier ein uneingeschränk-

20 Vgl. *Hahn*, Mat. 1, 953.

21 Vgl. *Hahn*, Mat. 2, 1532.

22 BT-Drucksache V/1812, S. 31 ff.

23 Vgl. BT-Drucksache, aaO, Anl. 2 Abschn. II 5.

24 Vgl. § 407 AO und *Blumers/Kullen*, aaO, S. 199 ff.

25 Irreführend insoweit BT-Drucksache V/1812, S. 32; vgl. aber *Kohlmann*, aaO, RdNr. 32.

26 S. *Löwe/Rosenberg/Dünnebieber*, aaO, § 138 RdNr. 11.

27 Vgl. KG, JR 1956, 29; OLG Bremen, NJW 1951, 123.

28 StKongrRep 1976, 285 ff.

29 Vgl. vor allem Beschluß vom 8. 10. 1974, NJW 1975, 103.

tes Informations-, Erklärungs- und Fragerecht, darf aber selbständig keine Prozeßhandlungen vornehmen. Der Gesetzgeber ist diesen Weg aber nicht gegangen, sondern hat den Berufsangehörigen zum Verteidiger gemacht. Damit hat der Berufsangehörige die Rechte, die das Gesetz dem Verteidiger zugesteht. Einschränkungen ergeben sich zwar daraus, daß der Berufsangehörige nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) tätig werden darf.

Wie die Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) im einzelnen ausgestaltet sein soll, hat aber auch der Gesetzgeber nicht dargelegt. Man kann deshalb nur den Zweck der Regelung, wie er in den genannten Vorschriften seinen Niederschlag gefunden hat, bei der Eingrenzung der Rechte zugrunde legen.

Liest man die einschlägige Literatur zur sachgerechten Verteidigung des Berufsangehörigen in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer), so gewinnt man auf den ersten Blick den Eindruck, dem sei am besten entsprochen, wenn in einer sinnvollen Arbeitsteilung das materielle Steuerrecht vom Berufsangehörigen, das prozessuale Strafrecht aber vom Rechtsanwalt erledigt werde<sup>30</sup>. Ebenso unzutreffend ist die Behauptung, nach Auffassung des Gesetzgebers, die in § 392 Abs. 1 AO ihren Niederschlag gefunden habe, müsse dann ein Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) mitwirken, wenn die strafprozessuale Seite so sehr an Bedeutung gewinne, daß der hier unerfahrene Berufsangehörige die Rechte des Beschuldigten nicht mehr ausreichend wahren könne.

Es ist zwar zutreffend, daß hier 2 Rechtsmaterien aufeinanderstoßen, nämlich Steuerrecht und Strafrecht, und daß die Materie „Steuerstrafrecht“ häufig von Personen bearbeitet wird, die entweder aus dem Steuerrecht kommen und über keine oder nicht ausreichende Kenntnisse und Erfahrungen im Strafrecht verfügen. Das sind vor allem die von der Finanzbehörde im Ermittlungsverfahren tätigen Personen und die Berufsangehörigen. Oder die genannten Personen kommen aus dem strafrechtlichen Bereich und verfügen über keine oder unzureichende Kenntnisse und Erfahrungen im (materiellen) Steuerrecht; hierher müssen vielfach die mit Steuerstrafrecht befaßten Richter, Staatsanwälte, aber auch Rechtsanwälte gezählt werden. Aus diesem Dilemma mag diese Sicht resultieren, die die Probleme in solche aus dem Steuerrecht und solche aus dem Strafrecht aufteilt. Diese Sicht ist jedoch unzutreffend und für den Beschuldigten geradezu gefährlich.

30 Vgl. *Franzen*, DStR 1967, 533.

a) Strafrechtlich handelt es sich hier nicht nur um Fragen des Strafprozeßrechts, sondern vor allem auch des materiellen Strafrechts. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß sich das Steuerrecht ja nur mit dem objektiven (Steuer-)Tatbestand befaßt (wenn man von Haftungsfragen einmal abieht). Demgegenüber muß das Steuerstrafrecht bei Nichterfüllung steuerlicher Pflichten gleichzeitig die subjektive Seite klären. Erwähnt seien nur Stichworte wie „Täterschaft und Teilnahme“, „Täterschaft durch Unterlassen“, „Vorsatz und Irrtum“. Und selbst für die Beurteilung der objektiven Tatseite sind strafrechtliche Kenntnisse erforderlich, so z. B. bei der Abgrenzung von Versuch und Vorbereitungshandlung. – Oder um es strafrechtlich auszudrücken: Die materiell steuerrechtlichen Ge- und Verbotsnormen füllen den objektiven Tatbestand der strafrechtlichen Blankettvorschrift des § 370 AO (und ähnlicher Vorschriften) aus; der subjektive Tatbestand ist an ihnen zu messen. Damit spielt das materielle Strafrecht nicht etwa nur in besonders schweren Fällen oder erst in einem späteren Stadium des Verfahrens (z. B. bei Abschluß der Ermittlungen) eine Rolle, wie man aus der Zuständigkeitsregel des § 392 Abs. 1 Satz 1 AO ableiten könnte. Der Gesetzgeber des § 392 AO (bzw. der Vorgängerin § 427 RAO) hat diese Problematik auch erkannt<sup>31</sup>, aber möglicherweise unterschätzt.

Eine Aufteilung eines Falles in Sachgebiete „Steuerrecht“ und „Strafrecht“ verbietet sich damit von vornherein.

b) Aber auch die Aufteilung in Strafprozeßrecht, das primär vom Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) zu bearbeiten wäre, und in materielles Strafrecht mit Schwerpunkt im Steuerrecht, bei dessen Bearbeitung der Berufsangehörige neben dem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) wesentlich tätig wäre, verbietet sich. Auch die strafprozessualen Fragen (ob ein Beweisantrag zu stellen ist oder nicht; ob auf die Verlesung einer Urkunde verzichtet werden soll oder nicht; ob Rechtsmittel einzulegen ist oder nicht) sind nur unmittelbar aus der Kenntnis der materiell-strafrechtlichen Seite des Falles und der verfahrensrechtlichen Situation zu beantworten.

Hier kann sich allenfalls die Frage stellen, die immer wieder bei divergierenden Prozeßhandlungen zwischen dem als Verteidiger tätigen Berufsangehörigen und dem Rechtsanwalt gestellt wird, in welchem Verhältnis nämlich materielles, den Berufsangehörigen zu seiner Prozeßhandlung motivierendes Recht und prozessuales, den Rechtsanwalt zu seiner Prozeßhandlung bestimmendes Recht zueinander stehen. Die Frage also, ob das eine Recht gegenüber dem anderen zumindest unter bestimmten Vor-

31 Vgl. BT-Drucksache V/1812 S. 32.

aussetzungen den Vorrang verdient. Man kommt zur grundsätzlichen Frage nach dem Ziel des Strafverfahrens und stellt fest: Grundsätzlich ist Ziel des Verfahrens die Ermittlung der materiellen Wahrheit. Aber dies kommt nur mit justizförmigen Mitteln in Betracht<sup>32</sup>. Die Justizförmigkeit des Verfahrens – nicht bloße formale Kategorie, sondern unmittelbar dem Schutz der Menschenwürde dienend – wird insoweit (wenn auch mit Ausnahmen) dem Ziel materieller Richtigkeit des Urteils übergeordnet<sup>33</sup>. Deshalb entscheidet z. B. der Strafrichter zwar ohne Bindung an Beweisregeln nach freier Überzeugung, aber nur, wenn sich diese auf das Ergebnis einer verfahrensrechtlich zulässigen und prozeßordnungsgemäß durchgeführten Beweisaufnahme stützen kann (§ 261 StPO)<sup>34</sup>. Insoweit kann man von einem „Vorrang“ des Strafprozeßrechts sprechen: Zwar geht es um die Ermittlung der materiellen Rechtslage, aber nur wenn und soweit dies die Prozeßregeln zulassen.

Damit ist zusammenfassend festzustellen: Die Mitwirkung des Berufsangehörigen bei der Verteidigung ist im Interesse des Beschuldigten eingefügt worden; dabei darf der Berufsangehörige als Verteidiger mit dessen gesetzlichen Rechten und Pflichten tätig werden. Beschränkungen, die sich aus der Tatsache ergeben, daß dies nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) geschehen darf, haben die unter a) und b) dargelegten Zusammenhänge und Abhängigkeiten zu beachten. Hingegen kann sich keine Erweiterung der Rechte des Berufsangehörigen als Verteidiger daraus ergeben, daß der zugezogene Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) nicht über die erforderlichen steuerlichen Kenntnisse verfügt. Das Gesetz unterstellt sie für den Rechtsanwalt (und den Rechtslehrer) als vorhanden<sup>35</sup>. Aus diesem Grund wie vor allem aber aus den unter a) und b) aufgezeigten Interdependenzen kann man jedem Beschuldigten nur raten und wünschen, daß der ihn (mit-)verteidigende Rechtsanwalt die erforderlichen steuerlichen Kenntnisse hat, um die strafrechtliche Subsumtion richtig vornehmen und die daraus resultierenden prozessualen Entscheidungen richtig treffen zu können.

Nach den genannten Grundsätzen muß der Berufsangehörige als Verteidiger alle Rechte eines Verteidigers haben, z. B. also das Recht auf volle Information einschließlich des daraus resultierenden Rechts auf Akteneinsicht, auf Verkehr mit dem inhaftierten Beschuldigten, auf Befragung von Zeugen und Sachverständigen. Ebenso muß ihm wie jedem anderen Ver-

32 BGH St 14, 358.

33 Kern/Roxin, Strafverfahrensrecht, 15. Aufl. 1981, S. 2 ff.

34 Vgl. Löwel/Rosenberg/Schäfer, aaO, Einleitung Kapitel 6 RdNr. 5.

35 Vgl. aber Henneberg, Stb 1975, 205; Kohlmann, StKongrRep 1976, 286.

teidiger das Recht zustehen, Ausführungen tatsächlicher und rechtlicher Art zu machen. In Ausübung all dieser Rechte ist er vom mitverteidigenden Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) unabhängig. Insoweit besteht wohl Einigkeit<sup>36</sup>.

### 3. Abgabe und Widerruf von strafprozessualen Erklärungen

Völlig uneinheitlich sind hingegen die Auffassungen zur Frage, inwieweit der mitverteidigende Berufsangehörige Prozeßhandlungen überhaupt vornehmen darf und inwieweit dies selbst im Widerspruch zum mitverteidigenden Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) wirksam geschehen kann.

Die liberalste Auffassung gibt dem Berufsangehörigen diese Rechte ohne Rücksicht auf den Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer)<sup>37</sup>. Von einem Obergericht ist dies allerdings wohl nur für den Fall nicht notwendiger Verteidigung entschieden worden<sup>38</sup>. Nach Müller<sup>39</sup> soll es dabei darauf ankommen, wer die Prozeßhandlung zuerst vorgenommen hat. Nach einer einschränkenden Auffassung soll der Berufsangehörige das Recht wenigstens für sogenannte nichttragende Prozeßhandlungen haben<sup>40</sup>. Weit verbreitet ist auch eine noch engere Auffassung, nach der bei widersprechenden Erklärungen die des Rechtsanwalts (oder Rechtslehrers) den Ausschlag geben soll<sup>41</sup>. Noch enger ist die Auffassung, die von der vorgenannten nicht immer klar abgegrenzt ist, daß zumindest bestimmte prozeßtragende Rechtshandlungen nur in Gemeinschaft mit dem Rechtsanwalt vorgenommen werden können<sup>42</sup>. Die engste Auffassung vertritt wohl Hübner<sup>43</sup>, der den Berufsangehörigen von wenigen Ausnahmen abgesehen durchgehend an den Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) binden will.

36 Vgl. Kohlmann, StKongrRep 1976, 290 ff m.N.

37 Vgl. Löwel/Rosenberg/Dünnebier, StPO, 23. Aufl. 1978, § 138 RdNr. 6; KMR-Müller, StPO, 7. Aufl. 1981, § 138 RdNr. 7; Eb. Schmidt, Lehrkommentar Bd. II, 1957, § 138 RdNr. 15; Luthmann, DStR 1969, 557 ff; Behrendt/Felix, Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, 1968, S. 122 ff; Koch, StKongrRep 1968, 248; Bockelmann, StB 1974, 193 ff.

38 Vgl. BayObLGSt 1955, 256.

39 KMR, aaO.

40 Vgl. Kleinknecht, StPO, 35. Aufl. 1981, § 138 RdNr. 8.

41 Biedermann, StB 1967, 239; Franzen, DStR 1967, 535; Gebre, DStR 1968, 8 ff; Rössler, DB 1968, 2009; Lohmeyer, MDR 1974, 199, s. aber auch StB 1971, 135; Kohlmann, Strafprozessrecht, aaO, RdNr. 31.

42 So auch KG NJW 1974, 916.

43 Hübschmann/Hepp/Spitaler, RAO, § 427 RdNr. 30/31.

Nach den unter a) und b) dargelegten Interdependenzen dürften die Auffassungen unzutreffend sein, die den Berufsangehörigen neben dem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) frei handeln lassen. Insbesondere kann hier nicht auf § 227 StPO, also die Regeln über die Verteidigung durch mehrere Rechtsanwälte und die dazu entwickelten Rechtsgrundsätze Bezug genommen werden<sup>44</sup>. Hier geht es gerade nicht um die Abstimmung zwischen 2 in ihren Rechten selbständigen Verteidigern. Vielmehr muß angenommen werden, daß der Berufsangehörige in der Vornahme von Prozeßhandlungen vom Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) abhängig ist, da letzterer dafür zu sorgen hat, daß die steuerlich relevanten Gesichtspunkte strafrechtlich richtig eingeordnet und daß darüber hinaus vorrangig nach den geltenden Regeln des Prozeßrechts verfahren wird. Dies muß auch für sogenannte nichttragende Prozeßerklärungen wie Beweisanträge gelten<sup>45</sup>. – Damit bleibt nur die Frage zu klären, ob man verlangt, daß solche Prozeßhandlungen vom Berufsangehörigen nur in Gemeinschaft mit dem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) vorgenommen werden dürfen<sup>46</sup>, oder ob man es genügen läßt, daß der Rechtsanwalt den Prozeßhandlungen des Berufsangehörigen auch stillschweigend zustimmt. Hier sollte man verlangen, daß die Prozeßhandlungen dem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) unverzüglich zur Kenntnis zu bringen sind, daß sie aber wirksam bleiben, wenn der Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) nicht rechtzeitig widerspricht. Diese Rechtsauffassung hätte z. B. in dem vom Kammergericht (aaO) entschiedenen Fall dazu geführt, daß das Rechtsmittel durch den Berufsangehörigen rechtzeitig eingelegt gewesen wäre. Nachdem die Verteidigung durch den Berufsangehörigen in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt (oder Rechtslehrer) im Interesse des Beschuldigten eingeführt worden ist, ist mit Fug zu bezweifeln, daß Gründe der Rechtsklarheit einer solchen Verfahrensweise entgegenstehen<sup>47</sup>.

## B. Ausschluß des Steuerberaters als Verteidiger

### I. Verdacht der Tatbeteiligung

1. Der erste Ausschlußgrund für einen Verteidiger ist seine Beteiligung an der Tat, wegen der ermittelt wird (§ 138 a Abs. 1 Nr. 1 StPO). Für den Steuerberater, der die steuerliche Beratung des Beschuldigten gerade auch

44 So aber z. B. Bockelmann, aaO, m.N.

45 Ebenso Franzen, DStR 1967, 533; Laufhütte, Karlsruher Kommentar, 1982, § 138 RdNr. 12.

46 So KG, aaO.

47 So aber KG, aaO; Gebre, DStR 1968, 10.

zu dem Sachverhalt vorgenommen hat, in dem ermittelt wird, ist besonders gefährdet, in einen solchen Verdacht zu geraten. Zur Frage, wo die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters wirklich einsetzt, wird auf *Danzer*<sup>48</sup> verwiesen.

In Ergänzung ist darauf hinzuweisen, daß unabhängig von der Frage des Ausschlusses natürlich gegen den Steuerberater ein Ermittlungsverfahren einzuleiten ist, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Beteiligung an einer Straftat vorliegen (einfacher Tatverdacht, § 152 Abs. 2 StPO). Ein solcher einfacher Tatverdacht ist gegenüber dem Steuerberater allerdings noch nicht gegeben, wenn der beschuldigte Steuerpflichtige bei seiner Vernehmung behauptet, von seinem Steuerberater über die bestehenden steuerlichen Pflichten nicht oder unrichtig belehrt worden zu sein. Ein einfacher Tatverdacht gegen den Steuerberater wird hier regelmäßig nur dann gegeben sein, wenn für dessen Beteiligung weitere Anhaltspunkte gegeben sind. Dies wird häufig verkannt oder absichtlich übergangen. Immer wieder werden bei Vernehmungen im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren Steuerpflichtige zu solchen Schutzbehauptungen zu Lasten ihrer Berater provoziert, um dann gegen letztere ein Ermittlungsverfahren eröffnen und diese zum Reden bringen zu können. Denn die Schweigepflicht des Beraters gilt natürlich dort nicht fort, wo er zu seiner eigenen Rechtfertigung reden muß.

Zu beachten ist schließlich, daß ein solch einfacher Verdacht der Beteiligung des Steuerberaters auch schon dazu genügt, daß der Schriftverkehr des Beschuldigten mit dem Berufsangehörigen als Verteidiger gemäß § 110 StPO überwacht werden kann, und daß die Rechte des Verteidigers eingeschränkt werden können (vgl. § 138 c StPO).

## 2. Stärke des Verdachts

Für den Ausschluß verlangt § 138 a Abs. 1 Nr. 1 StPO hingegen, daß der Berufsangehörige als Verteidiger der Beteiligung dringend oder zumindest hinreichend verdächtig ist. Der zur Eröffnung des Hauptverfahrens erforderliche hinreichende Tatverdacht soll hier dann genügen, wenn der Verdacht durch ein dafür durchgeführtes Ermittlungsverfahren bereits bis zur Anklagereife gediehen ist<sup>49</sup>.

Der Entwurf für Anweisungen für das Steuerstraf- und Bußgeldverfahren (Stand: Februar 1982), der mit den Rechten des Beschuldigten und der

48 Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters, S. 67 ff.

49 BGH MDR 1979, 989.

Verteidigung ohnehin sehr restriktiv umgeht<sup>50</sup>, versucht hier nun entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 138 a Abs. 1 StPO den Ausschluß des Verteidigers schon dann zu bewerkstelligen, wenn nur der erwähnte einfache Tatverdacht vorliegt, eine Auffassung, die zweifelsfrei rechtswidrig ist<sup>51</sup>.

## II. Verdacht der Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei

### 1. Begünstigung

Auch der Gefahr, sich einer Begünstigung schuldig zu machen, ist der Berufsangehörige, der im gleichen Fall auch steuerlich beraten hat, besonders ausgesetzt.

### 2. Strafvereitelung

Die Verteidigung des Beschuldigten nach den dafür gegebenen Regeln kann nicht zu einer Strafvereitelung führen. Strafvereitelung ist vielmehr nur gegeben, wenn der Verteidiger mit unlauteren Mitteln den Sachverhalt bewußt verdunkelt oder die Wahrheitsermittlung erschwert, also z. B. Zeugen präpariert, Urkunden verfälscht oder den Beschuldigten zum wahrheitswidrigen Widerruf eines Geständnisses veranlaßt<sup>52</sup>.

### 3. Hehlerei

Auch hier kann auf die allgemeinen Regeln verwiesen werden.

## III. Verdacht des Mißbrauchs des Verkehrsrechts

Gleiches gilt für diesen in § 138 a Abs. 1 Nr. 2 StPO niedergelegten Ausschließungsgrund.

## IV. Andere Verhinderungsgründe

### 1. Zeugenstellung des Verteidigers

Wer als Zeuge in einem Strafverfahren gehört wird, kann deshalb heute nicht mehr als Verteidiger ausgeschlossen werden. Die Regelung der §§ 138 a und b StPO ist vollständig und enthält diesen Ausschließungsgrund nicht mehr<sup>53</sup>.

50 Vgl. *Felix/Streck*, Wistra 1982, 161.

51 Vgl. *Blumers*, DB 1982, 1642.

52 Vgl. BGH St 2, 375.

53 Vgl. *Kleinknecht* aaO, § 138 a RdNr. 1.

Allerdings kann der Berufsangehörige, auch wenn er Verteidiger ist, als Zeuge gemäß § 161 a StPO von der Straf- und Bußgeldsachenstelle wie der Staatsanwaltschaft zu einer Vernehmung geladen werden und muß selbst dann erscheinen, wenn er schon vorab mitgeteilt hat, er werde nicht aussagen, sondern von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch machen. Deshalb beeinträchtigt die Zeugenstellung die Verteidigerstellung nach wie vor außerordentlich und es empfiehlt sich regelmäßig, deshalb als Zeuge die Verteidigung endgültig oder jedenfalls vorübergehend niederzulegen.

## 2. Verbot der Mehrfachverteidigung

Dieses Verbot, das jedem Beteiligten einer Tat nur erlaubt, für einen Beschuldigten aufzutreten, beeinträchtigt insbesondere in Wirtschaftsstrafverfahren. Dort handelt es sich regelmäßig um eine große Mehrzahl von Beschuldigten, deren Interessen häufig parallel liegen. Besonders beeinträchtigend ist dies, wenn und soweit die Ermittlungsbehörden den Begriff der Tat hier sehr weit auslegen und dadurch nicht nur die Verteidiger beeinträchtigen, sondern auch den Beschuldigten erhebliche Mehrkosten verursachen.

## C. Rechte und Pflichten des Steuerberaters als Verteidiger

### I. Allgemeine Rechte und Pflichten

Hier kann auf die allgemeinen Ausführungen zu den Rechten und Pflichten der Verteidigung im Steuerstrafverfahren verwiesen werden<sup>54</sup>.

### II. Abgrenzung bei bestehendem Steuerberatungsverhältnis

Hier bestehen regelmäßig Probleme bei der Abgrenzung zwischen der Steuerberater- und der Verteidigertätigkeit und den jeweils aus der einen bzw. anderen Position entstehenden Rechten und Pflichten.

Besonders niedergeschlagen hat sich dies beim Streit darüber, inwieweit das Beschlagnahmeprivileg geht<sup>55</sup>.

54 Vgl. *Blumers/Kullen*, aaO, S. 95 ff m.N.

55 Vgl. im einzelnen *Streck*, StKongrRep 1981, 181 ff; *Laufbütte*, aaO, § 97 RdNr. 11; *Rüping*, S. 267 ff.

## Diskussion (2. Teil)

Diskussionsleiter: Abteilungsdirektor Dr. E. Ulmer, Erlangen

Rechtsanwalt Dr. J. Pelka, Köln

Ich habe eine Bemerkung und eine Frage zu dem Beitrag von Herrn Dr. *Kratzsch*. Zunächst meine Bemerkung:

Sie haben die herrschende Meinung wiedergegeben, wonach im Fall der Selbstanzeige die Festsetzung einer Frist zur Entrichtung verkürzter Steuern nicht anfechtbar ist. Diese Meinung, die der BFH Ende 1981 bestätigt hat, erscheint mir äußerst problematisch. Das Finanzamt hat die Frist nämlich nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen und somit Rechtsanwendung zu betreiben. Wenn das Finanzamt aber Rechtsanwendung betreibt und eine Ermessensentscheidung trifft, muß nach meinem Rechtsverständnis diese Ermessensentscheidung gerichtlich nachprüfbar sein. Das Strafrecht kann schon nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen das Ermessen des Finanzamts nicht ersetzen; es ist auch gar nicht in der Lage, Ermessensentscheidungen dieser Art zu treffen. Ist das Strafgericht jedoch nicht die kompetente Stelle, den Ermessengebrauch des Finanzamts zu überprüfen, so müßte es das Finanzgericht sein. Die Rechtsprechung des BFH und die herrschende Lehre, die die Fristsetzung zur Nachzahlung für unanfechtbar halten, verletzen m. E. Art. 19 Abs. 4 GG. Diese Auffassung führt nämlich dazu, daß eine Maßnahme der öffentlichen Gewalt nicht justiziabel wäre, und das ist verfassungswidrig.

Nach meiner Bemerkung nun meine Frage: Sie haben, der herrschenden Meinung folgend, die – strafrechtlich relevante – Festsetzung einer Frist zur Nachzahlung losgelöst von den Fristsetzungen im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens. Welche Folgen ergeben sich aber, wenn der aufgrund der Selbstanzeige ergehende Steuerbescheid rechtlich zweifelhaft ist und das Finanzamt von Amts wegen oder auf Antrag die Vollziehung aussetzt? Kann sich der Steuerpflichtige, der Selbstanzeige erstattet hat, auf die Vollziehungsaussetzung berufen und die Zahlung unterlassen, oder läuft er Gefahr, die Frist gemäß § 371 Abs. 3 AO zu verletzen mit der Folge, daß die Strafe verwirkt ist, falls sich im nachhinein erweist, daß der Rechtsbehelf keinen Erfolg hat? Wirkt die Aussetzung der Vollziehung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens auch für die Frist im Rahmen der Selbstanzeige? Müßte dagegen der Steuerpflichtige trotz der Vollziehungsaussetzung zahlen, wäre das Ergebnis mehr als merkwürdig; denn

die Rechtsordnung würde einerseits die Rechtswohltat gewähren, daß die Nachzahlung nicht geleistet zu werden braucht, weil ihre Rechtmäßigkeit zweifelhaft ist, andererseits an diese Rechtswohltat die viel schwerwiegendere Konsequenz der Bestrafung knüpfen.

Regierungsdirektor Dr. *W. Reiß*, Lüdinghausen

Meine Frage hängt mit der Nachentrichtungspflicht bei einer Steuerhinterziehung „zu seinen Gunsten“ zusammen. Herr *Kratzsch*, Sie hatten ausgeführt – so habe ich Sie verstanden –, daß der Vorteil bei dem Hinterzieher quasi spiegelbildlich dem Nachteil beim Fiskus entsprechen müsse. Sie haben dann anschließend gesagt, Ihre Auffassung käme der Auffassung des Bundesgerichtshofes sehr nahe, der einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil beim Steuerhinterzieher verlangt. In dem mir vorschwebenden Fall war es so, daß der Bundesgerichtshof eine Hinterziehung zugunsten einer Angestellten annahm, die durch falsche Umsatzsteuervoranmeldungen bewirkte, daß wegen der Nichtabführung der Umsatzsteuer Gelder in der von der Angestellten betreuten Hauptkasse des Steuerschuldners vorhanden waren, die dann von der Angestellten unterschlagen wurden (BGH v. 4. 7. 79 – 3 StR 130/79, NJW 1980, 248 mit Anm. *Reiß* NJW 1980, 1291). Der Bundesgerichtshof nahm einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil an.

Mich würde interessieren, wo Sie hier die Spiegelbildlichkeit zwischen dem Vorteil des Täters und dem Nachteil des Fiskus sehen?

Rechtsanwalt *M. Korfmacher*, Düsseldorf

Ich habe ebenfalls eine Frage an Herrn Dr. *Kratzsch*. Es handelt sich um eine Frage aus der Praxis, etwas vereinfacht, aber nichtsdestoweniger aktuell folgender Fall: Die hinterzogene Steuer ist weder vom Steuerpflichtigen noch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vom Finanzamt überhaupt objektiv tatsächlich noch feststellbar, dies aufgrund eines sehr komplexen Sachverhaltes. Wollen Sie dieses quantitative Problem, das also nicht mehr festgestellt werden kann, ob 100- oder 150 000,- DM Steuern hinterzogen worden sind, wollen Sie dieses quantitative Problem so lösen, daß Sie im Sinne Ihrer Ausführungen – ich erinnere da an den Punkt 4 unter E. I. – die Möglichkeit der Selbstanzeige verweigern? Wollen Sie also das quantitative Problem hier zum qualitativen Problem des Verweigerns der Selbstanzeige und damit der vollständigen Straffreiheit machen?

Privatdozent Dr. *D. Kratzsch*, Bergisch Gladbach

Zunächst zu dem Einwand von Herrn Rechtsanwalt Dr. *Pelka*. Es waren zwei Punkte, die Sie berührt haben. Ihren Bedenken hinsichtlich der Möglichkeit einer Anfechtung der Fristsetzung vermag ich aus strafrechtlicher Sicht nicht zu folgen. Es ist nichts Ungewöhnliches im Strafverfahren, daß gegen Vorentscheidungen vor der eigentlichen Urteilsfällung keine selbständigen Rechtsmittel eingelegt werden können. Ich denke etwa an die Parallele des § 153 a StPO, der die Wiedergutmachung in der Form einer Auflage vorsieht. Auch hier ist allgemein anerkannt, daß ein Rechtsmittel gegen die Fristsetzung nicht zulässig ist. Gegen die betreffende Entscheidung können frühestens erst nach Anklageerhebung im Zusammenhang mit der Eröffnung des Hauptverfahrens gemäß § 201 Einwendungen erhoben werden.

Zu dem zweiten Punkt: Aussetzung der Vollziehung. Ich bleibe bei meinem Standpunkt, daß steuerrechtliche Fristsetzungen getrennt voneinander betrachtet werden müssen. Man muß bei strafrechtlichen Fristsetzungen stets berücksichtigen, daß es hier um Wiedergutmachung begangenen Unrechts geht, bei der ganz andere Anforderungen zu stellen sind, als bei der Fristsetzung im Besteuerungsverfahren.

Zu dem Einwand von Herrn Dr. *Reiß* gegen den BGH: Im Ergebnis teile ich Ihre Kritik an dieser Entscheidung des BGH. Ich bin dem BGH nur in der Begründung gefolgt, daß es hier eben nicht auf steuerliche Vorteile allein ankommt. Aber das Ergebnis der Entscheidung des BGH widerspricht den von mir dargelegten Grundsätzen der Unmittelbarkeit. Denn der Fall lag ja wohl so, daß hier die Steuerhinterziehung der Verschleierung einer Untreue diente, die z. T. bereits vor der Steuerhinterziehung begangen worden war. Es fehlt insoweit gewissermaßen an der Stoffgleichheit, ähnlich wie bei § 263 StGB.

Bei dem Einwand von Herrn Rechtsanwalt *Korfmacher* geht es vor allem um das Problem der Teilselbstanzeige bei Schätzungen. Wenn der gesamte Betrag der hinterzogenen Steuern nicht ermittelt werden kann, hilft das Instrument der Teilselbstanzeige. Wenigstens hinsichtlich des Betrages, der sicher festgestellt werden kann, kann dem Anzeigenden Teilstraffreiheit zugebilligt werden, da hier eine Art Teilselbstanzeige vorliegt.

Rechtsanwalt *M. Korfmacher*, Düsseldorf

Also das kann sicherlich nicht die Lösung des Problems sein, diese Teilselbstanzeige. Denn dieser vielleicht nicht mehr aufzuklärende Betrag X,

der dann ja zu einer Bestrafung führen würde, würde natürlich wahrscheinlich zu einer vollkommen falschen Bestrafung führen. Denn nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen ist gerade auch die Höhe der hinterzogenen Steuer ein Merkmal, das der Richter bei der Strafzumessung anwenden soll, um zu einer gerechten Bestrafung zu kommen. Wenn aber eben der Teilbetrag nicht aufzuklären ist, dann würde es eigentlich notwendigerweise zu einer falschen Bestrafung führen. Das Problem ist also mit so einer Teilselbstanzeige nicht aus der Welt zu schaffen.

Es bleibt in meinem Beispielfall ein Problem, daß einfach das Berichtigungserfordernis, die richtige Darstellung der Fakten, nicht möglich ist, und wenn ich davon ausgehe, so nach dem Wortlaut und wie ich meine nach Ihrer Meinung, dann eben die Selbstanzeige insgesamt nicht mehr möglich sein müßte.

Privatdozent Dr. *D. Kratzsch*, Bergisch Gladbach

Ja, ich würde noch einmal an das anknüpfen, was ich zum Strafaufhebungsgrund gesagt habe. Hier trägt der Täter das Risiko, daß er die Besteuerungsgrundlagen nicht mehr vollständig ermitteln kann. Soweit er das nicht kann, tritt keine Straffreiheit ein. Soweit er hierzu in der Lage ist, gibt es die Möglichkeit der Teilselbstanzeige.

Diskussionsleiter Dr. *E. Ulmer*, Erlangen

Ich darf darauf aufmerksam machen, daß man im Zweifel ja auch mehr angeben kann . . . (Gelächter). Entschuldigen Sie, das hindert ja nicht, daß hinterher der Steueranspruch genau festgestellt wird. Wenn einer nicht genau weiß, wieviel er selbst anzeigen muß, muß er eben mehr angeben. Der Täter ist ja rechtlich vollkommen geschützt, da die Steuer dann nach den Regeln des Besteuerungsverfahrens festgesetzt wird – wenn ich das als Verhandlungsleiter dazu sagen darf.

Rechtsanwalt Dr. *M. Streck*, Köln

Nur ein Satz: Ich verstehe den Fall nicht. Wenn der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann, kann der Täter nicht verurteilt werden. Dann ist eine Selbstanzeige nicht erforderlich.

Ministerialrat *G. L. Orlopp*, Bonn

Ich habe nur einige kurze Bemerkungen zu dem Vortrag von Professor *Rüping* zu machen. Wenn ich das richtig verstanden habe, dann stört sich

Professor *Rüping* daran, daß die Verwaltung zum Steuerstrafverfahren überhaupt irgendwelche Richtlinien oder Anweisungen gibt. Auf der anderen Seite ist hier in verschiedenen Beiträgen beklagt worden, daß die Praxis, die steuerstrafrechtliche Praxis der Finanzämter, sehr auseinanderläuft und nicht einheitlich sei. Ich würde sagen, diese Richtlinien, die hier von Professor *Rüping* angegriffen worden sind, die sollen ja gerade diese Einheitlichkeit herstellen. Und ich bin der Meinung, daß die Finanzverwaltung durchaus berechtigt ist, Rechtsauffassungen – auch wenn sie umstritten sind, aber wenn sie vertretbar sind – jedenfalls in diesen Verwaltungsanweisungen wiederzugeben mit der Folge natürlich, daß sich die nachgeordneten Behörden nach diesen Anweisungen zu richten haben. Ich habe mich etwas daran gestört, daß Herr Professor *Rüping* sehr apodiktisch hier Thesen – insbesondere zur Fernwirkung des Verwertungsverbotes – aufgestellt hat. Ich meine, daß in einem wissenschaftlichen Vortrag, und um einen solchen handelt es sich ja sicher, wenn ein Professor hier einen Vortrag hält, an sich auch darauf hingewiesen werden müßte, daß die Rechtsprechung und die herrschende Lehre ein derartiges weitgreifendes Verwertungsverbot, also insbesondere deren Fernwirkung, bisher verneint.

Prof. Dr. *H. Rüping*, Augsburg

Was die Verwaltungsanweisungen angeht, habe ich deutlich gemacht, daß sie weit über das hinausgehen, was im Strafverfahren für die entsprechenden Richtlinien für zulässig gehalten wird. Bereits die Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren sind bedenklich; in den Verwaltungsanweisungen maßt sich die Finanzverwaltung aber an, Fragen strafprozessualer Dogmatik zu regeln. Eine derartige Festlegung würde die weitere Entwicklung hemmen. Ich habe an der Qualifizierung des § 136 StPO gezeigt, daß die Rechtsprechung nicht einheitlich ist. Sie kennen den Widerspruch zwischen der Entscheidung BGHSt 22, 170 (175), die hier eine bloße Ordnungsvorschrift annimmt, und der Entscheidung BGHSt 25, 325 (331), die für die inhaltlich parallele Bestimmung des § 243 StPO eine Ordnungsvorschrift gerade ablehnt. Die Finanzverwaltung übernimmt in dieser Frage nur, was den eigenen Zwecken paßt und verschweigt die eigentliche Diskussion.

Im Problem der Fernwirkung, das natürlich breiter hätte ausgeführt werden können, besteht keine einheitlich ablehnende Rechtsprechung. Das OLG Köln (NJW 1979, 1216 ff.) und der BGH (BGHSt 29, 244, 251) haben sie gerade bei Grundrechtsverstößen bejaht. Die Vorstellung, Erkenntnisse zum Strafverfahrensrecht bildeten einen monolithischen Block, dessen Gehalt sich in kleinen Stücken durch die Verwaltungsanweisungen

verbreiten ließe, begegnet für die Theorie prinzipiellen Einwänden, auch wenn die Praxis – insoweit will ich die Richtigkeit Ihres Standpunktes nicht anzweifeln – hier naturgemäß anders argumentiert.

Staatsrat a. D. *K. Franzen*, Bremen

Ich bin Vorstandsmitglied der Bremer Landesbank, und vielleicht erwarten Sie deshalb von mir wenigstens ein kurzes Wort zu dem einleitenden Vortrag von Herrn Professor *Philipowski*. Aber das Wort kann kurz sein, weil seine Beobachtungen und auch seine rechtlichen Beurteilungen zu dem vorgetragenen Sachverhalt sich ganz genau mit denjenigen Beobachtungen decken (und auch mit meiner juristischen Auffassung dazu), die wir im Bereich der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute machen. Dies gilt besonders für das überquellende Mitteilungsbedürfnis der Kunden über die Herkunft anzulegender Mittel. Hier beobachten wir ein ganz erstaunliches Phänomen, daß nämlich das Vertrauen der Kundschaft aller Banken und Sparkassen in die Wahrung des Bankgeheimnisses viel größer ist als das Vertrauen in die Wahrung des Steuergeheimnisses, obwohl das Bankgeheimnis gesetzlich nicht geregelt ist und obwohl es nicht mit Strafe oder Geldbuße bewehrt ist und obwohl es nicht einmal ein prozessuales Aussageverweigerungsrecht vermittelt. Ich war ein wenig in Versuchung, über weitere Berührungspunkte zwischen Steuerhinterziehung und Kreditwirtschaft etwas zu sagen, aber ich habe ganz erhebliche Bedenken bekommen, und das Ergebnis war, daß ich mich bei eigenem sozialadäquaten beruflichen Verhalten wenigstens bis zum Ablauf meines Anstellungsvertrages gehindert fühlen muß, hier weitere Sachverhalte anzusprechen.

Nicht widerstehen kann ich der Versuchung, zu dem zweiten Vortrag des heutigen Tages etwas zu sagen. Herr *Bilsdorfer*, ich bin der Meinung, daß jede Steuerhinterziehung eine Steuerverkürzung auf Zeit zum Gegenstand hat. Vorausgesetzt natürlich, daß sie überhaupt entdeckt wird und daß der entdeckte Täter in der Lage ist, auch nach der Entdeckung noch die verkürzten Steuern nachzuzahlen. Das ist der Grund für meine Meinung, daß man hier nicht unterschiedliche Fallgruppen gesetzestechnisch voneinander unterscheiden sollte, sondern man sollte den in der Tat unterschiedlichen Unrechtsgehalt verschiedener Fallgruppen durch eine entsprechend unterschiedliche Strafzumessung berücksichtigen, es dabei aber bewenden lassen. Wir kommen sonst in Abgrenzungsprobleme, die sowohl im objektiven Bereich wie besonders im subjektiven Bereich unlösbar werden können. Bedenken Sie bitte einmal, wie man den Willen des Täters ermitteln soll, ob er nur eine vorübergehende Verkürzung beabsichtigt hatte oder von vornherein eine endgültige oder ob sich sein Wille im Laufe der Zeit

womöglich gewandelt hat. Und bedenken Sie schließlich bei diesem Thema, daß nicht wenige Täter von vornherein mit der *reservatio mentalis* gehandelt haben, wenigstens 5 Minuten – fast möchte ich sagen 5 Sekunden – vor 12 Uhr noch strafbefreiende Selbstanzeige erstatten zu können.

Wenn Sie, Herr Tagungsleiter, noch 2 oder 3 Minuten gestatten, dann möchte ich sie gerne dazu verwenden, zu warnen vor der Einführung eines neuen Straftatbestandes der Steuerverschwendung. Das ist gestern am Rande dieser Zusammenkunft angesprochen worden. Ich bin durchaus der Meinung, daß es sehr bedenkliche Fälle von Steuerverschwendung, von der Verschwendung öffentlicher Mittel gibt, aber ich befürchte, daß unsere Generation kaum in der Lage sein wird, einen Strafbestand so auszuprägen, daß die Praxis damit auch nur halbwegs befriedigend fertig werden kann. Wir haben ja schon die allergrößten Schwierigkeiten mit dem Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung. Aber bei Verschwendung, da kommen äußerst unterschiedliche Vorstellungen vom Umgang mit öffentlichen Geldern zusammen, und ich möchte an einem einzigen Beispiel darlegen, daß sich im Laufe der Zeit ein vermeintlicher Vorgang der Verschwendung am Ende mehrerer Jahre oder sogar Jahrzehnte umgewandelt haben kann in eine besonders weitsichtige Verwendung von Steuermitteln. Der Fall stammt aus den 60er Jahren und hat sich abgespielt in der Stadt Bremerhaven, und zwar an der Columbuskaje, von wo aus mehr als 100 Jahre lang regelmäßiger Passagierschiffsverkehr zwischen Bremerhaven und New York stattfand. Diese Kaje war baufällig geworden, und nach sehr langwierigen Planungen und sehr schwieriger Bauausführung, die entsprechend teuer war, stand die Einweihung an, und dies zu einem Zeitpunkt, als die deutsche Passagierschiffahrt gerade stillgelegt worden war, jedenfalls die Liniendienste. Als die Einweihung stattfand, hat der zuständige Hafensenator die für mich denkwürdigen und unvergeßlichen Worte geprägt: „Fehlinvestitionen sind auch Investitionen!“ Damit ist die Geschichte aber noch nicht ganz zu Ende. Denn zu Beginn der 80er Jahre hat sich herausgestellt, daß der Containerverkehr gerade an dieser Stelle einen Standort hat, wie er an unserer Küste seinesgleichen sucht. Die Kaje ist voll in Betrieb. Nicht von Passagierschiffen belegt, aber von Containerschiffen der dritten Generation, und von einer Verschwendung von Steuermitteln an diesem Bauwerk kann überhaupt keine Rede mehr sein.

Es gibt natürlich eine Fülle von anderen Möglichkeiten, die damit beginnen, daß man ganze Institutionen des öffentlichen Lebens aus seiner persönlichen Sicht in Frage stellt, vielleicht die Bundeswehr. Oder daß man wenigstens der Meinung ist, Soldaten brauchten keine Matratzen, sie könnten auf Strohsäcken schlafen, wie das ihre Väter und Großväter auch

tun mußten. Wenn ich dies als Anregung zur Entfaltung Ihrer Phantasie ein bißchen ausmalen würde, was aus Ihrer individuellen Sicht an öffentlichen Aufgaben und Ausgaben eigentlich völlig überflüssig ist, dann würde mir jeder von Ihnen wahrscheinlich beipflichten, daß wir dieses Problem strafrechtlich kaum in den Griff bekommen können.

Diskussionsleiter Dr. E. Ulmer, Erlangen

Da gibt es ja einen Vorschlag des Bundes der Steuerzahler, die Verschwendung von Steuergeldern zu bestrafen. Wir haben ja gestern gehört, daß dem auch nicht beizukommen ist, obwohl der Vorschlag damals von Prof. *Haubrichs* so sehr eingehend überlegt und begründet worden ist.

Rechtsanwalt R. Kullen, Stuttgart

Ich möchte eine Anmerkung zu den Ausführungen von Herrn *Bilsdorfer* machen und Fragen an ihn richten. Er hat hinsichtlich des geschützten Rechtsbegriffs im wesentlichen auf die hohen Zinsverluste abgestellt und dann etwas gesagt, was mir tiefes Unbehagen verursacht: Die meisten Fälle würden ohnehin alle wieder eingestellt werden, entweder nach § 153 a StPO oder sonst irgendwie. Er hat darauf hingewiesen, daß die Abgrenzung des Tatbestandes schwierig wäre. Herr *Bilsdorfer*, Sie haben dann eine Frage hervorgehoben, nämlich die Unterschiede zwischen denjenigen, die steuerlich bisher überhaupt nicht erfaßt sind, und anderen Unterlassungstätern, die beispielsweise nur einmal eine Umsatzsteuervoranmeldung oder eine Lohnsteueranmeldung nicht abgegeben haben. Ich meine, hier könnte eine gute Trennungslinie gerade bei den Unterlassungstaten gezogen werden. Diejenigen, die steuerlich erfaßt sind und mit sämtlichen Mitteln der Abgabenordnung verfolgt werden können, sei es ein Erzwingungsgeld oder sei es eine Außenprüfung, sollten nur als Täter einer Ordnungswidrigkeit belangt werden. Nur diejenigen, die steuerlich überhaupt nicht erfaßt sind, sollten den Straftatbestand erfüllen. Ich frage mich auch, wie Ihre Auffassung mit dem Legalitätsprinzip in Einklang zu bringen ist. Es sind ja Tausende, die ihre Umsatzsteuervoranmeldung jeden Monat nicht pünktlich abgeben und die niemals als Straftäter verfolgt werden. Ich erinnere an die Praxis zumindest der süddeutschen Straf- und Bußgeldsachenstellen, die vor Einführung des § 153 a StPO in Kenntnis der Tatsache, daß vorsätzliches Handeln vorliegt und als Steuerhinterziehung geahndet werden müßte, noch Bußgelder wegen leichtfertiger Steuerhinterziehung festsetzten.

Noch eine Anmerkung zu Herrn Professor *Philipowski*. Ich war sehr überrascht, daß es des Merkmals der Sozialadäquanz bedarf, um in den Fällen

der Bankgeschäfte zu einer Verneinung des Tatbestands der Steuerhinterziehung zu kommen. Es ist nun allgemein bekannt, daß die Effektenberater der Banken zu sogenannten Tafelgeschäften raten. Das Einlösen der Zinsgutscheine ist aber nur möglich, weil der Emittent diese Pfandbriefe so ausgestaltet, daß Zinsgutscheine geschnippelt werden können. Legt man die von Herrn Professor *Philipowski* geschilderten Maßstäbe auf dieses Verhalten an, so wäre m. E. der Emittent, also Post, Bahn usw. wegen Steuerhinterziehung zu bestrafen.

Noch eine Frage an Herrn Dr. *Küster*: Wieso unterscheiden Sie bei den Rechten und Befugnissen der Steuerfahndungsstelle im Ermittlungsverfahren zwischen dem Antragsrecht auf Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses einerseits und der Pflicht zum Erscheinen eines Zeugen andererseits. Nach Ihrer Auffassung sollen der Steuerfahndung doch in allen Punkten die Rechte und Befugnisse der Staatsanwaltschaft zustehen. Wieso hat dann die Fahndung nicht auch das Recht, die abschließende Entscheidung zu treffen, einen Strafantrag zu stellen oder das Verfahren einzustellen? Wie läßt sich Ihre Unterscheidung aus der Abgabenordnung begründen? Nachdem Sie hier aus der Sicht des Steuerfahndungsdienstes von Herrn Dr. *Ulmer* als dienstältester Fahnder begrüßt worden sind, wäre ich dankbar, wenn Sie klarstellen würden, daß Ihre Meinung aus der Sicht des Steuerfahndungsdienstes eine Einzelmeinung ist, die, soweit ich es sehe, von keinem anderen Fahndungsdienstleiter geteilt wird.

Richter H.-J. Pezzer, Ettlingen

Ich möchte einen Teilaspekt zu dem Vortrag von Prof. *Philipowski* nachtragen. Wie ist der Fall zu behandeln, wenn Einkünfte aus Wertpapieren, die von der Bahn, von der Post oder vom Bund ausgegeben worden sind, nicht versteuert worden sind? Vor einiger Zeit hat es einen Vorstoß gegeben, eine Quellensteuer auf Kapitaleinkünfte einzuführen. Dieser Vorschlag ist von der Bundesregierung zurückgewiesen worden, unter anderem mit der Begründung, man dürfe die „Attraktivität“ dieser Anlageform nicht unterlaufen (z. B. Süddeutsche Zeitung vom 8. Juni 1982, Nr. 129, S. 21). Die Attraktivität liegt offenbar darin, daß alle Welt von vornherein einkalkuliert, daß jedermann die Steuern auf diese Kapitaleinkünfte hinterzieht. Muß man nicht daraus die Folgerung ziehen, daß in diesem Bereich das Steuerstrafrecht seine rechtsethische Funktion verloren hat? Der Staat darf doch wohl nicht einerseits sagen, dieses Verhalten ist ein Unrecht, das geahndet werden muß, und andererseits sagen, das ist aber sehr praktisch, denn das steigert die Attraktivität dieser Anlageform und erleichtert mir die Kreditschöpfung am Kapitalmarkt.

Ich meine, als Strafrichter kann man hier in Gewissenskonflikte kommen. Man sollte ernsthaft prüfen, ob nicht eine teleologische Reduktion den Schluß rechtfertigt, daß mit Rücksicht auf die Äußerungen von Regierungsseite in diesem Bereich der staatliche Strafanspruch verwirkt ist.

R. J. Hamacher, Bundesverband Deutscher Banken, Köln

Ich möchte eine Anmerkung zu den Ausführungen von Herrn Dr. Küster machen. Ich glaube, daß seine Auffassung, § 208 Abs. 1 Satz 2 AO sei in der hier genannten Weise erweitert auszulegen, zumindest der Auffassung des historischen Gesetzgebers widerspricht. Der Finanzausschuß hat in der Begründung zu dieser Vorschrift ausdrücklich ausgeführt, daß sich diese Ergänzung auf das Besteuerungsverfahren bezieht.

Zweitens möchte ich Herrn Dr. Küster gerne fragen, wie er das Problem löst, daß die Steuerfahndungsbeamten dann zwar auf der einen Seite Ermittlungsbefugnisse der Staatsanwaltschaft hätten, auf der anderen Seite, wie § 404 AO ja ausdrücklich sagt, Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft sind. Es ist aber schlecht vorstellbar, daß eine Dienststelle oder Behörde in einer Funktion staatsanwaltschaftliche Befugnisse hat und auf der anderen Seite sozusagen eigene Hilfsbeamteneigenschaft aufweist.

Prof. Dr. R. Philipowski, Alfter-Oedekoven

Herr Kullen wunderte sich darüber, daß man auf den Gedanken der Sozialadäquanz zurückgreifen müsse, um in den Fällen, die ich beschrieben habe, zu einer Straflosigkeit des Bankangestellten zu kommen. Das erklärt sich wie folgt: Beihilfe ist jede fördernde Leistung, die dazu beiträgt, daß die Haupttat in der Form, in der sie dann geschieht, verwirklicht werden kann. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die fördernde Leistung eng mit der Haupttat zusammenhängt oder ob sie die Haupttat nur „aus der Ferne“ gefördert hat. Das notwendige Regulativ wird im subjektiven Tatbestand gesehen: eine Handlung, die tatbestandsmäßig eine fördernde Leistung ist, stellt nur dann eine strafbare Beihilfe dar, wenn der Täter vorsätzlich gehandelt hat. Eine „fahrlässige Beihilfe“ wird nicht bestraft. Aber in den Beispielen, die ich brachte, kann der Bankangestellte aus den ihm bekannten Umständen schließen, was der Haupttäter schon getan hat und noch tun wird. Wenn er gleichwohl Handlungen vornimmt, die sich rein tatsächlich als fördernde Leistungen darstellen, dann wird er nicht etwa nur fahrlässig tätig, sondern bedingt vorsätzlich. Da hier im subjektiven Tatbestand kein geeignetes Regulativ zu finden ist, muß man beim objekti-

ven Tatbestand ansetzen, und da scheint mir in der Tat der Gedanke der Sozialadäquanz oder der Gedanke der Restriktion des Tatbestandes das Richtige zu sein.

Nun zum Beitrag von Herrn Pezzer. Er hob zwei Tatsachen hervor. Einerseits, so sagte er, hat die Bundesregierung Vorschläge zur Einführung einer allgemeinen Quellensteuer zurückgewiesen. Andererseits fordert sie durch Werbeinserate in den Zeitungen das Publikum auf, Anleihen des Bundes und seiner Sondervermögen Bundesbahn und Bundespost zu erwerben, obwohl sie weiß, daß die Zinsen aus diesen Anleihen weitgehend nicht deklariert werden. Herr Pezzer fragt sich, ob in diesem Verhalten der Bundesregierung nicht eine stillschweigende Billigung der Steuerhinterziehung und der dazu geleisteten Beihilfe liege und ob nicht diese Billigung dazu führen müsse, die einschlägigen Straftatbestände im Weg der teleologischen Reduktion so einzuengen, daß sie das Nicht-Deklariieren von Anleihezinsen nicht mehr erfassen, daß also diese Tatbestände straflos bleiben. – Gegen ein solches Argument hätte ich Bedenken. Denn den Steueranspruch und den staatlichen Strafanspruch hat der Gesetzgeber begründet. Diese Ansprüche können nicht beiseite geschoben werden durch eine Billigkeitserklärung der Bundesregierung und erst recht nicht durch eine bloß stillschweigende Erklärung dieser Art. Will man die Strafbarkeit der Bankbediensteten verneinen, so kommt in der Tat nur ein dem Gesetz gleichwertiger Rechtfertigungsgrund in Frage, nämlich die soziale Adäquanz.

Wie Herr Streck berichtete, haben bestimmte Informationsdienste empfohlen, Geldbeträge zum Zweck der Geheimhaltung vor dem deutschen Fiskus auf Nummernkonten in Österreich einzuzahlen. Herr Streck berichtete weiter, daß daraufhin ein Strafverfahren wegen Anstiftung zur Steuerhinterziehung eingeleitet worden sei. Da muß ich sagen: Wenn jemand so ungeschickt ist, daß er das Publikum zur Steuerhinterziehung auffordert, dann braucht er sich nicht über eine Strafanzeige zu wundern. Es reicht doch völlig aus, daß er auf das Vorhandensein von Nummernkonten und auf die dadurch erreichbare absolute Geheimhaltung hinweist. Das wäre dann eine allgemeine Information, wie man sie in jedem gehobenen Lehrbuch findet. Eine bloße Information kann keine Strafanzeige auslösen.

Regierungsobererrat P. Bilsdorfer, Saarbrücken

Ganz kurz will ich noch auf den Einwand von Herrn Franzen eingehen. Ich will natürlich keinen neuen § 37 a „Steuerverkürzung auf Zeit“ schaffen. Das wäre zwar so der Gegenpol zu dem, was gestern vorgetragen

wurde; aber davon möchte ich absehen. Ich glaube schon, daß wir das Problem mit der derzeitigen Fassung des § 370 AO ausreichend in den Griff bekommen. Ich räume jedoch ein, daß es tatsächlich dann ein subjektives Problem wird, und dieses Problem läßt sich nicht ausräumen. Es läßt sich auch nicht lösen durch die Ansicht, die Steuerverkürzung auf Zeit sei kein strafwürdiges Verhalten. Denn auch bei dieser Vorgabe muß untersucht werden, ob die Verkürzung nur auf Zeit beabsichtigt war. Herr Professor *Kohlmann* will das Problem mit einer Fristenregelung lösen; aber ich sehe dabei das Problem, daß plötzlich von der nicht für strafwürdig gehaltenen subjektiven Seite die Wendung hin zu objektiven Kriterien vollzogen wird. Man sagt einerseits, die Steuerverkürzung auf Zeit sei von der subjektiven Komponente her niedriger einzustufen als die auf Dauer angelegte Verkürzung. Wenn es dann aber – vom Zeitablauf her – doch zu gefährlich wird, stellt man auf objektive Gesichtspunkte, nämlich bestimmte Fristen, ab. Vom verletzten Rechtsgut her besteht hier wie dort jedoch kein Unterschied. Ich sehe da einen Bruch in der Argumentation.

Dann noch zu dem, was Herr *Kullen* erwähnt hat. Ich weiß nicht, ob ich gesagt habe, jeder Fall der Steuerverkürzung auf Zeit werde ohnedies nach § 153 a StPO eingestellt. Die Diskussion um die Steuerverkürzung auf Zeit wäre dann ja mehr oder weniger nur Gedankenspielerlei. Ich habe nur angeführt, und dies ist auch meinen Thesen zu entnehmen, geeignete Fälle seien durch Ausschöpfung der verschiedenen Einstellungsmöglichkeiten zu erledigen. Und da kann ich Ihnen Recht geben: Die Einstellung nach § 153 a StPO wird gerade bei der Steuerverkürzung auf Zeit noch zu wenig praktiziert.

Noch eine Bemerkung zum Legalitätsprinzip: Nicht in jedem Fall der Nichtabgabe von Steueranmeldungen ist eine Straftat verwirklicht, so daß auch nicht in jedem dieser Fälle ein Strafverfahren einzuleiten ist.

Regierungsdirektor Dr. E. Küster, Stuttgart

Zunächst eine kurze Bemerkung wegen der 500 Millionen DM Mehrergebnis der Steuerfahndung: selbstverständlich sind in diesen 500 Millionen DM nicht die knapp 7 Milliarden DM Mehrergebnis, die die Betriebsprüfung im letzten Jahr erzielt hat, enthalten. Ich sprach nur von den Beträgen, die die Steuerfahndung an verkürzten Steuern hereingeholt hat, nicht von der Nachholung durch die Betriebsprüfung.

Nun zu den anderen Fragen. In der neuen Abgabenordnung sehe ich das Schwergewicht der Regelung der Steuerfahndung in dem Abschnitt „Steuerfahndung (Zollfahndung)“ und nicht in dem § 404, der dort am

Ende des Steuerstrafverfahrens angefügt ist. Diesen Abschnitt „Steuerfahndung“, den kannte die alte Abgabenordnung nicht. Und nun kam unglücklicherweise zunächst das alte Recht in den Entwurf der Abgabenordnung, und erst später, ab 1972, als man gemerkt hat, daß das eine nicht genügende Regelung wäre, wurde noch nachträglich ein Abschnitt eingearbeitet, aber des Platzmangels wegen in diesen einzigen § 208 gepreßt und an einer nicht sehr sinnvollen Stelle in den Entwurf der Abgabenordnung eingefügt, so daß er heute weit vorne im größeren Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren eingearbeitet ist. Der Abschnitt Steuerfahndung jedoch regelt, man kann es nachlesen, Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung in einer umfassenden Weise, und demgegenüber bildet der § 404, der trotz der Einfügung des neuen Abschnitts „Steuerfahndung“ in der Abgabenordnung geblieben ist, vergleichsweise einen kleinen Appendix, der inhaltlich noch dem alten § 439 Reichsabgabenordnung entspricht, aber nicht mehr, wie dieser, allein die Steuerfahndung definiert. Der § 208, genauer, der Abschnitt „Steuerfahndung“, und der § 404, der mit ihm keineswegs kongruent ist, sind zu verschiedenen Zeiten in den Entwurf der Abgabenordnung hineingekommen, und das gibt Überschneidungen.

Ich halte es auch für unverträglich, die Steuerfahndung sei Staatsanwalt im selbständigen Verfahren. So weit gehe ich mit meiner Auslegung des Satzes 2 in § 208 AO nicht. Ich sage, in dem Satz 2 steht jedenfalls nicht, die Steuerfahndung hat nur die Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern „im Besteuerungsverfahren“ zustehen. Die Wörter „im Besteuerungsverfahren“, die fast in jeder Kommentierung als selbstverständlich auftauchen, die stehen nicht in diesem Satz. Daraus folgere ich, die Steuerfahndung hat alle Ermittlungsbefugnisse, aber auch nur die reinen Ermittlungsbefugnisse des Finanzamts. Diese Ermittlungsbefugnisse des Finanzamtes nehme ich ganz wörtlich: die Einstellung des Verfahrens oder der Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls gehören nicht dazu. Wohl aber die Teilnahme an einer Vernehmung der Staatsanwaltschaft, das ist für mich eine Ermittlungsbefugnis. Ebenso der Antrag auf einen richterlichen Beschluß, das ist eine Ermittlungsbefugnis, die dem Finanzamt über § 399 Abs. 1 zusteht und die ich aus meinem Verständnis des Satzes 2 des § 208 auch der Steuerfahndung zurechne. Ich weiß, daß ich mit dieser Auffassung in der Literatur alleinstehe, nicht aber in der Verwaltung. Meine Auslegung des Satzes 2 hat das Finanzministerium Baden-Württemberg sich zu eigen gemacht und hat sie auf einer AO-Referententagung vorgebracht, dort allerdings unterlag das Finanzministerium Baden-Württemberg. Diese Auffassung wird auch geteilt von allen Oberfinanzdirektionen in Süddeutschland und wird geteilt von sämtlichen Dienststellen der Steuerfahndung, die sich

nur zu gern meiner Argumentation anschließen, aber eben nicht mit Erfolg bei den Richtern damit durchkommen. Es gibt noch eine höhere Rechtsprechung als die der Amtsgerichte oder der Strafkammern. Über kurz oder lang wird auch der Bundesgerichtshof mit dieser Frage konfrontiert werden, wenn etwa ein Verwertungsverbot behauptet wird, weil ein Richter einen Antrag, den die Steuerfahndung gestellt hat, mit einem Beschluß beschieden hat und daraufhin Beweismaterial gefunden wurde. Die Hoffnung bleibt mir noch, daß ich von der höheren Rechtsprechung doch noch eine Bestätigung erhalte.

Prof. Dr. G. Kohlmann, Köln

Ich habe eine Frage an Herrn *Bilsdorfer*. Herr *Bilsdorfer*, erachten Sie es als sachgerecht, daß die verspätete, die Nichtabgabe und die Abgabe einer falschen Steuererklärung über den gleichen steuerstrafrechtlichen Kamm geschoren werden sollen?

Regierungsberrat P. *Bilsdorfer*, Saarbrücken

Ja, ich glaube, daß ich das auch zum Ausdruck gebracht habe. Und zwar will ich die Strafwürdigkeit demonstrieren an dem Sachverhalt, bei dem ein Arbeitgeber die Lohnsteuer seiner Arbeitnehmer zwar einbehält, aber nicht an das Finanzamt abführt. Dieser Sachverhalt rückt das Unterlassen in die Nähe des Untreuetatbestandes (§ 266 StGB). Und auch ein Blick auf den von mir genannten Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität gibt eine gewisse Hilfestellung. Dort wird in § 266 a StGB die Veruntreuung von Arbeitsentgelt oder Teilen davon unter Strafe gestellt. Warum aber soll sich derjenige Arbeitgeber strafbar machen, der Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge für die Vermögensanlage des Arbeitnehmers usw. pflichtwidrig anders einsetzt; derjenige Arbeitgeber aber, der fremde Steuerbeträge pflichtwidrig nicht anmeldet und nicht abführt, soll dagegen straffrei bleiben. Die Staatskasse ist genauso schutzwürdig wie die Kasse etwa der Versicherungsträger.

Vom Unrechtsgehalt her ist aber die nur zeitliche Steuerverkürzung wesentlich geringer einzustufen als die vom Täter auf Dauer angelegte Steuerhinterziehung.

Rechtsanwalt H. *Pick*, Köln

Ich habe eine Frage an Herrn *Küster*. Sie erwähnten eben die Dunkelziffer des Schadens der Steuerhinterziehung mit 25 Milliarden. Mich interessiert

jetzt bei dieser Schätzung, welche Gesichtspunkte Sie bei der Schätzung berücksichtigt haben? Oder zumindest Anhaltspunkte, nicht ein paar Millionen herauf oder herunter, nur ein paar Gesichtspunkte, wie Sie dazu kommen.

Diskussionsleiter Dr. E. *Ulmer*, Erlangen

Sie haben ja gestern schon über die Fragwürdigkeit solcher Schätzungen gehört, und das sollten wir vielleicht in Erinnerung behalten. Bitte, Herr *Küster*.

Regierungsdirektor Dr. E. *Küster*, Stuttgart

Ich habe einige Zahlen genannt, aber auch in der schriftlichen Darstellung dazu Fundstellen angegeben. Ich habe meine eigene Schätzung als Faustformel bezeichnet, die ich vor 12 Jahren schon angewendet habe und die ich bis heute für richtig halte. Aus der Zahl ermittelter Strafverfahren könnte man hochrechnen, wenn man die Zahl ins Verhältnis setzt zur Bevölkerung, was ungefähr als Gesamtvolumen des Steuerausfalls herauskommt. Meine Schätzung, 25 Milliarden DM nach der Faustformel: jährlicher Ausfall in der Größenordnung von 10 % des Bundeshaushaltes, ist eine reine Schätzung, die aber mit veröffentlichten Zahlen anderer, jedenfalls in der Größenordnung, übereinstimmt.

J. *Lüdicke*, Bonn

Ich habe eine Frage an Herrn Dr. *Streck*. Sie haben sich bei der Darstellung der Pflichten des Steuerpflichtigen im Widerstreit zwischen Strafverfahren und Besteuerungsverfahren auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts berufen, die die Aussagepflicht des Gemeinschuldners im Konkursverfahren betraf. In ihr hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, daß der Gemeinschuldner dort gewisse Mitwirkungspflichten habe, aber aus seiner Mitwirkung dann Beweisverbote für ein eventuelles Strafverfahren erwachsen. Ich habe Zweifel, ob man diese Entscheidung wirklich für das Besteuerungsverfahren entsprechend anwenden kann, und zwar aus folgendem Grund: Die Durchführung des Konkursverfahrens ist teilweise ohne die Mitwirkung des Gemeinschuldners nicht möglich. Das heißt, der Grundsatz, daß der strafrechtlich Verdächtige sich nicht selbst belasten muß, der nicht nur im Grundgesetz festgelegt ist, wird insofern zugunsten der Durchführung des Konkursverfahrens eingeschränkt. Auch wenn rechtsstaatlich sichergestellt ist, daß das, was der Gemeinschuldner

dort preisgeben muß, nicht zu seinem Nachteil verwertet wird, ist es tatsächlich sicherlich für ihn schwierig, das nachzuvollziehen, weil er nämlich über die Wirkungsweise der Beweisverwertungsverbote als Laie nicht genau orientiert sein wird. Ich bin der Meinung, daß im Besteuerungsverfahren eine solche Einschränkung der strafverfahrensrechtlichen Rechte nicht unbedingt geboten ist, weil nämlich der Zweck des Besteuerungsverfahrens sich notfalls auch anders – und wenn es über den Weg der Schätzung ist – durchführen läßt. Ob dann die Schätzung mit oder ohne Sicherheitszuschläge zu erfolgen hat, ist eine ganz andere Frage.

Rechtsanwalt Dr. M. Streck, Köln

Ich meine, die Anwendung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 13. 1. 1981, NJW 1981, 1431 wäre keine Einschränkung, sondern eine Ausdehnung der Rechte des Betroffenen; denn für ihn ist die richtige Ermittlung seiner Besteuerungsgrundlage besser als eine Schätzung. Insofern sehe ich hier ein Rangverhältnis. Er kann im übrigen selbst entscheiden, ob er sich schätzen läßt, ob er Auskünfte gibt oder auf die Durchführbarkeit des Verwertungsverbots vertraut. Die Anwendung der Entscheidung vom 13. 1. 1981 wäre im Grunde die klarste Lösung der Probleme des § 393 Abs. 1 AO: Volle Auskunftspflicht mit radikalem Verwertungsverbot im Strafverfahren.

Diskussionsleiter Dr. E. Ulmer, Erlangen

Vielen Dank, Herr Dr. Streck. Jetzt sehe ich keine Wortmeldungen mehr. Dann darf ich die Diskussion schließen. Meine Damen und Herren, wir sind am Ende dieser Tagung, und ich darf vielleicht als Fazit des heutigen Tages sagen, daß doch sehr wichtige Probleme, die ein großes Interesse unter den Juristen und Steuerberatern gefunden haben, und ich darf in Ihrer aller Namen, den Veranstaltern, an der Spitze Herrn Professor Kruse und dem wissenschaftlichen Beirat danken, daß diese Tagung so vorbereitet worden ist und daß diese Tagung doch zu einem sehr guten Ergebnis geführt hat, durch die Mitwirkung dieser Dozenten und der Dozenten des gestrigen Tages. Vielen Dank, meine Damen und Herren.

## Resümee

Professor Dr. Günter Kohlmann, Köln

Kruse hat in seinen einleitenden Bemerkungen Themenwahl und Ziel der Tagung umrissen.

Die Themenwahl der Referate berücksichtige – vor dem Hintergrund des Blankettcharakters des Steuerstrafrechts – in der täglichen Praxis vorrangig auftretende Probleme, die jedoch nicht isoliert „aus der Praxis für die Praxis oder als bloße theoretische Erörterung“, sondern unter Zugrundelegung der wissenschaftlichen Diskussion praxisnah erörtert werden sollten.

Ziel der Gesellschaft – und der Tagung – sei es daher auch, die Wissenschaft in die Praxis umzusetzen.

Mir ging es in meinem Referat nicht so sehr darum, zu einzelnen Aspekten des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung Stellung zu nehmen. Dies ist seit dem Inkrafttreten des § 370 AO in einer Flut von Veröffentlichungen geschehen.

Ich wollte vielmehr die Aufmerksamkeit der Zuhörer auf solche mehr allgemeinen Gesichtspunkte lenken, die in der Diskussion entweder zu kurz kommen oder einseitig beleuchtet werden.

Ausgehend vom Unterthema habe ich zunächst versucht, bei der Beschreibung der „Wirklichkeit“ die Diskrepanz zwischen dem Phänomen „Steuerhinterziehung“ im allgemeinen und im wissenschaftlichen Schrifttum zuteil werdenden Aufmerksamkeit und dem Fehlen exakter empirischer Ergebnisse über Tätergruppen, den angeblich verursachten Schaden sowie insbesondere über die Motive zur Begehung von Steuerhinterziehungen aufzuzeigen.

Steuerhinterziehung ist m. E. kein Intelligenzverbrechen, sondern wird von allen Schichten der Bevölkerung begangen. Unter Berücksichtigung des lückenhaften und an sich auch teilweise widersprechenden Zahlenmaterials über den angeblich verursachten Schaden ist eine – vielfach apostrophierte – Gleichsetzung von Steuerhinterziehung und Wirtschaftskriminalität auch deshalb unzutreffend, weil die Schadenhöhe im Vergleich zu dem etwa durch Diebstahl, Betrug oder Untreue verursachten Schaden doch relativ gering ist. Bei meiner Erörterung der Motive zur Steuerhinterziehung – ausgehend von einer von mir betreuten Dissertation – habe

ich die allgemein verbreitete These in Frage gestellt, daß „der“ Steuerhinterzieher nur der egoistisch handelnde Mensch sei, der aufgrund eines überproportional großen Gewinnstrebens in seine eigene Tasche wirtschaftete.

An diesen Themenkomplex anschließend habe ich versucht, die möglichen Ursachen für das beschriebene Defizit zwischen Aufmerksamkeit und mangelndem zuverlässigen Material zu ergründen. Dies liegt u. a. in der – jedoch nicht überzubewertenden – Dunkelziffer und der Möglichkeit, durch Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen, was die vorhandenen Statistiken ganz erheblich beeinflusst. Auch die Behandlung der Steuerstraftaten durch die Finanzbehörden und Gerichte führt zu einer Korrektur des strafwürdigen Verhaltens, indem viele Fälle vorsätzlicher Steuerhinterziehung aus z. B. fiskalischen Gründen weiterhin als bloße Besteuerungsfälle behandelt oder durch Bußgeldbescheide geahndet werden. Weil nicht selten aufgrund des Umfangs des Sachverhalts und der Kompliziertheit der Materie eine Einigung über das Strafmaß außerhalb der Hauptverhandlung erfolgt, habe ich angeregt, das Strafbefehlsverfahren dahingehend zu ändern, daß den Gerichten unter bestimmten Voraussetzungen auch die Möglichkeit eingeräumt wird, Freiheitsstrafen im Strafbefehlsverfahren zu verhängen.

Im zweiten Teil meines Referats ging es mir um die „Rechtswirklichkeit“ der Strafvorschrift des § 370 AO.

Dem Gesetzgeber ist es gelungen, den Tatbestand insbesondere hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Steuerunehrlichkeit“ zu präzisieren. Dies bedeutet aus rechtsstaatlicher Sicht einen Fortschritt, wenn auch die Neufassung der Strafvorschrift die in Gesetzesform gebrachte Zusammenfassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung darstellt.

Nach wie vor bestehende Unsicherheiten ergeben sich aus der Kompliziertheit der zu regelnden Materie und der mangelnden Sorgfalt des Gesetzgebers bei der Konkretisierung der Blankettvorschrift des § 370 AO ausfüllenden steuerlichen Normen. Hier werden vom Gesetzgeber allzu oft steuerliche Begriffe verwendet, die das Tatbestandsmerkmal „steuerlich erhebliche Tatsachen“ nicht hinreichend bestimmt ausfüllen und die aus steuerstrafrechtlicher Sicht gewollte Präzisierung der Strafvorschrift des § 370 AO wieder aushöhlen.

Auch im Bereich des allzu weit gespannten Strafrahmens des § 370 AO sind m. E. Änderungen geboten.

Ich habe die historische Entwicklung des Strafrahmens aufgezeigt, die jeweilige Anpassung der Strafandrohung an die wirtschaftlichen Verhältnis-

se und die kontinuierliche Erhöhung des Strafrahmens, weil ich den heutigen Strafrahmen für veränderungsbedürftig halte. Die Vergleiche des Strafrahmens mit dem im Bereich der Eigentums- und Vermögensdelikte halte ich nicht für schlüssig. Da der Täter der Steuerhinterziehung letztendlich nur verhindern will, daß der Fiskus sich etwas nimmt, ähnelt die Steuerhinterziehung m. E. eher § 170b StGB, der Verletzung der Unterhaltungspflicht, die mit einer erheblich geringeren Strafandrohung belegt ist als z. B. der Betrug nach § 263 StGB.

Der wahre Grund für diesen Strafrahmen liegt m. E. eher darin, daß der Steuerhinterziehung grundsätzlich vorgebeugt werden soll. Hier besteht jedoch ein erheblicher Unterschied zu den Strafrahmen, die demgegenüber eine bedeutendere kriminelle Energie erfordern als die Steuerhinterziehung. Auch der Rechtsgedanke der Zumutbarkeit i. V. mit der steuerrechtlichen Offenbarungspflicht wird beim Strafrahmen nicht ausreichend berücksichtigt. Obwohl § 370 AO in seinem Kern ein Unterlassungsdelikt darstellt, ist eine fakultative Strafmilderung, wie sie in § 13 Abs. 2 StGB kodifiziert ist, bisher nicht vorgesehen.

Deshalb habe ich eine Änderung des Strafrahmens zur Diskussion gestellt. Danach sollte die Geldstrafe wieder zur Regelstrafe werden. Die Anzahl der Tagessätze sollte nach oben hin ausdrücklich beschränkt werden. Die Freiheitsstrafe sollte für die sogenannten „besonders schweren Fälle“ vorbehalten bleiben, wobei diese, vergleichbar dem besonders schweren Fall des Diebstahls (§ 243 StGB), neu umschrieben werden sollten.

Daß dieses Referat nicht nur Zustimmung, sondern auch erhebliche Kritik erfahren hat, versteht sich von selbst. Ich werde darauf noch zurückzukommen haben.

In dem Referat von *Frick* ging es um die *Abgrenzung* der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) von der mit dolus eventualis begangenen Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Ferner sollte „klargestellt werden, daß nicht jede fahrlässige Steuerverkürzung eine Ordnungswidrigkeit ist“; ein Thema (so *Frick*), das „für die praktische Tätigkeit von Ermittlungsbehörden, Gerichten und Verteidigung von erheblicher Bedeutung ist“. *Frick* nahm eine *Bestandsaufnahme* vor, zeigte die auftretenden Probleme und die Auswirkungen der einzelnen Schuldformen und gab Anstöße. Seine Ausführungen liefern darüber hinaus einen eindrucksvollen Überblick über den Stand der Diskussion.

Anhand von vier Beispielen erläuterte er die Schwierigkeiten, die sich in der Praxis bei der Abgrenzung von dolus eventualis und leichtfertiger Steuerverkürzung ergeben.

Nach einer Darstellung der unterschiedlichen Definitionen und Theorien zum Begriff „dolus eventualis“ und zur „Leichtfertigkeit“ im Allgemeinen Strafrecht und in Literatur und Rechtsprechung des Steuerstrafrechts hielt *Frick* als *Zwischenergebnis* fest, daß – im Gegensatz zur Schuldform der *leichtfahrlässigen* Steuerverkürzung, die auch als Steuerordnungswidrigkeit nicht strafbar ist – dolus eventualis dann vorliegt, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält und aus Gleichgültigkeit gegenüber dem geschützten Rechtsgut in Kauf nimmt, daß derjenige *leichtfertig* handelt, der die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, daß dadurch eine Rechtsverletzung eintreten werde.

*Frick* erläutert dann die Abgrenzungskriterien zwischen dolus eventualis und Leichtfertigkeit in Literatur und Rechtsprechung.

Nach seiner Ansicht muß, wenn das Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale des § 370 AO bejaht wurde, die im *Einzelfall* vorliegende Schuldform jedoch genau geprüft werden. Keinesfalls darf der subjektive Tatbestand quasi „indiziert“ werden. *Frick* fordert Finanzbehörden, Gerichte und Verteidigung auf, trotz der Schwierigkeiten bei der Ermittlung der inneren Einstellung des Täters, der Grundlage des Schuldvorwurfes, jeweils eine detaillierte und einwandfreie, keineswegs eine nur pauschalisierte Feststellung der Schuldform anhand der Umstände des Einzelfalles zu treffen.

Gerade beim bedingten Vorsatz müsse die Vorstellung des Täters besonders berücksichtigt werden.

*Frick* ist der Ansicht, daß die von ihm aufgezeigten Voraussetzungen der Leichtfertigkeit insgesamt nicht überspannt werden dürften, jedoch müsse gerade dieser Problemkreis hinsichtlich der Sorgfalts-, Erkundigungs- und Kontrollpflichten systematischer untersucht werden als bisher, um für alle an einem Steuerstrafverfahren Beteiligten die bestehenden Rechtsunsicherheiten zu vermeiden.

*Schulze-Osterloh* setzte sich kritisch mit der Frage auseinander, ob die objektiven Tatbestände des Steuerstrafrechts den jeweiligen Entwicklungen der steuerrechtlichen Interpretation folgen oder ob der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz Abweichungen erfordert, wobei die herrschende Meinung von einer Übereinstimmung zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerstrafrecht ausgeht.

*Schulze-Osterloh* untersuchte zunächst den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz aus Art. 103 Abs. 2 GG sowie seine Voraussetzungen und seine Anwendung, wenn das Strafgesetz auf Vorschriften oder Regeln verweist,

die außerstrafrechtlicher Herkunft sind. Er kommt zu dem Zwischenergebnis, daß der Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG im Strafrecht auch insoweit gilt, als in den Strafvorschriften auf außerstrafrechtliche Regelungen Bezug genommen wird. Dabei müßte es wegen der Allgemeinheit dieses Grundsatzes unerheblich sein, ob auf die außerstrafrechtlichen Regelungen mittels normativer Tatbestandsmerkmale oder durch Blankettvorschriften verwiesen werde. Da das Steuerstrafrecht auf die Gesamtheit des materiellen Steuerrechts Bezug nehme, unterliege das Steuerrecht bei der Anwendung des Steuerstrafrechts dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG).

Nach einer Erörterung der Grundsätze der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im materiellen Steuerrecht wandte sich *Schulze-Osterloh* der unterschiedlichen Herleitung des Bestimmtheitsgrundsatzes im Strafrecht (aus Art. 103 Abs. 2 GG) und im Steuerrecht (aus dem Rechtsstaatsprinzip, und zwar in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) zu – woraus sich auch die graduellen Unterschiede ergäben: während für das Strafrecht ein besonders hohes Maß an Bestimmtheit gefordert werde, begnüge sich das Steuerrecht mit einer „abgeschwächten“ Bestimmtheit.

*Schulze-Osterloh* prüft die Auswirkungen der Unschärfe des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes für das Steuerstrafrecht. Aufgrund der Abstufung zwischen dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz und dem steuerrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit stellt er sieben allgemeine Thesen für die Auswirkungen auf. Besonders problematisch erscheint *Schulze-Osterloh* – vor dem Hintergrund des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes – die Strafbarkeit der Steuerumgehung. Weiterhin begründet er seine Ansicht, daß unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgrundsatzes eine Steuerumgehung i. S. von § 42 AO, auch wenn sie mit den in § 370 Abs. 1 AO beschriebenen Handlungen und Unterlassungen verbunden ist, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllen kann.

*Schulze-Osterloh* zieht hinsichtlich der Wirkung des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerstrafrecht die Folgerung, daß der Tatbestand der Steuerhinterziehung wesentlich enger ist als der Umfang der Steuerpflicht.

Der sich daraus ergebenden Einschränkung des strafrechtlichen Schutzes könne dadurch Rechnung getragen werden, daß der Bußgeldtatbestand der Steuervergünstigung nach § 379 AO auf alle Verletzungen der Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren (§ 90 AO) erweitert werde, um trotz der Unbestimmtheit zahlreicher materieller Steuertatbestände Sank-

tionsmöglichkeiten gegenüber Steuerpflichtigen zu haben, die in der in § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO beschriebenen Weise ihren Mitwirkungspflichten nicht ordnungsgemäß nachkommen.

*Danzer* beschäftigte sich mit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters, dessen Aufgaben, Stellung und Haftung in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher, straf- und bußgeldrechtlicher sowie in berufsrechtlicher Hinsicht er zunächst umreißt.

Nach einer Darlegung der verschiedenen Haftungsalternativen gibt *Danzer* einen Überblick über die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters und erläutert die rechtlichen Grundlagen dieser Haftung in der AO. Entscheidende Bedeutung für die Verantwortlichkeit des Beraters kommt nach *Danzer* dem Beraterauftrag zu („dem wichtigsten Transformator für die Verantwortlichkeit des Beraters“). Je nach Art der übernommenen Aufgabe – die *Danzer* exemplarisch aufzeigt, da es einen typischen Beratervertrag nicht gibt – unterscheidet sich diese Verantwortlichkeit naturgemäß. Eine erhebliche steuerstrafrechtliche Auswirkung kommt dem Auftrag jedenfalls im Hinblick auf § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu.

*Danzer* untersucht sodann die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Beraters anhand – eines typischen Beispiels aus der Praxis – der Erteilung eines falschen Rates. Entscheidend ist nach *Danzer* die Beantwortung der Frage, wann der Berater Angaben macht und wann er kraft Übernahme steuerlicher Pflichten seines Mandanten selbst verpflichtet wird.

Da die praktische Bedeutung der straf- und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit überwiegend im Bereich des § 378 AO liegt –, weil leichtfertige Steuerverkürzung dem Berater am ehesten vorgeworfen wird, und § 378 AO eine große Bedeutung als Auffangtatbestand besitzt –, wendet sich *Danzer* im folgenden der Bestimmung der Sorgfaltspflichten des Beraters zu.

*Danzer* untersucht die systematische Einordnung der Sorgfaltspflichten und den durch Rechtsprechung und Literatur entwickelten Pflichtenkatalog, dessen Nichtbeachtung den Vorwurf des leichtfertigen Handelns begründen kann. Er kritisiert die Ableitung der Sorgfaltspflicht aus der Stellung der Funktion des steuerlichen Beraters. Da es nach *Danzer* keinen einheitlichen Maßstab für Sorgfaltspflichten im Zivilrecht und im Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrecht gibt, kann der Sorgfaltmaßstab nur aus § 378 AO selbst entnommen werden, wobei dem Beratervertrag wiederum eine maßgebliche Bedeutung zukommt, da eine Zusammenfassung der Sorgfaltspflichten des Beraters im Rahmen des § 378 AO zu einem allgemein gültigen Katalog nicht möglich ist.

*Danzer* wendet sich abschließend gegen die Abschaffung des § 378 Abs. 1, 2. Alt. AO, da der Steuerpflichtige vielfach die Hilfe eines steuerlichen Beraters in Anspruch nimmt und ihm dann eine Exkulpation nicht mehr möglich wäre.

Nach *Danzer* ist es vielmehr erforderlich, die Leichtfertigkeit vor dem Hintergrund realistischer Durchschnittsanforderungen gewissenhafter und verständiger Berater von der nicht tatbestandsmäßigen einfachen Fahrlässigkeit abzugrenzen.

Im Rahmen von Steuerstrafverfahren spielt die Berufung auf den Irrtum, dem man als Täter erlegen sei, eine große Rolle. Die Kompliziertheit der steuerrechtlichen Materie reizt zu dieser Einlassung. Ihr Erfolg steht jedoch in keinem angemessenen Verhältnis zur Häufigkeit des Vorbringens, man habe dieses oder jenes Tatbestandsmerkmal nicht gekannt oder nicht gewußt, daß das Verhalten steuerstrafrechtlich verboten sei.

*Samson* hat in seinem Referat die Vielschichtigkeit der steuerstrafrechtlichen Irrtumsproblematik aufgegriffen und in einem Systemzusammenhang gestellt.

Er wies zunächst darauf hin, daß die Übertragung der Grundzüge der Irrtumslehre vom allgemeinen Strafrecht – wo die Auseinandersetzungen innerhalb der verschiedenen Theorien im wesentlichen als abgeschlossen angesehen werden könnten – auf das Steuerstrafrecht problematisch sei.

Dies liegt nach seiner Ansicht daran, daß im Steuerstrafrecht bisher noch wenig geklärte Grenzprobleme der Irrtumslehre gelegentlich zentrale Bedeutung erlangen und die im allgemeinen Strafrecht entwickelten Grundprinzipien der Irrtumslehre auf das Steuerstrafrecht nicht ohne weiteres übertragbar sind.

*Samson* erläuterte sodann die Grundzüge der gesetzlichen Regelung der Irrtumslehren im allgemeinen Strafrecht (§§ 16, 17 StGB) – wobei dem Begriff des Tatumstandes eine entscheidende Bedeutung zukomme. *Samson* kritisierte die Gründe, welche die Schuldtheorie für die Unterscheidung von Tatumstand – und Verbotsirrtum anführt. *Samson* übertrug dann die im allgemeinen Strafrecht geltenden Irrtumslehren auf das Steuerstrafrecht.

Für die Steuerhinterziehung seien diese Folgen nahezu unbestritten: soweit es sich um Irrtümer über Tatumstände handelt, entfalle der Vorsatz; bei Leichtfertigkeit komme dann nur noch der Bußgeldtatbestand des § 378 AO in Betracht. Gerade für die normativen Tatbestandsmerkmale der „Steuerverkürzung“ und der „steuerlich erheblichen Tatsachen“ erfolge eine Entschärfung der Schuldtheorie.

Ein Irrtum des Steuerpflichtigen über die Normen des Steuerrechts führe in der Mehrzahl der Fälle zum Irrtum über den staatlichen Steueranspruch und damit zum Vorsatzausschluß. Dagegen ergäben sich beim Bannbruch nach § 372 AO besondere Problemkreise hinsichtlich der Irrtumsfragen; z. B. bei Unkenntnis des Einfuhrverbotes: Tatumsstandsirrtum i. S. des § 16 StGB oder Verbotsirrtum nach § 17 StGB?

Hier sei die Anwendung der Schuldtheorie nicht überzeugend, wenn auch vom Ergebnis her nur deren strikte Anwendung übrig bleibe oder die Möglichkeit von Verlegenheitslösungen, die vor dem Hintergrund der Irrtumsdogmatik jedoch problematisch bleiben müßten.

Auch bei der Behandlung des sogenannten „umgekehrten Irrtums“ im Steuerstrafrecht entstehen nach *Samson* problematische Ergebnisse. *Samson* wendet sich gegen die hierzu vertretenen speziellen Irrtumslehren für das Steuerstrafrecht.

Zusammenfassend vertrat *Samson* die Ansicht, daß die Übertragung der allgemeinen Irrtumslehren in das Steuerstrafrecht zwar möglich sei, aber nicht immer zu befriedigenden Ergebnissen – insbesondere beim Bannbruch und beim umgekehrten Irrtum im Rahmen der Steuerhinterziehung – führe. Die dabei entstehenden problematischen Ergebnisse dürften nach seiner Ansicht jedoch nicht dadurch korrigiert werden, daß eine spezielle Irrtumslehre für das Steuerstrafrecht erdacht werde.

Im Anschluß an die vorstehend skizzierten Referate fand eine Diskussion statt, in der es – wie bereits angedeutet – vorrangig um meine Thesen zum Strafrahmen des § 370 AO und die erörterten Motive zur Steuerhinterziehung ging.

Im einzelnen:

*Schemmann* vertrat die Ansicht, der Steuerhinterzieher sei hinsichtlich der Strafwürdigkeit nicht mit dem Unterhaltshinterzieher, sondern vielmehr mit dem Bankrotteur nach § 283 StGB zu vergleichen.

*Orlopp* zweifelte meine vorgetragenen Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen an. Er vertrat die Auffassung, daß in der überwiegenden Zahl der Fälle Motiv des Täters schlichtweg sei, einfach weniger Steuern zu zahlen.

Er kritisierte meine Auffassung hinsichtlich des Strafrahmens bei Steuerhinterziehung und vertrat die entgegengesetzte Ansicht: die Praxis der Gerichte beweise genau das Gegenteil. In den meisten Fällen der Bestrafung wegen Steuerhinterziehung sei der Strafrahmen doch eher zu niedrig gewählt. Bzgl. des Strafrahmens zog *Orlopp* die Parallele zwischen dem Sub-

ventionsbetrug nach § 264 StGB und der Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Er hielt den Strafrahmen dieser beiden Vorschriften jedenfalls für vergleichbarer als meinen Hinweis, § 370 habe eine entfernte Parallele zu § 170b StGB.

*Blumers* unterstützte dagegen meine Auffassung. Es sei ein undifferenziert breiter Strafrahmen vorhanden; ausgehend von den nicht veröffentlichten Strafrahmenkatalogen seien die Urteile der Gerichte doch sehr unterschiedlich. *Blumers* wandte sich auch gegen die unkritische Heranziehung eben dieser Strafrahmenkataloge.

*Ulmer* teilte mein Unbehagen über die große Bandbreite des Tatbestandes des § 370 AO. Auch er ist der Ansicht, die Normalstrafe bei der Steuerhinterziehung müßte eigentlich die Geldstrafe sein und nicht die Freiheitsstrafe. Allerdings sollte ein besonders schwerer Fall nicht ab einer bestimmten hinterzogenen Summe festgesetzt werden. Gerade um den einzelnen Fall, die persönliche Schuld des Täters gebührend zu berücksichtigen, sollte den Staatsanwälten, den Gerichten und den Finanzämtern die Möglichkeit erhalten bleiben, auch besonders schwere Fälle mit einer – bloßen – Geldstrafe zu ahnden.

*Streck* kritisiert die Auswahlmethoden bei der Untersuchung über Höhe, Begehungsweise und Motive für eine Steuerhinterziehung. Nach seiner Ansicht sollten bei der Erforschung der Motive nicht nur Steuerstrafakten ausgewertet werden, „bevor wir ernsthaft erörtern können, wie die Steuerhinterziehung richtig anzugehen ist“.

*Käller-Leben* wandte sich gegen die von *Orlopp* herangezogene Parallelität zwischen der Steuerhinterziehung und dem Subventionsbetrug. Nach ihrer Ansicht besteht ein Unterschied darin, ob eine staatliche Leistung betrügerisch erreicht werden soll oder ob eine Leistung verhindert werden soll, die der Staat verlangt.

*Tipke* vertrat die Ansicht, daß das Steuerrecht im ganzen nicht gerecht sei, weil der Gesetzgeber sich zu wenig bemühe, Gerechtigkeitskriterien zu folgen, weil er das Steuerrecht vielmehr zu einseitig zum Stimmenfang benutze. Wenn aber das Steuerrecht nicht gerecht sei, könne auch das Steuerstrafrecht nicht gerecht sein, weil es an das Steuerrecht anknüpfe.

Nach Rückfragen von *Tipke* und *Samson* stellte *Schulze-Osterloh* noch einmal klar, daß er – jedenfalls im internen Bereich – für die Zwecke des Steuerstrafrechts ein Steuerrecht neben dem Steuerrecht errichten wolle.

Einigen Thesen des Referats von *Schulze-Osterloh* vermochte ich nicht zu folgen. Ich vertrat die Ansicht, daß trotz der relativen Unbestimmtheit steuerrechtlicher Normen die Regulatorien des Strafprozeßrechts und des

Strafgesetzbuchs ausreichen, um zu vernünftigen Ergebnissen zu gelangen. Die relative Unbestimmtheit dürfe nicht dazu führen, daß es nicht mehr zu Strafverfahren komme.

*Elfeld* regte an, der Gesetzgeber solle die „Kannbestimmung“ von § 396 AO in gewissen Fällen in eine „Mußvorschrift“ umwandeln, um zu verhindern, daß über die Höhe des richtigen Steueranspruchs einerseits die Finanzgerichte und andererseits die Strafgerichte zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen können. Dem Finanzgericht sollte hierbei der Vorrang eingeräumt werden. Denn es sei denkbar, daß ein Steuerpflichtiger wegen Verkürzung eines Steueranspruchs verurteilt werde, obwohl das Finanzgericht in einem späteren Verfahren feststellen würde, daß überhaupt kein Steueranspruch entstanden sei.

*Streck* und *Pelka* stimmten *Schulze-Osterloh* insofern zu, als unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgebotes sich eine Rechtsnorm dann steuerstrafrechtlich nicht auswirken dürfe, wenn ihr die erforderliche Klarheit fehle.

*Tipke* nahm Bezug auf die Ausführungen von *Samson* und wies darauf hin, daß die Abgabenordnung es nicht nur zulasse, daß Laien Steuererklärungen abgeben, sondern sie sogar hierzu verpflichtet. Hieraus könne man dann folgern, daß die Abgabenordnung auch den Irrtum des Laien berücksichtigt. Deshalb sei der steuerpflichtige Laie auch nicht verpflichtet, sich an einen Steuerberater zu wenden, um einer möglichen Bestrafung zu entgehen.

*Philipowski* untersucht in seinem Referat, in welchen Fällen ein Bankangestellter sich wegen einer Steuerstraftat strafbar machen kann.

Anhand eines Ausgangsfallbeschlusses ging er der Frage nach, ob ein Bankangestellter sich etwa wegen einer Begünstigung oder einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig mache, wenn er erkenne, daß sogenanntes „Schwarzgeld“ auf ein Konto eingezahlt und nach den gesamten Umständen offensichtlich hinterzogen werden solle.

*Philipowski* beurteilt diesen Ausgangsfall zunächst anhand der Kriterien der bisherigen Rechtsprechung.

Danach wäre der Angestellte, der das beantragte Konto errichtet und den zu hinterziehenden Geldbetrag als Einlage entgegennimmt, wegen Begünstigung gem. § 257 Abs. 1 StGB und wegen Beihilfe zu einer im Versuchsstadium befindlichen oder für später geplanten Steuerhinterziehung des Kunden zu bestrafen, vorausgesetzt, daß der Kunde tatsächlich eine bewußt entsprechend unrichtige Steuererklärung abgegeben hat oder noch abgeben wird.

*Philipowski* kritisiert dieses Ergebnis der Rechtsprechung unter Anlehnung an einen früheren Vorschlag von *Lenckner*. Er gelangt zu dem Ergebnis, daß die entsprechenden Handlungen eines Bankangestellten nicht gegen den Schutzzweck der Norm der Strafvereitelung verstoßen. Sowohl die Straftatbestände „Begünstigung“ als auch „Beihilfe zur Steuerhinterziehung“ sollten unter diesem Aspekt restriktiv ausgelegt werden. Dies bedeutet nach *Philipowski*, daß in der Kontoeröffnung schon tatbestandsmäßig keine Hilfeleistung i. S. des Begünstigungs- und des Beihilfetatbestandes läge. Derjenige, der seiner gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit nachgehe, „falle nicht der Rechtsordnung in den Arm“, und sei daher aus diesem Grunde nicht strafbar.

Aber auch unter Berücksichtigung der sozialen Adäquanz und des erlaubten Risikos ergebe sich, daß in dem gewählten Fallbeispiel eine Strafbarkeit nicht zu sehen sei.

Die Errichtung eines Kontos auf den Namen eines Dritten verstößt in keiner Weise gegen entsprechende Vorschriften. Auch werde bei einem Auskunftersuchen nach § 93 AO die Bank dem Finanzamt nicht nur den Namen des Vermögensinhabers mitteilen, sondern auch desjenigen, der über das Konto verfügungsverteilt sei. Wenn der Steuerpflichtige bzw. der Einzahlende nun eine Bank wähle, die weit genug von seinem Wohnort entfernt liege, so sei dies eine durchaus zulässige Handlung. Woher das Geld komme, das der Kunde einzahlt, unter welchen Umständen er es erworben hat und wofür er es später verwenden wird, gehe die Bank grundsätzlich nichts an. Gerade weil jedermann von den Banken Diskretion erwarte, könne man andererseits nicht verlangen, daß die Bank Fragen nach dem Woher und Wohin des Geldes stellen soll.

Der Bankangestellte, der bei der Entgegennahme des Schwarzgeldes die vom Gesetzgeber erlassenen und von der Finanzverwaltung präzisierten Formvorschriften korrekt einhalte, handele nicht nur formal ordnungsgemäß, sondern auch nicht rechtswidrig. Daher komme es auf den subjektiven Tatbestand nicht mehr an.

Nur dann, wenn der Bankangestellte die einschlägigen Formvorschriften bewußt nicht erfülle, überschreite er die Grenzen des sozial adäquaten Verhaltens und leiste Beihilfe zur Steuerhinterziehung bzw. begehe eine Begünstigung. Gleiches gelte, wenn der Bankangestellte dem Kunden Ratschläge gibt, durch welche Maßnahmen er das Finanzamt und den Steuerprüfer am besten täuschen könne.

Anhand der aufgestellten Kriterien beurteilt *Philipowski* im folgenden weitere Fälle aus der Praxis.

Zusammenfassend vertrat er die Ansicht, daß durch Einzahlung auf das Konto bei einer entfernt liegenden Bank oder z. B. durch Einschaltung eines Treuhänders die Steuerhinterzieher die Erfolgsaussichten ihrer Hinterziehungshandlungen verbessern können. Die Rechtsordnung nehme dies jedoch in Kauf, um den für die Allgemeinheit so wichtigen bankmäßigen Geldverkehr nicht zu beeinträchtigen. Ein Bankangestellter, der sogenanntes Schwarzgeld entgegennehme, handele sozial adäquat und im Rahmen des erlaubten Risikos. Nur dann, wenn er durch sein Handeln eine Steigerung dieses Risikos bewirke – z. B. durch Mißachtung oder Umgehung der einschlägigen Formvorschriften oder durch eine Raterteilung, wie man dieses Geld am besten geheimhalten könne, mache er sich strafbar.

Eine seit längerer Zeit im Mittelpunkt der Diskussion stehende Frage ist die nach der Strafbarkeit der Steuerverkürzung auf Zeit. Auch *Bilsdorfer* hatte sich vor der Tagung dazu geäußert. Daran knüpfte er in seinem Referat an.

Er erklärte zunächst den Begriff der Steuerverkürzung auf Zeit und ordnete ihn solchen Sachverhalten zu, bei denen der Steuerpflichtige danach strebt, durch verzögerliche oder insgesamt unterlassene Anmeldung und Zahlung von Steuern einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen.

Die Steuerverkürzung auf Zeit tritt danach besonders häufig bei den sogenannten Fälligkeitsteuern auf, weil aufgrund des gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkts zur Abgabe der Steuererklärung der Tatbestand des § 370 AO bereits durch das Unterlassen der Abgabe einer Steuererklärung zu den gesetzlich bestimmten Terminen vollendet ist.

Bei der Steuerverkürzung auf Zeit liegt der Schaden in der verspäteten Zahlung der geschuldeten Steuern.

Nach *Bilsdorfer* erscheint es jedoch fraglich, ob von einer Steuerverkürzung auf Zeit noch gesprochen werden kann, wenn der an sich von dem Steuerpflichtigen bezweckte wirtschaftliche Vorteil auf Zeit umschlägt in einen solchen auf Dauer. Unter Berücksichtigung der subjektiven Zielrichtung des Täters könne von einer Steuerverkürzung auf Zeit auch dann gesprochen werden, wenn zwar der Schaden auf seiten des Fiskus ein dauernder sei, von seiten des Steuerpflichtigen jedoch nur ein Verspätungsschaden gewollt war.

*Bilsdorfer* bildet im folgenden typische Fallgruppen der Steuerverkürzung auf Zeit. Gemeinsam sei allen Fällen die für die Steuerverkürzung auf Zeit entscheidende Tendenz auf seiten des Steuerpflichtigen, nur vorübergehend Steuerbeträge dem Fiskus vorzuenthalten.

Unter Zugrundelegung einiger Überlegungen zu den Tätertypen kommt *Bilsdorfer* zu dem Ergebnis, daß die auf Steuerverkürzung auf Zeit angelegte Tat oftmals in eine solche übergehe, die einen Dauerschaden herbeiführe.

*Bilsdorfer* schildert dann die Steuerverkürzung auf Zeit in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden. Er kritisiert die dabei geübte Praxis der Strafsachenstellen, die Bestrafung ohne Unterscheidung allein unter Abstellen auf den verkürzten Steuerbetrag vorzunehmen. Auch sollte seiner Ansicht nach darauf hingewirkt werden, daß die Strafrahmensätze von den Bußgeld- und Strafsachenstellen bei der Antragstellung im Strafbefehlsverfahren so beschaffen seien, daß bei einer zeitlichen Verkürzung nicht die gleichen Strafen wie bei einer dauernden Verkürzung beantragt würden. *Bilsdorfer* regt weiter an, die vom Bundesminister der Finanzen jährlich publizierten sogenannten Strafsachenstatistiken der Steuerverwaltung der Länder und der Bundesfinanzverwaltung dahingehend zu präzisieren, daß zwischen dauernden und zeitlichen Verkürzungen unterschieden werden soll.

Im folgenden untersucht *Bilsdorfer* die Frage, ob die Steuerverkürzung auf Zeit als solche überhaupt ein strafwürdiges Verhalten darstellt. Er geht dabei auf die verschiedenen Änderungsvorschläge zu dieser Frage ein: den Vorschlag der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, den Alternativentwurf eines Strafgesetzbuchs, den Vorschlag *Göggerles*, die Ansicht *Hennebergs* und meinen Vorschlag.

*Bilsdorfer* bringt dann seine Ansicht. Er hält an der grundsätzlichen Strafbarkeit der Zeitverkürzung fest. Jedoch sollte nicht jeder Fall einer solchen Zeitverkürzung auch entsprechend bestraft werden, da die Steuerverkürzung auf Zeit, jedenfalls dann, wenn kein endgültiger Steuerausfall eintrete, vom Gewicht des Unrechts her geringer einzustufen sei als die Fälle, in denen es dem Täter von vornherein auf einen Dauervorteil ankomme. Der Strafrahmensatz des § 370 AO und die verschiedenen Möglichkeiten der Einstellung seien ausreichende Grundlagen dafür, daß den Strafverfolgungsbehörden und den Gerichten genügend Mittel zur Verfügung stehen, die gerechte Strafe zu finden bzw. ganz von Strafe abzusehen.

*Bilsdorfer* wendet sich dann dem Problem der Selbstanzeige bei der Steuerverkürzung auf Zeit, insbesondere dem Ausschließungsgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, zu.

Entscheidend ist dabei die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Tat i. S. von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO entdeckt ist.

*Bilsdorfer* gibt die verschiedenen Ansichten in Literatur und Rechtspre-

chung wieder: einmal werde für die Tatentdeckung wesentlich mehr verlangt als für die Einleitung des Strafverfahrens notwendig sei, zum anderen will man den entscheidenden Zeitpunkt gleichsetzen mit dem Augenblick, in dem die Finanzbehörde das Strafverfahren einleiten müßte oder einleitet; schließlich werde die Ansicht vertreten, der Zeitpunkt sei in Fällen der Nichtabgabe von Steueranmeldungen zeitlich früher anzusetzen, und zwar unter Umständen noch vor Annahme des schlichten Tatverdachts i. S. von § 152 Abs. 2 StPO.

*Bilsdorfer* lehnt sich bei seiner eigenen Stellungnahme an die Ansicht von Dietz an: danach ist als Zeitpunkt der Tatentdeckung derjenige Augenblick anzusehen, in dem „ein nicht zum Kreis des Täters gehöriger uneteiligter Dritter von dem zugrundeliegenden Sachverhalt so viel wahrgenommen und von seinem kriminellen Unrechtsgehalt so viel erkannt hat, daß von ihm zu erwarten ist, daß er die Strafverfolgung veranlassen werde“. *Bilsdorfer* zieht also den Zeitpunkt der Tatentdeckung vor den Augenblick der Einleitung.

Zusammenfassend trägt *Bilsdorfer* vor, daß die Selbstanzeigevorschrift des § 371 AO kein Lösungsweg für die Zeitverkürzung bietet, insbesondere dann nicht, wenn man – wie *Bilsdorfer* – den Zeitpunkt der Tatentdeckung vorverlege. Es habe sich aber auch gezeigt, daß die Steuerverkürzung auf Zeit vom Gewicht des Unrechts her niedriger einzustufen sei als die auf Dauer angelegte Steuerhinterziehung. Gleichwohl bleibe sie grundsätzlich ein strafwürdiges Tun zu Lasten aller Steuerzahler.

Seine Auffassung blieb – wie die Diskussion zeigte – von Kritik nicht verschont.

*Gast-de Haan* widmete der sich bis heute nicht gelösten Problematik, inwieweit Steuerverfehlungen als Grundlage von steuerlichen und anderen Verwaltungseingriffen in Betracht kommen können.

Sie erläuterte zunächst die außerstrafrechtlichen Folgen von Steuervergehen, wobei sie differenzierte zwischen steuerrechtlichen und außersteuerrechtlichen Folgen. Bei den steuerrechtlichen Folgen wies sie auf die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO hin.

Insbesondere bei Fortsetzungstaten muß nach ihrer Ansicht der Gesamtvorsatz für das Steuerrecht einschränkend interpretiert werden. Bei der Haftung des Vertreters nach § 69 AO wandte sie sich gegen den Schuldvorwurf durch bloße Pflichtenverletzung.

Nach der Darstellung der Voraussetzungen der Haftung des Vertretenen nach § 70 AO, der Hinterziehungshaftung nach § 71 AO und der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO untersuchte sie die in Betracht kommenden

Verfahrensfragen. Bei der Frage der Bindung an Feststellungen anderer Behörden (Gerichte) vertrat sie die Ansicht, daß Straf- und Veranlagungsstelle nur einheitlich entscheiden können. Lehne die Strafsachenstelle eine Steuerhinterziehung ab, dürfe die Veranlagungsstelle keinen Haftungsbescheid mehr erlassen.

Auch die Strafurteile seien für die Finanzbehörden präjudiziell, und zwar nach dem aus Art. 20 GG abgeleiteten Prinzip der gegenseitigen Bindungswirkung von Hoheitsakten. Das Finanzgericht sei aber an die tatsächlichen und rechtlichen Würdigungen des Strafgerichts nicht gebunden.

Verneine man die von *Gast-de Haan* vertretenen Bindungswirkungen, so sollte zumindest eine sachgerechte gesetzliche Regelung der Aussetzungsbefugnisse und -pflichten angestrebt werden.

Bei der Frage der Aussetzung des Straf- oder Besteuerungsverfahrens machte *Gast-de Haan* darauf aufmerksam, daß sich aus dem Nebeneinander der strafrechtlichen Aussetzungskompetenz einerseits und der Aussetzung des Besteuerungsverfahrens andererseits Probleme ergäben. Sie wandte sich gegen die „gegenseitige“ Aussetzungsbefugnis gem. §§ 363, 396 AO.

Die Anforderungen an die „Ernsthaftigkeit“ der Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes, die die Aussetzung der Vollziehung rechtfertigen, sollten nach *Gast-de Haan* nicht überspannt werden.

Der zweite Komplex des Referats betraf die außersteuerrechtlichen Folgen, die Rechtsgrundlagen für Berufsverbote und -beschränkungen nach der Gewerbeordnung.

Zusammenfassend stellt sie fest, daß steuerliches Fehlverhalten im weitesten Sinn für eine Konzessionsrücknahme gem. § 53 GewO für Pfandleiher, das Bewachungsgewerbe sowie Privatkrankenanstalten erheblich sei, nicht dagegen für Versteigerer, Makler, die Aufsteller von Spielgeräten, die Unterhaltung von Spielhallen sowie für die Veranstaltung von Singspielen. Auch bei dem Widerruf der Erlaubnis zum Betreiben einer Gaststätte könnten steuerliche Pflichtverletzungen zur Begründetheit des Widerrufs führen.

Zum Komplex Straßenbeförderungsrecht nahm *Gast-de Haan* gegen eine Entscheidung des OVG Hamburg Stellung, in der die Ansicht vertreten wird, daß einem Unternehmer, der jahrelang seine steuerrechtlichen Verpflichtungen „schuldhaft gröblich“ vernachlässigt, die Erlaubnis gem. dem GüKG entzogen werden könne.

Bei den freien Berufen stellen Steuerhinterziehungen zugleich Berufspflichtverletzungen dar.

*Gast-de Haan* untersuchte sodann die Auswirkungen steuerlicher Verfehlungen auf das Ausländerrecht und das Paßwesen, ferner auf Verfahrensfragen, die das Steuergeheimnis und die Bindungswirkungen betreffen.

Zusammenfassend stellte sie fest, daß nicht nur Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeiten, sondern in bestimmten Fällen auch die objektive Verletzung steuerrechtlicher Verpflichtungen eine Fülle steuer- und außersteuerrechtlicher Folgen haben kann. Systemwidrig erscheint es ihr jedoch, daß steuerliche Pflichtverletzungen in bezug auf den Begriff der gewerberechtigten Unzuverlässigkeit unterschiedlich bewertet werden. Gewerberechtigkeits Unzuverlässigkeit i. S. der GewO könne jedoch im Regelfall nicht auf steuerliche Pflichtverletzungen gestützt werden, weil der Gesetzgeber es bisher versäumt habe, eine Offenbarungsbefugnis der Finanzämter zu normieren.

In seinem sehr ausführlichen und ins Detail gehenden Beitrag gab *Streck* zunächst einen Überblick über die behördliche Funktionstrennung und -verknüpfung im Steuer- und Strafverfahren (Überlagerung der Steuerverfahrens- und Strafverfahrensfunktion bei einer Behörde), wobei die Doppelfunktion der Steuerfahndung das Hauptproblem des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren darstellt.

*Streck* erläutert – nach einer Darstellung von Organisation und Zuständigkeit der Steuerfahndung, Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium, Bundesfinanzministerium und des Bundesamtes für Finanzen – das Recht des Verhältnisses zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren.

Auch wenn die Zwecke der Steuer- und Strafverfahren gleichrangig nebeneinanderstehen, gibt es nach *Streck* doch Regeln, die dieses Verhältnis der gleichrangigen Verfahren zueinander bestimmen. Hierzu zählt *Streck*: den Grundsatz der Zweckrichtigkeit oder das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung, die Rechts- und Amtshilfe, die Informationsvermittlung und die übergreifenden Rechtswirkungen.

*Streck* diskutierte dann die Frage, ob Verwertungsverbote in das jeweilige andere Verfahren übergreifen. Seiner Ansicht nach gilt das Verwertungsverbot im jeweiligen anderen Verfahren, wenn es auf gemeinsame, übergeordnete Werte des Rechts zurückgeht, z. B. bei Grundrechtsverletzungen. Handelt es sich hingegen um spezifische Verwertungsverbote eines Verfahrens, bleibe das andere Verfahren hiervon unberührt.

Anknüpfend an das übergreifende Verwertungsverbot erläutert *Streck* die Behandlung des Problems der Fernwirkung.

*Streck* stellt dann das Recht des Verhältnisses beider Verfahren bei behördlicher Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren (§ 393 Abs. 1 AO) gegeneinander.

Nach einer Darstellung des Verständnisses und der Auslegung des § 393 Abs. 1 AO nach der herrschenden Ansicht nahm *Streck* zu dem Verhältnis beider Verfahrensordnungen gem. § 393 Abs. 1 AO kritisch Stellung.

*Streck* untersuchte dann die Besonderheiten der Zweckverknüpfung bei der Steuerfahndung nach §§ 208, 404 AO. Aufgrund der breiten Überschneidungen besteht nach *Streck* die Gefahr eines nicht kontrollierbaren, rechtlich nicht meßbaren „Verfahrensgemenges“, die Gefahr, daß die Steuerfahndung sich beider Verfahrensrechte nach dem Gebot einer „Meistbegünstigung“ bedient. Die Regelung des § 208 AO stehe nach *Streck* im krassen Gegensatz zu dieser Problematik. Hierin sieht *Streck* einen Grund für das Unwohlsein mit dem „(rechtlich) unbekanntem Wesen Steuerfahndung“.

*Streck* kritisierte die diesbezügliche „Trennungslösung“ von *Schick* (die Aufgaben des Strafverfahrens und die des Steuerverfahrens seien unvereinbar in der Hand einer Dienststelle und Behörde. Es fehle eine eindeutige, klare Aufgabenzuweisung. Eine Behörde könne nur Steuerbehörde oder Strafverfolgungsbehörde sein. Daher sei die Steuerfahndung als reines Strafverfolgungsorgan anzusehen und habe keine Befugnisse des Steuerverfahrens.)

Nach *Streck* ist die Steuerfahndung aufgrund des geltenden Rechts mit einer Doppelfunktion ausgestattet. Die gradlinige Lösung des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren, die Trennungslösung *Schick's*, sei mit dem Gesetz nicht vereinbar. Nach *Streck* müßten differenzierende Einzelfallregelungen gefunden werden, um dieses Verhältnis zu meistern.

Die vorgetragenen Lösungsmöglichkeiten im Rahmen der Anwendung des § 393 Abs. 1 AO und der Doppelgleisigkeit von Steuer- und Strafverfahren hat *Streck* in Thesen zusammengefaßt. Ich verweise auf die Seiten 250–252 dieses Bandes.

Vor dem Hintergrund der Ausführungen *Strecks* konnten die Ausführungen von *Küster* besondere Aufmerksamkeit beanspruchen, ging es doch hier um das Steuerstrafrecht aus der Sicht der Steuerfahndung.

*Küster* beschäftigte sich mit zwei Schwerpunkten, der Steuerhinterziehung und dem Legalitätsprinzip einerseits und der Steuerfahndung im Steuerstrafverfahren andererseits.

*Küster* gab zunächst einen Überblick über das Ausmaß der Steuerverkürzung. Er bezog sich dabei auf die Untersuchung von *Liebl*, auf eine Schätzung des niedersächsischen Justizministers, auf vergleichbare Zahlen im Ausland; nach seiner eigenen Schätzung erreiche der Steuerausfall durch Steuerhinterziehung in Deutschland in jedem Jahr mindestens die Größen-

ordnung von 10 Prozent des Bundeshaushalts. Dies bedeutet für das Jahr 1981 einen geschätzten Steuerausfall von über 25 Milliarden DM. Im Rahmen einer kurzen Erläuterung der Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung wies *Küster* darauf hin, daß in gleichlautenden Ländererlassen angeordnet sei, daß bei vorsätzlicher Verkürzung immer das Strafverfahren eingeleitet werden müsse. Nur bei fahrlässiger Verkürzung könne entsprechend dem Opportunitätsprinzip „bei einem steuerlichen Mehrergebnis von insgesamt unter 1000 DM in der Regel die Zuleitung des Prüfungsberichts an die Bußgeld- und Strafsachenstelle unterbleiben“, also von einer Verfolgung abgesehen werden.

*Küster* erläuterte dann die Instrumente zur Aufklärung.

Er sieht in der Steuerfahndung das maßgebliche Instrument zur Aufklärung der Steuerhinterziehung und damit zur Bekämpfung eines Haupttatbestandes der Wirtschaftskriminalität. Die Kriminalpolizei scheidet als Aufklärungsinstrument aus, da die Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen und damit die Tatermittlung nur anhand der Steuerakte möglich sei, zu der sie kein Zugang habe. Auch der Veranlagungsbeamte im Innendienst des Finanzamts kommt für die Ermittlung der Steuerhinterziehung nicht in Betracht, da er, obwohl er über die Steuerakte verfüge, ihr allein nicht ansehen könne, ob eine Angabe unrichtig oder ob sie pflichtwidrig unterlassen worden sei. Auch die Betriebs- oder Außenprüfung dienten nicht der Erforschung eines strafrechtlichen Sachverhalts. Bei der Mehrzahl der Außenprüfungen würden solche strafrechtlichen Sachverhalte auch nicht aufgedeckt. Die Tätigkeit der Strafsachenstelle bestehe in der Praxis nicht in der Ermittlung des Sachverhalts, sondern in der Überprüfung und steuerstrafrechtlichen Auswertung eines ermittelten Sachverhalts.

*Küster* gab dann einen Überblick über die Aufklärungsquote. Nach der vom Bundesminister der Finanzen veröffentlichten Statistik hat die Steuerfahndung in den letzten Jahren regelmäßig 400 bis 500 Mio. DM rechtskräftige Mehrsteuern erzielt. Jeder einzelne der rd. 700 Steuerfahnder erzielte also im Durchschnitt etwa 700 000 DM Mehrsteuern für den Fiskus. Die Relation zwischen Schaden durch Steuerhinterziehung und Mehrergebnis ergebe lediglich eine Quote von 2 Prozent. Auf jeden Fahnder kämen nach *Küster* rd. 90 000 Personen. Bei einer angenommenen Steuerehrlichkeit von 99 Prozent blieben für jeden Fahnder also 900 Täter, von denen er 10–20 prüfen könnte. *Küster* zog daraus die Folgerung, daß bei allen Erscheinungsformen der Wirtschaftskriminalität das Legalitätsprinzip bei der Steuerhinterziehung am wenigsten gewahrt sei.

*Küster* wandte sich sodann der Steuerfahndung im Strafverfahren zu.

Hier ging er insbesondere auf deren Befugnisse ein und stellte zwei Fragen: Hat die Steuerfahndung die Befugnis, im selbständigen Verfahren der Finanzbehörde richterliche Untersuchungshandlungen gemäß § 162 StPO, insbesondere einen Durchsuchungsbeschluß, zu beantragen *und*: hat die Steuerfahndung im Verfahren der Staatsanwaltschaft das Recht, an deren Ermittlungen gemäß § 403 AO teilzunehmen?

Die Beantwortung der ersten Frage folgt für *Küster* aus der Stellung der Steuerfahndung im Steuerstrafrecht (§ 404 AO) und den Befugnissen der Steuerfahndung nach § 208 AO.

*Küster* kommt zu dem Ergebnis, daß zur Aufklärung eines Steuerstrafsachverhalts und zur Beschaffung von Beweismitteln die Fahndung gem. §§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und S. 2, 399 Abs. 1 AO die Ermittlungsbefugnisse der Staatsanwaltschaft nach der StPO ausüben kann, also auch Anträge auf richterliche Untersuchungshandlungen nach § 162 StPO stellen darf. Im Verfahren der Staatsanwaltschaft habe die Fahndung bei Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder der Polizei auch das Beteiligungsrecht nach § 403 AO. *Küster* weist auf die zustimmenden und ablehnenden Stellungnahmen, insbesondere in der Rechtsprechung hin. Die Steuerfahndung müsse damit leben, daß ein Richter ihren Antrag wegen fehlender Befugnis zurückweise.

Zusammenfassend gelangte er zu dem Ergebnis, daß die Befugnisse der Steuerfahndung im Strafverfahren in der AO „nicht oder unklar, also unbefriedigend, geregelt“ seien.

Durchsuchung, Zufallsfunde und Verwertungsverbote im Strafverfahren waren das Thema von *Rüping*.

Der Referent gab zunächst einen Überblick über Begriff und Voraussetzungen der Durchsuchung bei Verdächtigen, bei Unbeteiligten und über Ort und Zeit der Durchsuchung.

Ziel der Durchsuchung ist die Ergreifung des Verdächtigen und das Entdecken von Beweismitteln. Eine Durchsuchung ist dann unzulässig, wenn Gegenstände erkennbar nicht als Beweismittel in Betracht kommen. Ein Verwertungsverbot besteht z. B., wenn Maßnahmen den durch Art. I und Art. II GG geschützten Intimbereich betreffen, die Verhältnismäßigkeit verletzen oder wenn sie auf Gegenstände zielen, die gem. § 97 StPO beschlagnahmefrei sind.

*Rüping* weist in diesem Zusammenhang auf den sogenannten Bankenerlaß hin, der eine freiwillige Selbstbeschränkung der Finanzverwaltung darstellt und ohne Wirkung im Strafverfahren bleibt. Banken haben im Strafprozeß weder ein Aussageverweigerungsrecht, noch könnten sie die Be-

schlagnahme von Unterlagen verhindern. Die Durchsuchung sei daher nach allgemeinen Grundsätzen zulässig, wenn auch in der Praxis nach dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt.

Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit betrifft neben der Anordnung auch die Durchführung einer Maßnahme und verlangt z. B., die Auswirkungen nach Möglichkeit zu begrenzen. Eine Durchsuchungsanordnung muß daher so genau wie möglich den betroffenen bzw. die gesuchten Gegenstände beschreiben.

*Rüping* erörterte sodann das Verfahren und die Zuständigkeiten bei Erlaß eines Durchsuchungsbefehls. Seiner Ansicht nach hat die Fahndung nicht allgemein die Befugnisse der Staatsanwaltschaft im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Sie könne daher auch nicht nach § 162 Abs. 1 S. 1 StPO Anträge auf Durchsuchung und Beschlagnahme unmittelbar bei Gericht stellen.

*Rüping* erläuterte die Voraussetzungen der Anordnungen bei Gefahr im Verzug, die Zuziehung Dritter, die Durchführung der Durchsuchung und den Rechtsschutz gegen Durchsuchungsanordnungen.

Er kritisierte die allgemeine Praxis, nach der, weit von der gesetzlichen Zuständigkeitsverteilung entfernt, Gefahr im Verzug als Regelfall angenommen würde.

Wenn § 404 S. 2 AO im Steuerstrafverfahren die Steuerfahndung zur Durchsicht der Papiere ermächtige, werde die allgemeine Regelung des § 110 Abs. 2 S. 1 StPO unterlaufen, die Durchsicht durch Hilfsbeamte nur mit Zustimmung des Inhabers zuzulassen. Diese Regelung verletze den Grundsatz der Waffengleichheit, widerspreche dem dahinterstehenden Prinzip eines fairen Verfahrens und sei deshalb, wenn man diese in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wiederkehrenden Prinzipien auf sie anwende, verfassungswidrig.

Bei der Erörterung des Rechtsschutzes differenziert *Rüping* zwischen den richterlichen und den nichtrichterlichen Anordnungen.

Einen besonderen Schwerpunkt seines Referates bildete ohne Zweifel die Problematik der Verwertbarkeit der Beweisergebnisse.

*Rüping* differenziert zwischen den Erhebungsverboten (Beweiserhebungsverboten) und den Verwertungsverboten. Diese Grundsätze wendet er zunächst auf die Vernehmung des Beschuldigten an. Aussagen des Beschuldigten können, ohne daß er entsprechend § 136 Abs. 1 StPO belehrt worden ist, nicht verwertet werden. *Rüping* wendet sich gegen die Rechtsprechung, die darin eine bloße Ordnungsvorschrift sieht. Seiner Ansicht nach verfehlt die Rechtsprechung den Schutzzweck der Bestimmung. Entspre-

chendes gelte, wenn die Fahndung den Beschuldigten nach objektivem Eintritt in das Strafverfahren nicht über seine Rechte belehre.

Verstöße gegen die Belehrungspflicht stellen sich nach *Rüping* objektiv als Täuschung i. S. des § 136 a Abs. 1 S. 1 StPO dar. Werde er trotz objektiver Kriterien für das Strafverfahren falsch oder gar nicht über seine Rechte belehrt, genügt bereits der objektive Verstoß, um Aussagen nach § 136 a Abs. 3 StPO unverwertbar zu machen.

Soweit der Mandant den Berufsträger (Wirtschaftsprüfer, Buchführer, Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter) nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbinde, könnten diese die Aussage des ihnen in dieser Eigenschaft Anvertrauten verweigern. Gerade der Zeuge dagegen in die Gefahr, sich mit seiner Aussage selbst zu belasten und werde er entgegen § 55 Abs. 2 StPO nicht belehrt, seien seine Aussagen betroffen. Die Aussage sei im Verfahren gegen den Angeklagten verwertbar.

Auch das Beschlagnahmeverbot nach § 97 StPO begründe ein Verwertungsverbot. Beweismittel aufgrund einer Durchsuchung blieben unverwertbar, wenn Gesetzesverstöße Schutzrechte des Angeklagten betreffen. Dies beziehe sich auf die Durchführung und die Resultate. Ergibt die Durchsuchung allerdings im Rahmen ihrer Anordnung andere, aber für dasselbe Verfahren relevante Gegenstände, könnten diese als Beweismittel verwertet werden, soweit nicht § 97 StPO entgegenstehe. § 108 StPO schaffe eine zusätzliche Kompetenz zur Sicherstellung, erweitere dagegen nicht die Möglichkeit der Durchsuchung. Diese Vorschrift verbiete daher die planmäßige Durchsuchung nach Gegenständen außerhalb der untersuchten Tat; entsprechende Funde seien keine Zufallsfunde i. S. des Gesetzes und können prozessual nicht verwertet werden.

*Rüping* beschäftigte sich abschließend mit der Reichweite des Verwertungsverbot. Das Verwertungsverbot könne nicht durch Einwilligung aufgehoben werden. Die Verwertungsverbote schlossen aus, „Früchte vom verbotenen Baum“ zu ernten, d. h. weitere, auf den ersten unverwertbaren Befund beruhende Resultate zu benutzen. *Rüping* wies zu Recht auf die insoweit ablehnende Rechtsprechung hierzu hin, die jedoch die Fernwirkung inzwischen bei Verstößen gegen verfassungsrechtliche Gewährleistungen anerkennt.

Mit den Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige beschäftigte sich eingehend *Kratzsch*.

Er wies zutreffend darauf hin, daß die Voraussetzungen der Selbstanzeige in einem Maße umstritten und ungeklärt seien, daß es für normale Steuerpflichtige faktisch unmöglich sei, sich ohne Konsultation eines berufenen

Ratgebers ein zuverlässiges Bild über den Inhalt des Gesetzes zu machen. Zudem würden erhebliche Rechtsunsicherheiten noch dadurch bestärkt, daß die Auffassung von Finanzbehörden und Organen der Strafjustiz über zentrale Fragen der Gesetzesanwendung nicht selten auseinandergingen und sich teilweise sogar widersprechen würden.

*Kratzsch* ging es weniger um eine detaillierte Beschreibung des gegenwärtigen Ist-Zustandes, als um die Erarbeitung von Vorschlägen, die zu einer besseren und leichter durchschaubaren Problembewältigung beitragen sollen.

Als Ursache der Schwierigkeiten sieht *Kratzsch* zum einen die Stellung des § 371 AO im Spannungsfeld von zwei weiteren Rechtssystemen, dem Steuerrecht und dem Strafverfahrensrecht, zum anderen enthalte § 371 AO verschiedene Merkmale, die sowohl im Steuerrecht als auch im Strafverfahrensrecht verwendet würden. Diese Gemeinsamkeiten führen nach *Kratzsch* bei der Festlegung der Begriffe leicht zu sinnentstellenden Begriffsvertauschungen. Auch ist es nach *Kratzsch* nicht zulässig, den Zweck des § 371 AO allein mit seiner steuerpolitischen Funktion zu erklären.

*Kratzsch* gab einen Überblick über den systematischen Standort der Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund und die sich daraus ergebenden praktischen Konsequenzen.

Für § 371 AO als Strafaufhebungsgrund sei erforderlich, daß seine positiven Voraussetzungen, nämlich rechtzeitige Abgabe der Berichtigungserklärung und fristgemäße Nachzahlung, objektiv gegeben sein müßten. *Kratzsch* widersprach der herrschenden Meinung, die vom Täter verlange, daß er die Selbstanzeige bei der örtlich und sachlich zuständigen Behörde zu erstatten habe.

Einen wesentlichen Schwerpunkt des Referats bildeten die Darstellung und Ziele der Selbstanzeigeregelung.

Im Bereich der Gesetzesanwendung sieht *Kratzsch* zwei Problembereiche: das Erfordernis der Berichtigung und die Nachzahlung der verkürzten Steuern.

In der Gesetzesüberschrift sieht er eine der Ursachen für „verunglückte Selbstanzeigen“. Es komme nicht auf subjektive Kriterien (Bekennnis zu der begangenen Straftat), sondern auf eine wahrheitsgemäße Richtigstellung an. Minimalerfordernis jeder strafbefreienden Selbstanzeige sei eine Berichtigung i. S. einer wahren und aktiven Richtigstellung bisheriger Angaben. Jedoch zeige sich der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen, der sich vor der Notwendigkeit sieht, innerhalb kurzer Zeit diese Selbstanzeige zu erstatten, insofern entgegenkommend, als Selbstanzeigen auch gewisse Unvollständigkeiten aufweisen könnten.

Ein bisher in der Literatur zu wenig erörtertes Problem stelle die sogenannte Selbstanzeige dem Grunde nach dar.

Die inhaltlichen Anforderungen an die dabei erforderliche erste Teilerklärung sind heftig umstritten. *Kratzsch* wendet sich gegen die bisher vertretenen Auffassungen und schlägt vor, die erste Teilerklärung an folgende Voraussetzungen zu knüpfen: „Der Inhalt der Selbstanzeige muß bereits durch die erste Teilerklärung so bestimmt festgelegt sein, daß jede nachträgliche Manipulation seitens des Täters ausgeschlossen ist. Konkrete Zahlenangaben sind hierfür nicht unbedingt erforderlich. Es genügt, wenn die erste Teilerklärung den Sachverhalt, bezüglich dessen Straffreiheit erlangt werden soll, in seinem Rahmen so absteckt, daß er hinreichend, das heißt unverwechselbar individualisierbar ist“.

Bei dem nun folgenden Problem, der Nachzahlung der verkürzten Steuern, treten nach *Kratzsch* Probleme auf, die sich bereits bei dem Erfordernis der Berichtigung abzeichneten. Auch bei § 371 Abs. 3 AO gehe es darum, bis zu welcher Grenze dem Anzeigenden hinsichtlich der von ihm zu erbringenden Leistung Konzessionen gemacht werden könnten; vor allem auch darum, wer von den Tatbeteiligten zur Wiedergutmachung heranzuziehen sei.

Zur Beantwortung dieser Fragen erläutert *Kratzsch* den Rechtsgrund des Gesetzes zur Nachzahlungspflicht. Das in diesem Zusammenhang auftauchende Problem, was unter „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ in Abs. 3 zu verstehen ist, definiert *Kratzsch* damit, daß die dem Täter zufließenden Tatvorteile gewissermaßen spiegelbildlich den Nachteilen entsprechen müssen, die die Tat dem Fiskus verursacht hat.

*Kratzsch* wendet sich dann der sogenannten Nachzahlungsfrist zu. Nach einer Darstellung des strafrechtlichen Charakters der Zahlungsfrist lehnt er die Frage, ob diese mit einem Rechtsbehelf selbständig angefochten werden kann, in Übereinstimmung mit einem Teil der Lehre, jedoch unter gewissen Vorbehalten, ab. *Kratzsch* ist der Ansicht, daß die Regelungen der Nachzahlung und der Nachzahlungsfrist im Vergleich zu Abs. 1 gewisse Akzentverschiebungen zugunsten der strafrechtlichen Funktionen des § 371 AO aufweisen. Dabei werde letzteren allerdings kein genereller Vorrang gegenüber der steuerpolitischen Funktion eingeräumt. Das Gesetz zeige sich um einen Ausgleich bemüht, der nach *Kratzsch* beiden Normzielen gerecht werde.

Abschließend erörtert *Kratzsch* die Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 AO, wobei es ihm vorrangig um das Problem der sogenannten Sperrwirkung geht.

In seinem Resümee vertritt *Kratzsch* die Ansicht, daß § 371 AO in mancher Hinsicht richtungweisendes Beispiel für die Zusammenarbeit zwischen Steuerstrafrecht und Steuerrecht darstelle. § 371 AO belege aber auch, wie diese Zusammenarbeit nicht sein sollte. Ausgehend von der Berücksichtigung der zwei Rechtssysteme, die von der Vorschrift erfaßt werden, würden sich nach *Kratzsch* jedoch manche Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige durch stärkere Harmonisierung von Steuerstrafrecht und Steuerrecht beseitigen lassen.

*Blumers* gliedert sein Referat über den Steuerberater als Strafverteidiger in drei Schwerpunkte: das Recht zur Verteidigung in Steuerstrafsachen, der Ausschluß des Steuerberaters als Verteidiger und die Rechte und Pflichten des Steuerberaters als Verteidiger.

Er gibt zunächst einen Überblick über das Recht zur (alleinigen) Verteidigung in Steuerstrafsachen sowie deren persönliche und sachliche Voraussetzungen. Bei den sachlichen Voraussetzungen tritt das Problem auf, ob der Berufsangehörige als Wahlverteidiger im Strafbefehlsverfahren auch noch selbst Einspruch gegen den Strafbefehl einlegen kann, oder ob seine Kompetenz als Verteidiger dieses Recht nicht mehr mitumfaßt, da die abgeleitete Ermittlungszuständigkeit der Finanzbehörde endet, wenn gegen den Strafbefehl Einspruch eingelegt wird.

*Blumers* meint, daß das Recht des Berufsangehörigen zur Alleinverteidigung dort endet, wo es zu einer Hauptverhandlung kommt.

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit der Verteidigung im Steuerstrafrecht durch Berufsangehörige der steuerberatenden Berufe sieht *Blumers* darin, daß dem Berufsangehörigen nach seiner typischen Ausbildung und Berufserfahrung die für die Verteidigung erforderlichen strafprozessualen Kenntnisse fehlen. Trotz der in letzter Zeit vorgenommenen Verstärkungen der Befugnisse der Ermittlungsbehörden lasse der Gesetzgeber den Berufsangehörigen als Alleinverteidiger solange zu, wie das Ermittlungsverfahren allein von der Finanzbehörde betrieben wird.

*Blumers* weist die an dieser Regelung geübte Kritik zurück. Er beleuchtet die Probleme der Alleinverteidigung durch den Berufsangehörigen im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren, der im steuerlichen Ermittlungsverfahren versuche, eine für seinen Mandanten akzeptable steuerliche Lösung des Problems zu erreichen. Auch bei einer weiteren Fallgruppe hält *Blumers* die Alleinverteidigung durch einen Berufsangehörigen für sehr bedenklich; nämlich dann, wenn sich wegen der Schwere des Tatvorwurfs der Fall erkennbar nicht zur Erledigung im Strafbefehlsverfahren eignet. Es sei durchaus denkbar, daß der beschuldigte Steuerpflichtige bis

zum Abschluß der Ermittlungen ohne einen im Strafverfahrensrecht bewanderten Verteidiger sei, obwohl an sich ein Fall notwendiger Verteidigung vorliege. Nach Ansicht von *Blumers* sollte das Gesetz (*de lege ferenda*) wenigstens hier eine Einschränkung machen. Jedenfalls sollte die Finanzbehörde aus der strafprozessualen Fürsorgepflicht in den Fällen notwendiger Verteidigung für einen Verteidiger sorgen.

*Blumers* erläutert dann die Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer.

Da die Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer im Gesetz nicht im einzelnen ausgestaltet ist, kann deshalb nur der Zweck der Regelung, wie er in verschiedenen Vorschriften seinen Niederschlag gefunden hat, bei der Eingrenzung der Rechte zugrundegelegt werden. *Blumers* wendet sich gegen eine Aufteilung in Sachgebiete „Steuerrecht“ und „Strafrecht“. Gleiches gelte für die Aufteilung im Strafprozeßrecht und in materielles Strafrecht mit Schwerpunkt im Steuerrecht. Nach Ansicht von *Blumers* kann es für den betroffenen Steuerpflichtigen nur wünschenswert sein, daß der mitverteidigende Rechtsanwalt die erforderlichen steuerlichen Erkenntnisse hat, um die strafrechtliche Subsumtion richtig vornehmen und die daraus resultierenden prozessualen Entscheidungen treffen zu können. Nach Ansicht von *Blumers* besteht insofern Einigkeit, als der Berufsangehörige als Verteidiger alle Rechte eines Verteidigers hat, und damit auch das Recht, Ausführungen tatsächlicher und rechtlicher Art zu machen.

*Blumers* stellt dann dar, daß die Frage, inwieweit der mitverteidigende Berufsangehörige Prozeßhandlungen überhaupt vornehmen darf und inwieweit dies selbst im Widerspruch zum mitverteidigenden Rechtsanwalt wirksam geschehen kann, völlig uneinheitlich beantwortet wird.

*Blumers* zeigt die hierzu vertretenen Ansichten auf. Er selbst vertritt die Ansicht, daß der Berufsangehörige in der Vornahme von Prozeßhandlungen vom Rechtsanwalt oder Rechtslehrer abhängig ist, da letzterer dafür zu sorgen habe, daß die steuerlich relevanten Gesichtspunkte strafrechtlich richtig eingeordnet und daß darüber hinaus vorrangig nach dem geltenden Regeln des Prozeßrechts verfahren werde.

*Blumers* vertritt dann allerdings die Meinung, daß Prozeßhandlungen von Berufsangehörigen dem Rechtsanwalt unverzüglich zur Kenntnis zu bringen sind, daß sie aber wirksam bleiben, wenn der Rechtsanwalt nicht rechtzeitig widerspricht.

Das Schwergewicht der Diskussion lag zunächst auf der mit der Erstattung von Selbstanzeigen verbundenen Problematik. Ich verweise auf die von *Pelka*, *Reiß* und *Korfmacher* gestellten Fragen.

*Kratzsch* wandte sich gegen die Möglichkeit einer Anfechtung der Fristsetzung. Auch steuerrechtliche und strafrechtliche Fristsetzungen müßten getrennt betrachtet werden, denn bei den strafrechtlichen Fristsetzungen sei zu berücksichtigen, daß es sich um Wiedergutmachung begangenen Unrechts handele, bei der ganz andere Anforderungen zu stellen seien, als bei der Fristsetzung im Besteuerungsverfahren. In seiner Beantwortung der Anfrage von *Reiß* teilte *Kratzsch* die von *Reiß* dargestellte Kritik an einer Entscheidung des BGH. Auch nach Ansicht von *Kratzsch* fehlt es an der erforderlichen Unmittelbarkeit bzw. spiegelbildlichen Stoffgleichheit.

Auf die Frage von *Korfmacher* meinte *Kratzsch*, daß der Täter der Steuerhinterziehung das Risiko trage, daß die Besteuerungsgrundlagen nicht mehr vollständig ermittelt werden können. Soweit das nicht möglich sei, trete keine Straffreiheit ein; soweit zumindest die Möglichkeit einer Schätzung besteht, erinnert *Kratzsch* an die Erstattung der Teilselbstanzeige.

Auch die Überlegungen *Rüplings* wurden in der Diskussion aufgegriffen.

*Orlopp* wandte sich gegen die von *Rüping* vertretenen Thesen zur Fernwirkung des Verwertungsverbotes. Er wies insbesondere darauf hin, daß die Thesen von *Rüping* eine Mindermeinung darstellten.

*Rüping* vertrat die Auffassung, daß die, auch in den verschiedenen Referaten und in den Diskussionen schon mehrfach erwähnten Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren – seiner Ansicht nach bedenklich seien. Weiter wies er darauf hin, daß die Rechtsprechung hinsichtlich der Qualifizierung des § 136 StPO durchaus widersprüchlich sei. Auch hinsichtlich der Fernwirkung bestehe keine einheitliche Rechtsprechung.

Im weiteren Verlauf der Diskussion bestätigte *Franzen* die Thesen von *Philipowski* zu der Mitteilungsbereitschaft von Bankkunden. Auch *Franzen* verwies darauf, daß das Vertrauen der Kundschaft in die Wahrung des Bankgeheimnisses erheblich größer sei als das Vertrauen in die Wahrung des Steuergeheimnisses.

Zu dem Referat von *Bilsdorfer* bemerkte *Franzen*, daß man für den Komplex Steuerverkürzung auf Zeit nicht unterschiedliche Fallgruppen gesetzestechisch voneinander unterscheiden sollte. Vielmehr sollte man den unterschiedlichen Unrechtsgehalt der verschiedenen Fallgruppen durch eine entsprechend unterschiedliche Strafzumessung berücksichtigen.

*Kullen* wandte sich gegen die von *Bilsdorfer* vertretene Trennungslinie innerhalb der Unterlassungstaten. Es sei mit dem Legalitätsprinzip nicht in Einklang zu bringen, wenn zwischen denjenigen, die steuerlich erfaßt sind und mit sämtlichen Mitteln der Abgabenordnung verfolgt werden können, und nach *Bilsdorfer* nur als Täter einer Ordnungswidrigkeit belangt wer-

den sollen, und denjenigen, die steuerlich überhaupt nicht erfaßt sind, die dann den Straftatbestand erfüllen sollen, eine Differenzierung vorgenommen werden soll.

In einer weiteren Frage von *Kullen* an *Küster* ging es darum, warum *Küster* bei den Rechten und Befugnissen der Steuerfahndungsstelle im Ermittlungsverfahren zwischen dem Antragsrecht auf Erlaß eines Durchsuchungsbeschlusses einerseits und der Pflicht zum Erscheinen eines Zeugen andererseits unterscheide. *Kullen* fragte, wieso denn die Fahndung nicht auch das Recht habe, die abschließende Entscheidung zu treffen, einen Strafantrag zu stellen oder das Verfahren einzustellen. *Kullen* äußerte Zweifel daran, daß sich diese Unterscheidung aus der Abgabenordnung begründen lasse.

*Pezzer* wies darauf hin, daß im Zusammenhang mit Einkünften aus Wertpapieren, die von der Bahn, von der Post oder vom Bund ausgegeben worden sind, von vornherein einkalkuliert werde, daß die Steuern auf diese Kapitaleinkünfte hinterzogen werden. *Pezzer* äußerte die Ansicht, daß aufgrund der Werbung mit der Attraktivität dieser Anlageform zumindest in diesem Bereich der staatliche Steuerstrafanspruch verwirkt sein könnte.

*Hamacher* vertrat die Meinung, daß es seiner Ansicht nach schlecht vorstellbar sei, daß eine Dienststelle oder Behörde (Steuerfahndung) in einer Funktion staatsanwaltschaftliche Befugnisse habe und auf der anderen Seite sozusagen eigene Hilfsbeamteneigenschaft aufweisen würde.

In seiner Erwiderung auf die Frage von *Kullen* vertrat *Bilsdorfer* noch einmal die These, daß nach seiner Ansicht die Einstellung nach § 153 a StPO gerade bei der Steuerverkürzung auf Zeit noch zu wenig praktiziert werde.

*Küster* erwiderte auf eine entsprechende Frage, daß nach seiner Ansicht die Steuerfahndung alle Ermittlungsbefugnisse habe, aber auch nur die reinen Ermittlungsbefugnisse des Finanzamts. Hierzu gehören nicht die Einstellung des Verfahrens oder der Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls. Jedoch sei die Teilnahme an einer Vernehmung der Staatsanwaltschaft von der Ermittlungsbefugnis umfaßt. Gleiches gelte für den Antrag auf einen richterlichen Beschluß.

*Streck* wies einen Einwand von *Lüdicke* zurück, der eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts dahingehend interpretiert hatte, daß dadurch für das Besteuerungsverfahren eine Einschränkung der Rechte des Betroffenen verbunden sei. *Streck* ist der Ansicht, daß diese Entscheidung eine Ausdehnung der Rechte des Betroffenen bedeute, denn für ihn sei die richtige Ermittlung seiner Besteuerungsgrundlage besser als eine Schätzung. Nach Ansicht von *Streck* bedeute die Anwendung der Entscheidung des

Bundesverfassungsgerichts für das Besteuerungsverfahren eine volle Auskunftspflicht mit absolutem Verwertungsverbot im Strafverfahren.

*Abschließende Bemerkung:*

Mit dem Niederschreiben des Resümees endet meine Tätigkeit als Herausgeber des Tagungsbandes.

Dies ist für mich willkommener Anlaß, denjenigen zu danken, die mich bei dieser Arbeit nachhaltig unterstützt haben und nenne hier meine Assistenten, die Herren Assessoren Brauns und Höser, ohne deren Einsatz bei Organisation, dem Lesen der Korrekturen und der Betreuung der Autoren der Band nicht so zügig und problemlos Gestalt angenommen hätte.

Selbstverständlich gilt der Dank auch den Autoren, die meinen Bitten und meinem Drängen auf zügige Fertigstellung der druckreifen Manuskripte mit vollem Verständnis nachgekommen sind.

## Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.\*

### Satzung (Auszug)

#### § 2 Vereinszweck

Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

#### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

\* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

**Vorstand** (1981–1984): Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Wiss. Ass. Dr. *Jürgen Danzer* (Schriftführer).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Hartmut Söhn* (Vorsitzender); Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt MdB Dr. *Reinhold Kreile*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des FG Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterlob*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

**Mitglieder**

*Abrens*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel  
*Allitsch*, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz  
*Altehoefer*, Klaus, Ministerialrat, Bonn-Holzlar  
*Altheim*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich  
*Arnim*, Hans Herbert, von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer  
*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*ASU* – Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn  
*Ault*, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.

*Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin  
*Babel*, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg  
*Bäcker*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster  
*Balke*, Michael, Wiss. Mitarbeiter, Solingen-Wald  
*Balluff*, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln

*Bartsch*, Erika, Steuerberaterin, Schömberg  
*Baur*, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg  
*Baur*, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden  
*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Becker*, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg  
*Behrendt*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover  
*Beisel*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe  
*Beisse*, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Belke*, Rolf, Dr., Professor, Bamberg  
*Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Bengstrate*, Jörg Peer, Steuerberater, München  
*Berwanger*, Günter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken  
*Bibr*, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe  
*Bilsdorfer*, Peter, Regierungsobererrat, Saarbrücken  
*Bister*, Otfried, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Gießen  
*Blumers*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Bolitz*, Werner, Steuerberater, Hannover  
*Bollhagen*, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee  
*Bonow*, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Wangerland  
*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München  
*Bordewin*, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*Borggräfe*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankenthal  
*Borgmann*, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strullendorf  
*Bornfelder*, Peter, Regierungsrat, Herne  
*Bornhaupt*, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Otterbrunn  
*Borst*, Günther, Regierungsrat, Esslingen  
*Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg  
*Buchweitz*, Arnulf, Steuerberater, Osnabrück  
*Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd  
*Bund der Steuerzahler*, Wiesbaden  
*Bundes-Steuerberater-Kammer*, Bonn  
*Burchardi*, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld

*Busch*, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln  
*Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor

*Cagianut*, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil  
*Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Erfstadt-Liblar  
*Christiansen*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*Chrysant-Piltz*, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln  
*Claus*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen  
*Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München  
*Coen*, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln  
*Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum  
*Costede*, Jürgen, Dr., apl. Professor, Göttingen  
*Crezelius*, Georg, Dr., Wiss. Assistent, Bielefeld

*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Rosdorf  
*Danzer*, Jürgen, Dr., Wiss. Assistent, Witten  
*Daumke*, Michael, Oberregierungsrat, Berlin  
*Degenhard*, Rechtsanwalt, Pforzheim  
*Denkl*, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Meerbusch  
*Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln  
*Deuschle*, Gudrun, Assessorin, Dautphetal  
*Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal  
*Dietz*, Karl-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn  
*DIHT*, Bonn  
*Dobroschke*, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Doehbert*, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Dölemeyer*, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.  
*Doralt*, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Dornfeld*, Robert, Dr., Steuerberater, Köln  
*Draxl*, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Drenseck*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster  
*Dressler*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Dresscher Bundestag*, Fachbereich IV, Bonn  
*Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Erlangen

*Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover  
*Eckert*, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden  
*Eger*, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar  
*Eggemann*, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf  
*Egger*, Josef, Dipl.-Kfm., Ltd. Regierungsdirektor, Münster  
*Eggesiecker*, Fritz, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Erfstadt-Liblar  
*Ehrensperger*, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin  
*Eichhorn*, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Eickhoff*, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal  
*Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Eliaß*, Werner, Dr., Steuerberater, Wedemark  
*Engert*, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen  
*Entringer*, Fernand, Dr., Rechtsanwalt, Luxembourg  
*Esch*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal  
*Eulerich II*, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster  
*Everding*, Karl F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover

*Falter*, Rudolf, Dr., Steuerjurist, München  
*Feddersen*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Federmann*, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Lippstadt  
*Fein*, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth  
*Feldmeier*, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster  
*Felix*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld  
*Fischer*, Helmut L., Dipl.-Volkswirt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen  
*Fischer*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Fischer*, Robert, Regierungsassessor, Esslingen  
*Flaemig*, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Marburg  
*Fleck*, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe  
*Flick*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg  
*Flockermann*, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef  
*Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf  
*Forst*, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel  
*Freckmann*, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld  
*Freitag*, Jens, Frankfurt  
*Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Ordentl. Professor, Bensberg-Frankenforst

*Frick*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart  
*Friedrich*, Günter, Dr., Geschäftsführer, Freiburg  
*Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien  
*Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg  
  
*Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien  
*Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsdozent und Steuerberater, Wien  
*Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg  
*Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Geeb*, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz  
*Gefäller*, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg  
*Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting  
*Gellner*, Elmar, Hauptgeschäftsführer, Bonn  
*Geppaart*, Chris, Dr., Ordentlicher Professor, Tilburg  
*Gerger*, Hans, Dr., Univ.-Assistent, Graz  
*Gerlach*, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster  
*Glaufügel*, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern  
*Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Richter am Finanzgericht, Bonn  
*Glötz*, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien  
*Gogge*, Harald, Berlin  
*Göggerle*, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen  
*Görlich*, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin  
*Görs*, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg  
*Gondert*, Heinz-Günter, Assessor, Steuerberater, Korntal  
*Goutier*, Klaus, Dozent, Siegburg  
*Gräser*, Waldemar, Steuerberater, Bremen  
*Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Linz  
*Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg  
*Grimme*, Andreas C., Assessor, Offenburg  
*Groh*, Manfred, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen  
*Groll*, Rüdiger, von, Vors. Richter am Finanzgericht, Preetz  
*Grube*, Georg, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, München  
  
*Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum  
*Hach*, Thomas, Regierungsassessor, Braunschweig  
*Härer*, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg  
*Hahn*, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig  
*Hahn*, Hartmut, Dr. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen  
*Hammerstein*, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg

*Harenberg*, Friedrich E., Dr., Regierungsassessor, Oldenburg  
*Harrer*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach  
*Heber*, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Heilmaier*, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld  
*Heinemann*, Gerd, Regierungsrat, Berlin  
*Helml*, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz  
*Henninger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum  
*Hetl*, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent, Wien  
*Heydt*, Volker, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel  
*Heyll*, Ulrich, Dr. Dipl.-Kaufmann, Wiss. Assistent, Berlin  
*Heyng*, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf  
*Hieber*, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel  
*Hieber*, Rudolf, Steuerberater und Assessor, Reutlingen  
*Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof  
*Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen  
*Hintzen*, Lothar, Dr., Richter, Bonn  
*Höhn*, Ernst, Dr., Hochschulprofessor, Kronbühl  
*Hönig*, Gilbert, Steuerberater, Bergisch-Gladbach  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Hollerbaum*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
*Hollatz*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Horn*, Ullrich, Regierungsrat, Offenbach  
*Horschitz*, Harald, Dr., Fachhochschullehrer, Ludwigsburg  
*Hoyer*, Jürgen Henrich, Regierungsdirektor, Wuppertal  
*Huberti*, Emmerich M., Steuerberater, Trier  
*Huchatz*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Münster  
*Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-Echterdingen  
  
*Ivens*, Heinrich, Richter am Finanzgericht, Pinneberg  
  
*Jähnike*, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg  
*Jakob*, Wolfgang, Dr., Ordentl. Professor, München  
*Janell*, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Essen  
*Jansen*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen  
*Jelinek*, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel

*Jenetzky*, Johannes, Dr., Professor an der Fachhochschule Finanzen, Sternfels  
*Jessen*, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin  
*Jürgens*, Günter, Dr., Ministerialrat, Siegburg

*Kabrs*, Hermann, Steuerberater, Hamburg  
*Kammann*, Evert, Dipl.-Kfm., Lehrbeauftragter, Nürnberg  
*Kauffmann*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Kebschull*, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld  
*Kempermann*, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn  
*Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek  
*Kessler*, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim  
*Kessler*, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Kienemund*, Andreas, Regierungsrat z. A., Münster  
*Kimura*, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Bunkyo-Ku  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg  
*Kitzinger*, Manfred, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Kiuppis*, Viktor, Steuerberater, Bremen  
*Klasen*, Volker, Regierungsrat, Sprockhövel  
*Klasmeyer*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Klausner*, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe  
*Klein*, Franz, Dr., Honorarprofessor, Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen  
*Kley*, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bad Dürkheim  
*Klöcker*, Reinhold, Steuerberater, Bonn  
*Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund  
*Knepper*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Knievel*, Karl-Heinz, Dr., Regierungsdirektor, Paderborn  
*Knobbe*, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn  
*Knobbe-Keuk*, Brigitte, Dr., Ordentl. Professor, Bonn  
*Knobel*, Wolfgang, Rechtsreferendar, Neustadt  
*Koch*, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin  
*Koch*, Karl, Dr., Vorstand Institut Finanzen und Steuern, Bonn  
*König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur  
*König*, Ansgar, Regierungsrat, Esslingen a. Neckar  
*König*, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
*Kobler*, Richard, Regierungsdirektor, Bonn  
*Kohlmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln

*Koneczny*, Walter, Mag. Dr., Assistent und Steuerberater, Wien  
*Kopecky*, Heinrich, DDr., Referent, Mödling  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt und Steuerbevollmächtigter, Düsseldorf  
*Koschmieder*, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden  
*Kracke*, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude  
*Krafft*, Georg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Au i. d. Hallertau  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel  
*Kramer*, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg  
*Krauss*, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster  
*Kreile*, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn  
*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Kröger*, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt  
*Kroppen*, Heinz M., Dr., Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Krumland*, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentl. Professor, Hamburg  
*Küchler*, Carl, von, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Küffner*, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsbeistand, Landshut  
*Kuhlmann*, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Kullen*, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen  
*Kunert*, Bernhard, Steuerberater, Köln  
*Kunert*, Horst, Steuerberater, Itzehoe  
*Kupsch*, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln  
*Kussmann*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
*Kutz*, Werner, Regierungsdirektor, Berlin

*Land*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Landsmann*, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz  
*Lang*, Joachim, Dr., Professor für Finanz- und Steuerrecht, Bickenbach  
*Langbein*, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor, Ludwigshafen  
*Langner*, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch-Gladbach  
*Laube*, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf  
*Laudan*, Diether, Dr., Baden-Baden

*Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel  
*Lehmann*, Horst, Dr., Vorstandsmitglied, Essen  
*Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld  
*Lemberg*, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg  
*Lencer*, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne  
*Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg  
*Lieser*, Joachim, Dr., Cheflektor, Rechtsanwalt, Köln  
*Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Löhning*, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin  
*Lohse*, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München  
*Looch*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel  
*Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln  
*Luchterhandt*, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Ludwig*, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel  
*Lüdicke*, Heinz, Steuerberater, Duisburg  
*Lütke*, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
*Luther*, Siegfried, Dr., Rechtsanwalt, Gütersloh  
*Lyding*, Jürgen, Vorsteher FA, Groß-Gerau  
  
*Maeder*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Manfreda*, Heinz, Dr., Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Manhardt*, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien  
*Manke*, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn  
*Marschall*, Paul O., Assessor, Regierungsrat z. A., Hamburg  
*Martens*, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin  
*Martin*, Suse, Dr., Richterin, Esslingen  
*Marx*, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern  
*Masset*, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach  
*Matthiak*, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Mayr*, Karl, Dr., Steuerberater, München  
*Meeth*, Rüdiger U., Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Meier*, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.  
*Meilicke*, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn  
*Meincke*, Jens Peter, Dr., Ordentl. Professor, Bergisch-Gladbach  
*Menck*, Thomas, Ministerialrat, Bonn

*Mennel*, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn  
*Merkenich*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf  
*Merz*, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen  
*Meyer-Armdt*, Lüder, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Meyn*, Kurt, Steuerberater, Herford  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Bochum  
*Mössner*, Jörg Manfred, Dr., Ordentl. Professor, Ahrensburg  
*Mohr*, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.  
*Montag*, Heinrich, Dipl.-Kfm., Erfstadt  
*Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*Motte*, Hans de la, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Norderstedt  
*Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen  
*Müller*, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter  
*Müller*, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster  
*Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt  
*Müller-Peddinghaus*, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg  
*Murai*, Tadashi, Dr., Ordentl. Professor, Osaka-Fu, Japan  
*Mussgnug*, Reinhard, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg  
  
*Naumann*, Gottfried, Steuerberater, Stade  
*Nehring*, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neustheim  
*Neuhof*, Manfred, Assessor, Bonn-Beuel  
*Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen  
*Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle  
*Nieland*, Michael, Oberregierungsrat, Bonn-Bad Godesberg  
*Niemeyer*, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn  
*Nikoleit*, Alfred, Finanzgerichts-Präsident a. D., Kiel  
*Northmann*, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
  
*Oehler*, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim  
*Oepen*, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin  
*Oertel*, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth  
*Orator*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen  
*Orth*, Manfred, Dr., Regierungsobererrat, Rockenberg  
*Osten*, Dinnies von der, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Essen  
*Osterloh*, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin

Oswald, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Weißenhorn  
 Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen  
 Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Parzeller, Hans E., Regierungsobererrat, Künzell  
 Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
 Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen  
 Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath  
 Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter, Ettlingen  
 Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven  
 Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter-Oedekoven  
 Picard, Holger, Steuerbevollmächtigter, Kerpen  
 Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt  
 Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee  
 Plückerbaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion, Münster  
 Poellath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München  
 Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln  
 Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr  
 Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
 Pott, Hans-Michael, Dr., Wiss. Assistent, Hannover  
 Pump, Hermann, Regierungsrat, Berlin

Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
 Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Berlin  
 Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen  
 Rasenack, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Berlin  
 Raupach, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
 Redeker, Winfried, Steuerberater, Wetzlar  
 Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt  
 Reiß, Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Lüdinghausen  
 Reuss, Tilman, Oberregierungsrat, Gräfelfing  
 Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus  
 Reuter, Horst, Richter am Finanzgericht, Mettmann  
 Revisions- und Treuhand GmbH Ostwestfal., Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungs-Gesellschaft, Bielefeld  
 Riechmann, Klaus-Joachim, Wiss. Mitarbeiter, Minden

Ritter, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal/Pfalz  
 Rölig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln  
 Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Kaarst  
 Rössler, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg  
 Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin  
 Roller, Alfred, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Stuttgart  
 Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer  
 Ruban, Reinhild, Richterin am Finanzgericht, München  
 Rudloff, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
 Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein  
 Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen  
 Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
 Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim  
 Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich  
 Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz

Saalfeld, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München  
 Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied  
 Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck  
 Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin  
 Schall, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
 Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen  
 Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg  
 Schaumburg, Heide, Dr., Regierungsrätin, Bonn-Bad Godesberg  
 Schauptensteiner-Perske, Eva, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Frankfurt/M.  
 Scheel, Peter, Dr., Regierungsdirektor, Arnsberg  
 Schewe, Hanns-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart  
 Schick, Walter, Dr., Ordentl. Professor, Nürnberg  
 Schilk, Walter, Steuerberater, Schwäbisch Gmünd  
 Schitag AG, Direktion der, Stuttgart  
 Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen  
 Schleifenbaum, Rudolf, Notar und Rechtsanwalt, Siegen/Westf.  
 Schlösser, Detlef, Richter am Finanzgericht, Köln  
 Schlüter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
 Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln  
 Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham

*Schmitt*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter  
*Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Siegen  
*Schneider-Ludorff*, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Frankfurt  
*Schoeck*, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth  
*Schoeck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Regierungsrat, Vierkirchen  
*Schönberg*, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch  
*Schönwandt*, Jens Carsten, Regierungsdirektor, Neckargemünd  
*Scholsem*, Jean-Claude, Dr., Universitätsdozent, Grace-Hollogne  
*Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen  
*Schreven*, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen  
*Schrouff*, Josef Wilhelm, Richter am Finanzgericht Köln, Köln  
*Schürer-Waldheim*, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien  
*Schulteis*, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen  
*Schulze zur Wiesch*, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Ordentl. Professor, Berlin  
*Schumacher*, Detlef, Dr., Professor, Steuerberater, Krumhörn  
*Schumacher*, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster  
*Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn  
*Schuster*, Herbert, Dr., Professor, Beideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr  
*Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Seeger*, Siegbert, Dr., Richter am Finanzgericht, Wennigsen  
*Seest*, Jan, Rechtsanwalt, München  
*Sieber*, Roland, Steuerberater, Korntal-Meindingen  
*Siegel*, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt  
*Slawik*, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erfstadt-Liblar  
*Söffing*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Taufkirchen  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Ordentl. Professor, Passau  
*Sommer*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München  
*Spangemacher*, Klaus, Regierungsrat z. A., Ahaus  
*Spanner*, Hans, Dr., Ordentl. Professor, München  
*Speich*, Günter, Dr., Ministerialrat, St. Augustin  
*Stadie*, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg

*Stäuber*, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar  
*Stakemann*, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel  
*Stecker*, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg  
*Steckel*, Kurt-Holger, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf  
*Steinhilper*, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg  
*Steuerberatungsverband, Deutschen*, Bonn  
*Stiegele*, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg  
*Stöcker*, Ernst Erhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln  
*Stödter*, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg  
*Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Stollfuß*, Wolfgang, Verleger, Bonn  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg  
*Stolze*, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten  
*Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Ströfer*, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn  
*Süchting*, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel  
*Sunder-Plassmann*, Reinhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster  
  
*Tanzer*, Michael, Dr., Universitäts-Assistent, Wien  
*Targan*, Norbert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg  
*Taucher*, Otto, Mag.Dr., Assistent, Graz  
*Theil*, Clemens, Rechtsanwalt, Freiburg  
*Thiel*, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst  
*Thode*, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek  
*Tiedtke*, Klaus, Dr., Hochschullehrer, Dortmund  
*Tillen*, Walter, Präsident des Finanzgerichts Köln, Köln  
*Tipke*, Klaus, Dr., ordentl. Professor, Köln  
*Todt*, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Quickborn  
*Torggler*, Hellwig, Dr.Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Treuband- und Revisionsgesellschaft*, Alpenländische, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungs-Gesellschaft, Wien  
*Troll*, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn  
*Trzaskalik*, Christoph, Dr., Ordentl. Professor, Ockenheim  
  
*Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn  
*Uhlig*, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

*Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen  
*Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe  
*Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Universitätslektor,  
 Lund  
*Vogel*, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, München  
*Volgelsang*, Horst, Ministerialrat, Siegburg  
*Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg

*Waas*, Georg, Rechtsreferendar, München  
*Wachenhausen*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*Wallis*, Hugo, von, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D.,  
 München  
*Walter*, Otto L., Dr., Professor, Attorney at Law, München  
*Walz*, W. Rainer, Dr., Ordentl. Professor, Hamburg  
*Walzer*, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Wiss. Assistent, Berlin  
*Wannemacher*, Wolfgang, Rechtsanwalt, München  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Wassermeyer*, Franz, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin  
*Weber*, Harald, Dr., Ordentl. Professor, Bielefeld  
*Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel  
*Weber-Grellet*, Heinrich, Dr., Regierungsrat z. A., Münster  
*Weckerle*, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirt-  
 schaftsprüfer, Hagen  
*Wegemer*, Paul, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Hamburg  
*Weidemann*, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn  
*Wenzel*, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan  
*Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers  
*Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal  
*Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald  
*Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn  
*Wildanger-Hofmeister*, Gabriela, Dipl.-Volkswirtin, Rechtsreferendarin,  
 Mainz  
*Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim a.  
 d. Ruhr  
*Wirtz*, Otto, Bornheim  
*Wölfinger*, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v.  
 d. Höhe  
*Woerner*, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,  
 Düsseldorf

*Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln  
*Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,  
 Hamburg  
*Woltmann*, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Nürn-  
 berg  
*Woring*, Siegbert, Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim  
*Woring*, Sigrid, Steuerbevollmächtigte, Pulheim  
*Wrede*, Friedrich, Ministerialrat, Freiburg  
*Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg  
  
*Zeitler*, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Zeuschwitz*, Friedrich, von, Dr., Ordentl. Professor, Gießen  
*Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

## Namensregister

Seitenangaben ohne Zusatz beziehen sich auf Stellen, an denen in einem Beitrag auf den Genannten Bezug genommen wird.

Seitenangaben mit dem Zusatz (R) verweisen auf das Referat des Genannten, mit dem Zusatz (D) auf Diskussionsbeiträge.

Vom Abdruck der in den Fußnoten aufgeführten Namen wurde abgesehen.

- Breland 8  
Bilsdorfer 155–185 (R); 335 f., 338 (D);  
330, 332, 338, 352 ff., 366 f.  
Blumers 307–324 (R); 116 (D); 349,  
364 f.  
Burchardt 77, 96  
Burkhardt 110, 111
- Cramer 32
- Danzer 67–97 (R); 30, 31, 322, 346 f.  
Dietz 180, 182, 183
- Elfeld 126 f. (D); 350
- Feitsch 127 f. (D); 129  
Felix 72  
Finken 118 (D)  
Flämig 90  
Franzen 330 ff. (D); 180, 296, 302,  
335, 366  
Friauf 210  
Frick 27–42 (R), 343 f.
- Goldschmidt, J. 2  
Göggerle 159, 163, 169, 170, 172, 353  
Gössweiner – Saiko 7  
Gast–de Haan 187–216 (R), 354 ff.
- Haecker 148  
Hamacher 334 (D); 367  
Haubrichs 332  
Heinrich 96  
Henneberg 170, 172, 175, 353  
Herdemerten 180  
Hübner 33, 179, 183, 240, 241, 299,  
300, 309, 320
- Irmer 7
- Jacob 240, 241, 246, 249
- Käller–Leben 118 (D); 120, 349  
Kohlmann 5–26 (R); 118 ff., 125 f.,  
129, 338 (D); 341–368 (Resümee);  
32, 33, 37, 38, 72, 108, 113 ff., 121,  
147, 159, 168, 169, 172, 176, 181,  
192, 302, 316, 336  
Kopacek 35, 180  
Korfmacher 326 f. (D); 327, 365 f.  
Kratzsch 283–305 (R); 327, 328 (D);  
325, 326, 361 ff., 366  
Kruse 1–4 (R); 27, 340, 341  
Kühn 35  
Küster 253–266 (R); 336 ff., 339 (D);  
29, 333, 334, 338, 339, 357 ff., 367  
Kullen 332 f. (D); 334, 336, 366 f.
- Lange, R. 1, 2, 109  
Leifermann 199  
Leise 159, 180  
Lenckner 141, 351  
Liebl 8, 254  
Lohmeyer 39  
Lüdicke 339 f. (D); 367
- Mönch 8  
Müller 149  
Müller, Hermann 340
- Orlopp 114 ff., 328 f. (D); 116, 118,  
119, 348 f., 366
- Pelka 113 f., 118, 124 f., 127, 130,  
325 f. (D); 129, 327, 350, 365  
Pezzer 333 f. (D); 335, 367  
Philipowski 131–153 (R); 334 f. (D);  
330, 332, 333, 350 ff., 366  
Pick 338 f. (D)

- Rainer 243  
 Reiß 326 (D); 327, 365 f.  
 Roxin 102  
 Rüping 267–282 (R); 329 f. (D); 230, 328, 329, 359 ff., 366
- Sandermann 192  
 Samson 99–112 (R); 123 f. (D); 32, 41, 95, 113, 124, 126, 128, 129, 147, 347 ff., 349 f.  
 Sieg 199  
 Suhr 180  
 Schemmann 114 (D); 118, 348  
 Schick 219, 222, 223, 238, 245, 246, 248, 251, 357  
 Schmidhäuser 32, 37
- Schulze–Osterloh 43–66 (R); 122 f., 129 f. (D); 113, 121 ff., 126, 127, 344 f., 349 f.  
 Streck 217–252 (R); 117, 127, 328, 340 (D); 72, 96, 127, 335, 339, 340, 349 f., 356 f., 367
- Terstegen 7  
 Tiedemann 39, 52, 122  
 Tipke 121 f., 128 (D); 95, 122, 126, 129, 349 f.
- Ulmer 116 f., 328, 332, 339, 340 (D); 120, 333, 349
- Zirpins 7

## Sachregister

- Abgabe von Steueranmeldungen, verspätete 178  
 –, von strafprozessualen Erklärungen 320  
 Ablaufhemmung 189  
 Abschlußprüfung, Bedeutung 51  
 Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft, Strafbarkeit 51  
 Abschreibungsbranche 2  
 Absicht bei Begünstigung 137  
 Abzugsteuern, Gefährdung 41  
 Adäquanz, soziale 142  
 Aktenvollständigkeit, Grundsatz 239  
 Allgemeine Begriffe 15  
 Amtshilfe der Strafverfolgungsbehörde 227  
 Analogie, Verbot steuerverschärfender 55  
 –, Verbot strafbegründender 49  
 –, Verbot strafschärfender 49  
 Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot 15  
 –, des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes 43  
 Angaben, unrichtige 22, 105  
 –, unvollständige 22  
 Anhebung des Regelstrafrahmens 17  
 Anspannung des Gewissens 100  
 Anzahl der Tagessätze 23  
 Appellfunktion des Vorsatzes 104  
 Arbeitnehmerüberlassung, illegale 256  
 Arbeitsentgelt, Veruntreuung 174  
 Auffangtatbestand 97  
 –, leichtfertige Steuerverkürzung 87  
 Aufklärungsquote der Steuerfahndung 258  
 Aufzeichnungspflichten 205  
 –, Erfüllung 28  
 Ausbildungsfragen 1  
 Aushöhlungen durch Befreiungstatbestände 19  
 Ausreisefreiheit 209  
 Aussageverweigerungsrecht 281  
 –, des Beschuldigten 241
- Ausschluß der Selbstanzeige 302  
 – des Steuerberaters als Verteidiger 321  
 Außenprüfung 238, 257  
 Außensteuergesetz 129  
 Außensteuerrecht 129  
 Aussetzung der Vollziehung 197, 325  
 – des Besteuerungsverfahrens 195  
 – des Strafverfahrens 195, 196  
 Aussetzungskompetenz, strafrechtliche 196  
 Ausstellung eines Passes 209  
 Ausweisung 208  
 Ausweisungstatbestand 208
- Bankenerlaß 272  
 Bankgeheimnis, Wahrung des 330  
 Basisgesellschaft, Gründung einer 124  
 Beachtung der Richtlinien, Pflicht zur Beachtung der 94  
 Bedeutung der Abschlußprüfung 51  
 Befreiungstatbestände, Aushöhlung durch 19  
 Befugnisse der Steuerfahndung 261  
 Begehungsdelikt, Schuldgehalt des 22  
 Begriffe, allgemeine 15  
 –, normative 15  
 –, wertausfüllungsbedürftige 15  
 Begünstigung, Absicht bei 137  
 –, Verdacht der 323  
 –, Vorsatz bei 137  
 Behördliche Funktionstrennung 220  
 Behördliche Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren 220  
 Beihilfe zur Steuerhinterziehung 139, 142  
 Beihilfehandlungen 139  
 Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität 9  
 Belege, unvollständige 37  
 Berater als mittelbarer Täter 82  
 –, als Mittler zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt 90  
 – als Normadressat 76

- als Täter einer Steuerhinterziehung 85
- , Mitwirkung bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten eines Dritten 78
- , strafrechtliche Verantwortlichkeit des 71
- , Verantwortlichkeit des 80
- , Verantwortlichkeit für einen falschen Rat 81
- , Verpflichtung zur Wahrnehmung der Interessen des Mandanten 68
- , Vertreterhaftung des 74
- Beratung, steuerliche 68
- , Ursachen fehlerhafter 92
- Beratungsauftrag, Bedeutung des 79
- , Hauptgruppen des 80
- Berichtigung, Erfordernis bei Selbstanzeige 293
- Berufspflichtverletzungen 207
- Berufsrechtliche Haftung des Beraters 69
- Beschuldigter, Mitwirkungspflicht des 234
- Bestehen eines Steueranspruchs 34
- Besteuerung, Gesetzmäßigkeit der 54
- , Tatbestandsmäßigkeit der 53
- Besteuerungsgrundlagen, Ermittlung der 224
- , Schätzung der 178
- Besteuerungsverfahren, Aussetzung des 195
- Bestimmtheitsgebot 47
- , Anforderungen an das 15
- Bestimmtheitsgrundsatz 288
- , Anforderungen des 43
- , strafrechtlicher 47, 58
- Bestimmtheitsgrundsätze, Herleitung der 56
- Bewachungsgewerbe 202
- Beweiserhebungsverbot 279
- Beweislast, objektive 197
- Beweisschwierigkeiten 29
- Beweiswürdigung, freier Grundsatz der 195
- Bewirken einer Steuerverkürzung 14
- Bindung an Feststellungen anderer Behörden 193
- Bindungswirkung, interne der Richtlinien 95
- Bindungswirkungen 213
- Blankettcharakter des Steuerstrafrechts 3
- Blankettform 1
- als äußerer Ordnungsbestandteil 1
- Blankettgesetze 2, 102
- Blankettnorm, Begriff der 15
- Blankettnormen 77
- Blankettstrafrecht 2
- Blankettvorschriften 47
- Buchführungspflicht 205
- Buchhaltung, Übernahme und Sorgfaltspflicht 89
- Buchhaltungsunterlagen 37
- Bundesamt für Finanzen als Strafbehörde 225
- Bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Beraters 71
- Census 1
- Computer-Kriminalität 256
- Dauerschaden 162
- Dauervorteil 162
- Deskriptive Tatbestandsmerkmale 33
- Doppelbelastungen 19
- Doppelgleisigkeit von Steuer- und Strafverfahren 247
- Doppelfunktion der Steuerfahndung 218
- Dunkelziffer bei Steuerhinterziehung 11, 117, 254
- des Schadens der Steuerhinterziehung 338
- Durchsuchung, Anordnung bei Gefahr im Verzug 275
- , Anordnung durch den Richter 274
- , Begriff der 269
- bei Unbeteiligten 270
- beim Verdächtigen 269
- , Durchführung der 276
- , mittelbare Anordnungen 275
- , Ort der 271
- , Rechtsschutz gegen 277
- , Verhältnismäßigkeit der 273
- , Voraussetzungen der 269

- , Zeit der 271
- , Ziel der 271
- , Zuziehung Dritter bei 276
- Effizienz des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung 7
- Eigennutz, grober 23
- Eigentumsdelikte 18
- Eigentumskriminalität 20
- Einfacher Irrtum 100
- Einführungserlaß zur AO 1977 152
- Einfuhr von Waren 42
- Einheitlicher Täterbegriff 83
- Einkunftsquellen, Übertragung von 1
- Einkünfte aus strafbaren Geschäften 26
- aus unsittlichen Geschäften 26
- Einlagengeschäft 149
- Einwilligungstheorie 32
- Endgültiger Steuerausfall und Steuerverkürzung auf Zeit 158
- Energie, kriminelle 18
- Entdeckungsrisiko im Steuerstrafrecht 11
- Erfolgsdelikt 176
- Erfordernis der Berichtigung bei Selbstanzeige 293
- Erfüllung der Buchhaltungspflichten 28
- der Pflichten des Steuerpflichtigen durch den Berater 86
- Erhebliche Umstände 51
- Erhöhte Sorgfaltspflicht 89
- Erklärungen, strafprozessuale, Abgabe und Widerruf 320
- Erklärungspflicht, Irrtum über 106
- Erkundigungspflicht 36, 89
- Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils 46
- Erlaubtes Risiko 142
- Ermessen, pflichtgemäßes 40
- Ermessensspielraum des Strafrichters 197
- Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen 224
- Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden 20
- Erichtung eines Kontos unter einem falschen Namen 132
- Eventualvorsatz 31
- Evokationsrecht 255
- Fälligkeit bei Fälligkeitsteuern 157
- Fahndungsprüfungen 2
- Fahrschülerlaubnis 204
- Faktisches Unterwerfungsverfahren 12
- Fehlverhalten, steuerliches der freien Berufe 207
- Fernwirkung des Verwertungsverbots 329
- , Problem der 232
- Festsetzung, nicht rechtzeitige 190
- von Verspätungszuschlägen 178
- Festsetzungsfrist 188
- Feststellungslast 197
- Finale Handlungslehre 103
- Finanzbehörden, Ermittlungsbefugnisse der 20
- , Zwangsbefugnisse der 20
- Freigrenzen 19
- Fristverlängerungen 188
- Funktionstrennung, behördliche 220
- Funktionsverknüpfung, behördliche im Strafverfahren 220
- Garantenpflicht, Kenntnis der 102
- , Umfang der / des Beraters 86
- Gefährdung der Abzugsteuern 41
- Gefährdungsdelikt 176
- Gefahr im Verzug, Begriff der 275
- Geldstrafe in unbeschränkter Höhe 17
- Generalklauseln 14, 16
- Gerechtigkeit des Steuerrechts 121
- , steuerliche Idee einer 19
- Gesamtatbewertende Tatbestandsmerkmale 102
- Geschäftsmäßige Hilfeleistung des Beraters 81
- Geschütztes Rechtsgut bei Steuerhinterziehung 19
- Gesetzesbefehl, steuerlicher 19
- Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 54
- Gewerbebetrieb, Untersagung eines 200
- Gewerberechtliche Unzuverlässigkeit 199
- Gewerbetreibender, Unzuverlässigkeit des 199

- Gewerbeuntersagung 201, 212  
 – wegen Unzuverlässigkeit 199  
 Gewinnausschüttung, verdeckte 33  
 Gewinnrealisierung 1  
 Gewinnstreben 25  
 Grenzen des sozialadäquaten Verhaltens 147  
 Grober Eigennutz 23  
 Gründe, volkswirtschaftliche 16  
 Grundlage des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes 47  
 Grundsatz der freien Beweiswürdigung 195  
 Gründung einer Basisgesellschaft 124  
 Güternahverkehr 205
- Haftung, berufsrechtliche des Beraters 69  
 – der Vertreter 189  
 – des Hinterziehers 191  
 – des Vertretenen 191  
 –, steuerrechtliche des Beraters 69, 70  
 Haftungsbegründende Pflichtverletzung 190  
 Handeln bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen 77  
 Handlungslehre finale 103  
 Hauptgruppen des Beratungsauftrags 80  
 Hehlerei, Verdacht der 323  
 Heimliche Tonbandaufnahmen 231  
 Hilfeleistung 135  
 –, geschäftsmäßige des Beraters 81  
 Hinterzieherhaftung 191  
 Hinterziehungsgewinn 177  
 Hinterziehungszinsen 192  
 Hinzuschätzungen für den Prüfungszeitraum 28  
 Höchstrichterliche Rechtsprechung, Pflicht zur Beachtung der 94
- Individueller Zinsgewinn 192  
 In dubio pro fisco 12, 243  
 In dubio pro reo 198, 242  
 Informationspflicht des Beraters 84  
 Informationsvermittlung 228  
 Intelligenzverbrechen 7
- Irrtum, einfacher 100  
 – über die Existenz der blankettausfüllenden Norm 103  
 – über Erklärungspflicht 106  
 –, umgekehrter 100  
 – zu Gunsten 100  
 Irrtumsproblematik im Steuerstrafrecht 3
- Kapitalzuführung, durch die Sachlage gebotene 16  
 Kasse, öffentliche 19, 129  
 –, öffentliche als Rechtsgut 127  
 Kassenaufzeichnungen, Mängel der 28  
 Kavaliersdelikte 10, 177, 256  
 Kenntnis von der Steuerpflicht 33  
 Klauseln, wertausfüllungsbedürftige 16  
 Konto, Errichtung eines unter falschem Namen 132  
 Kontoerrichtung auf den Namen eines Dritten 132  
 Konzessionen, Rücknahme von 202  
 Konzessionsentzug 212  
 Kriminelle Energie 18
- Laiensphäre, Parallelwertung in der 33  
 Legale Steuerminimierung 69  
 Legalitätsprinzip 253, 256  
 – bei Steuerhinterziehung 29, 40  
 Leichtfertige Steuerverkürzung, Selbstanzeige bei 41  
 Leichtfertiger Subventionsbetrug 35  
 Leichtfertigkeit, Begriff der 34, 79  
 –, Legaldefinition 36  
 –, Vorwurf der 36  
 Lücken 19
- Mängel der Kassenaufzeichnungen 28  
 Maklergewerbe 202  
 Mehrfachbelastungen 19  
 Mehrfachverteidigung, Verbot der 324  
 Mildernde Umstände 17  
 Mißbrauch des Verkehrsrechts, Verdacht des 323  
 Mitteilungspflicht 211  
 Mitverteidiger, Abhängigkeit von der Existenz eines 314  
 –, Rechte als 315

- Mitwirken bei Vorbereitungshandlungen 140  
 Mitwirkung des Beraters bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten eines Dritten 78  
 Mitwirkungspflicht des Beschuldigten 234  
 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen 65  
 Mögliche Sorgfalt 37  
 Möglichkeitstheorie 32  
 Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen 10, 114
- Nachzahlung der verkürzten Steuern bei Selbstanzeige 297  
 Nachzahlungspflicht 298  
 –, Ausnahmen von der 301  
 Nebenstrafrecht 2  
 Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen bei Selbstanzeige 12  
 Nichtanzeige geplanter Verbrechen 21  
 Nicht rechtzeitige Festsetzung 190  
 Normadressat, Berater als 76  
 Normative Begriffe 15  
 Normative Tatbestandsmerkmale 33, 47
- Objektive Beweislast 197  
 Öffentliche Kasse als Rechtsgut 127  
 Öffentliche Kassen 19, 129  
 –, Schädigung der 20  
 Offenbarungspflichten, steuerrechtliche 21  
 Opportunitätsprinzip 256  
 – bei leichtfertiger Steuerverkürzung 40  
 Organhaftung 74
- Parallelwertung in der Laiensphäre 33, 79, 101  
 Parteispendenaffäre 284  
 Persönliche Sperrwirkung bei Selbstanzeige 303  
 Personenbeförderung 207  
 Pfandleihe 202  
 Pflicht zur Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung 94  
 – zur Beachtung der Richtlinien 94
- Pflichtgemäßes Ermessen 40  
 Pflichtverletzung bei Steuerhinterziehung 2  
 –, haftungsbegründende 190  
 Pönalisierung der Steuermoral 20  
 Privatkrankenanstalt 202  
 Problem der Fernwirkung 232  
 Problembereich der Steuerhinterziehung 6  
 Prüfung der Angaben des Steuerpflichtigen durch den Berater 89  
 Prüfungszeitraum, Hinzuschätzungen für den 28  
 Quellensteuer auf Kapitaleinkünfte 333
- Rechtsdelikte 2  
 –, Unterschied zu den Verwaltungsdelikten 2  
 Rechtsfolgensystem bei Steuerhinterziehungen 22  
 Rechtsgedanke der Zumutbarkeit 21  
 Rechtsgut, geschütztes bei Steuerhinterziehung 19  
 Rechtsgutssphäre 18  
 Rechtshilfe der Strafverfolgungsbehörde 227  
 Rechtsirrtum, Risiko des 105  
 Rechtspflichten, Verstoß gegen 37  
 Rechtsstatsachenforschung 13  
 Rechtstreue 38  
 Rechtswirkungen, übergreifende 228  
 Regelbeispieltechnik 121  
 Regelstrafrahmen, Anhebung des 17  
 Richtlinien, interne Bindungswirkung der 95  
 Risiko des Rechtsirrtums 105  
 –, erlaubtes 142  
 Rollenwechsel 237  
 Rotherbericht 239  
 Rücknahme von Konzessionen 202
- Sachliche Voraussetzungen für Verteidigung 308  
 Sanktionsproblematik bei Steuerhinterziehungen 21  
 Selbstanzeige 11, 25  
 –, Ausschluß der 302

- bei der Steuerverkürzung auf Zeit 178
- bei leichtfertiger Steuerverkürzung 41
- dem Grunde nach 295
- , Grenzen der 291
- , persönliche Sperrwirkung bei 303
- , Rechtfertigung der 290
- , strafbefreiende 3
- , systematischer Standort der 287
- , Unvollständigkeit der 295
- , Zweck der 290
- Selbstbefreiung 21
- Selbstbegünstigung 21
- Selbstbeziehung, Zwang zur 229
- Singspiele, Veranstaltung von 203
- Sogwirkung von Strafrahmen 18
- Sonderstellung der Steuerhinterziehung im Rechtssystem 21
- Sorgfalt, mögliche 37
- , zumutbare 37
- Sorgfaltspflicht, erhöhte 89
- Sorgfaltspflichten 35, 87
- , Katalog von 88
- , Maßstab für 91
- Sorgfaltswidrigkeit 88
- Sozialadäquates Verhalten, Grenzen des 147
- Soziale Adäquanz 142
- Soziale Üblichkeit 142
- Sozialleben, Störung des 2
- Sozialschädlichkeit 119
- Spenden, steuerschädliche Verwendung von 31
- Spendenaffäre 30
- Spendenbescheinigung 197
- Spendenfälle, Irrtumsfragen bei den 31
- Sperrwirkung, persönliche bei Selbstanzeige 303
- , sachlicher Umfang der 303
- Subventionsbetrug 35
- , Parallele zur Steuerhinterziehung 115
- , Strafrahmen des 118
- subventionserhebliche Tatsachen 97
- Subventionsverfahren, unrichtige Angaben 97
- Schaden bei Steuerhinterziehungen 9
- Schadensersatzpflicht, zivilrechtliche, des Beraters 69
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen 178
- Schätzungen, Teilselbstanzeige bei 327
- Schuldgehalt der Unterlassungstat 22
- des Begehungsdelikts 22
- Schuldtheorie 103
- Schutz der öffentlichen Kassen 129
- Schutzpflichten, Übernahme von durch den Berater 84
- Schutzwürdige Wertvorstellungen 19
- Schwarzgeld 132
- Stellenwert der Steuerverkürzung auf Zeit 171
- Stellung der Steuerfahndung 260
- Steuer- und Strafverfahren, Doppelgleisigkeit von 247
- Steueranspruch 31
- , Bestehen eines 31, 34
- Steuerausfall, engültiger bei Steuerverkürzung auf Zeit 158
- Steuerberater als Verteidiger 324
- als Verteidiger, Ausschluß des 321
- Steuerberatungsverhältnis und Verteidigung 324
- Steuerbetrug 168
- Steuerfahndung, Befugnisse der 261
- , Doppelfunktion der 218, 222
- im Steuerstrafverfahren 259
- Steuergefährdung 41
- , gesetzliche Erweiterung des Tatbestandes des 64
- Steuergeheimnis 210, 257
- bei Steuerstraftaten 229
- , Wahrung des 330
- Steuergesetz, Kenntnis des und Vorsatz 105
- Steuerhäufungen 19
- Steuerhinterziehung, Abgrenzung von der leichtfertigen Steuerverkürzung 28
- als Delikt der Oberwelt 7
- als Erfolgsdelikt 176
- als Intelligenzverbrechen 7
- als Kavaliersdelikt 10, 177
- als Unterlassungsdelikt 22
- , Behandlung durch Finanzbehörden

- und Gerichte 11
- , Beihilfe zur 139, 142
- , Bewirken einer 14
- , Effizienz des Straftatbestandes der 7
- , Motive des Täters bei 10, 114
- , Pflichtverletzung bei 2
- , Problemkreis der 6
- , Rechtsfolgensystem bei 22
- , Sanktionsproblematik bei 21
- , Schaden durch 9, 259
- , Sonderstellung im Rechtssystem 21
- , Strafrahmen bei 16, 177
- Steuerlich erheblich 46
- Steuerlich erhebliche Tatsache 15, 105
- Steuerliche Beratung 68
- Steuerliche Gerechtigkeit, Idee der 19
- Steuerlicher Gesetzesbefehl 19
- Steuerliches Fehlverhalten der freien Berufe 207
- Steuerminimierung, legale 69
- Steuermoral, Pönalisierung der 20
- Steuerroasen 129
- Steuerpflicht, Kenntnis von der 33
- , Umfang der 64
- , Unkenntnis der 108
- Steuerpflichtiger, Mitwirkungspflichten des 65
- Steuerrecht, Gerechtigkeit des 121
- , Unbestimmtheit des 43
- , Zweistufigkeit des 62
- Steuerrechtliche Haftung des Beraters 69, 70
- Steuerrechtliche Offenbarungspflichten 21
- Steuerstrafrecht, Blankettcharakter des 3
- Steuerstrafsachen, Verteidigung in 308
- Steuerstrafverfahren 259
- , Doppelgleisigkeit von Steuer und 247
- , Steuerfahndung im 259
- , Verhältnis zum Steuerverfahren 218
- Steuerungumgehung 65
- , Strafbarkeit der 62
- Steuerunehrliches Verhalten 34
- Steuerunehrlichkeit 14
- Steuerverfahren, Verhältnis zum Steuerstrafverfahren 218
- , Zweck des 219
- Steuerverkürzung 105
- auf Zeit 330, 335
- , Begriff der 156
- , bei Fälligkeitsteuern 156
- , Selbstanzeige bei der 178
- , Stellenwert der 171
- , Tätertypen bei 161
- , typische Fallgruppen 159
- , und Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren 166
- , und Praxis der Strafverfolgungsbehörden 163
- , leichtfertige, Abgrenzung von der Steuerhinterziehung 28
- , vollendete bei Fälligkeitsteuern 157
- , zeitliche 335
- Steuerverschärfende Analogie, Verbot der 55
- Steuerverschwendung 128
- , Straftatbestand der 331
- Störungen des Soziallebens 2
- Strafaufhebungsgrund 287
- , Begriff des 287
- Strafbarkeit der Steuerumgehung 62
- Strafbefehl 13
- Strafbefreiende Selbstanzeige 3
- Strafbescheid 17
- Strafprozessuale Erklärungen, Abgabe und Widerruf von 320
- Strafrahmen bei Steuerhinterziehung 16, 22, 26, 114
- , Änderungsbedürftigkeit des 18
- Strafrahmensätze, Bedeutung von der Steuerverkürzung auf Zeit 163
- Strafrechtliche Aussetzungskompetenz 196
- Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Beraters 71
- Strafrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters 3
- Strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz 58
- Strafsachenstatistik, Bedeutung der 165
- Strafsachenstelle, Tätigkeit der 258
- , Praxis der 164
- Strafschärfende Analogie 49

- Strafvereitelung, Tatbestandsrestriktion bei 141  
 –, Verdacht der 323  
 Strafverfahren, Aussetzung des 195, 196  
 Strafverfolgungsbehörde, Amtshilfe der 227  
 –, Rechtshilfe der 227  
 –, Praxis der bei Steuerverkürzung auf Zeit 163  
 Strafverfolgungsgeheimnis 228
- Täter, mittelbarer 82  
 Täterbegriff, einheitlicher 83  
 Tätertypen bei der Steuerverkürzung auf Zeit 161  
 Tafelgeschäft 151  
 Tagessätze, Anzahl der 23  
 Tarifäre Vergünstigungen 19  
 Tatbestandsirrtum 61, 102  
 – im Steuerstrafrecht 3  
 Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 53  
 Tatbestandsmerkmale, deskriptive 33  
 –, gesamtatbewertende 102  
 –, normative 33  
 Tatbestandsrestriktion bei Strafvereitelung 141  
 Tatbeteiligung, Verdacht der 321  
 Tatsachen, steuerlich erhebliche 15, 105  
 –, subventionserhebliche 97  
 Tatsachenirrtum 101  
 Tatumstand, Begriff des 101  
 Tatumstände 100  
 –, Kenntnis der 104  
 Tatumstandsirrtum 100  
 – und Verbotssirrtum, Unterscheidung von 100  
 Teilselbstanzeige 295  
 – bei Schätzungen 327  
 Tonbandaufnahmen, heimliche 231
- Übergreifende Rechtswirkungen 228  
 Übergreifende Verwertungsverbote 229, 244  
 Übertragung von Einkunftsquellen 1  
 Üblichkeit, soziale 142
- Umfang der Garantenpflicht des Beraters 86  
 – der Steuerpflicht 64  
 Umgekehrter Irrtum 100  
 Umsatzsteuersonderprüfung 160  
 Umstände, erhebliche 51  
 –, mildernde 17  
 Unbestimmtheit des Steuerrechts 43  
 Unechte Unterlassungsdelikte 22, 102  
 Unkenntnis der Steuerpflicht 108  
 Unrechtsbewußtsein 104  
 Unrechtsgehalt 338  
 Unrichtige Angaben 22, 105  
 Unterhaltsentziehung 23, 26  
 Unterhaltspflicht, Verletzung der 19  
 Unterlassungsdelikt, Steuerhinterziehung als 22  
 –, unechte 22, 102  
 Unterlassungstat, Schuldgehalt der 22  
 Unterlassungstatbestand 26  
 Untersagung des Gewerbes 201  
 – eines Gewerbebetriebs 200  
 Untersagungsverfahren 202  
 Untersagungsverfügung 202  
 Unterscheidung von Tatumstandsirrtum und Verbotssirrtum 100  
 Unterschied von Versuch und Wahndelikt 109  
 Unterwerfungsverfahren 12, 17  
 –, faktisches 12  
 Unverwertbarkeit von Zeugenaussagen 281  
 Unvollständige Angaben 22  
 Unvollständige Belege 37  
 Unwerturteil, soziales bei Steuerverkürzung auf Zeit 162  
 Unzuverlässigkeit 203  
 – des Gewerbetreibenden 199, 214  
 –, gewerberechtliche 199  
 Ursachen fehlerhafter Beratung 92
- Veranstaltung von Singspielen 203  
 Verantwortlichkeit, bußgeldrechtliche des Beraters 71  
 – des Beraters 80  
 – des Beraters für einen falschen Rat 81  
 –, strafrechtliche des Beraters 3, 71

- Verbot der Mehrfachverteidigung 324  
 – strafbegründender Analogie 49  
 Verbotsirrtum 61, 100, 102  
 – im Steuerstrafrecht 3  
 –, vermeidbarer 103  
 Verbrechen, geplante, Nichtanzeige von 21  
 Verdacht, Stärke des 322  
 Verdeckte Gewinnausschüttung 33  
 Verfahren, faires 277  
 Verfolgungszwang 253  
 Vergünstigungen, tarifäre 19  
 Verhalten, steuerunehrliches 34  
 Verkehrsrecht, Mißbrauch des 323  
 Verkürzung von Steuern 46  
 Verletzung der Unterhaltspflicht 19  
 vermeidbarer Verbotssirrtum 103  
 Vermögensdelikte 18  
 Vermögenskriminalität 20  
 Vernehmung des Beschuldigten 280  
 Verspätete Abgabe von Steueranmeldungen 178  
 Verspätungszuschläge 178  
 Versteigerungsgewerbe 202  
 Verstoß gegen Rechtspflichten 37  
 Versuch 109  
 Verteidiger, Zeugenstellung des 323  
 Verteidigung in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer 314  
 – in Steuerstrafsachen 308  
 –, sachliche Voraussetzungen 308  
 Vertretener, Haftung des 191  
 Vertreter, Haftung der 189  
 Vertreterhaftung des Beraters 74  
 Veruntreuung von Arbeitsentgelt 174  
 Verwaltungsdelikte 2  
 –, Unterschied zu den Rechtsdelikten 2  
 Verwertbarkeit von Zeugenaussagen 281  
 Verwertungsverbot, Fernwirkung des 329  
 Verwertungsverbote 279  
 –, Reichweite der 282  
 –, Übergreifende 229, 244  
 Volkswirtschaftliche Gründe 16  
 Vollziehung, Aussetzung der 197, 325  
 Voraussetzungen, persönliche für Verteidigung 308  
 –, sachliche für Verteidigung 308
- Vorbereitungshandlungen, Mitwirken bei 140  
 Vorfeldermittlung 224  
 Vorliegen mildernder Umstände 17  
 Vorsitz 104  
 –, Begriff des 31  
 – bei Begünstigung 137  
 –, direkter, Begriff 31  
 Vortat, Vorteile der 134
- Waffengleichheit 277  
 Wahndelikt 100  
 – und Versuch, Unterschied von 109  
 Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen, Handeln bei 77  
 Wahrscheinlichkeitstheorie 32  
 Wahrscheinlichkeitsurteil 198  
 Wahrung des Bankgeheimnisses 330  
 – des Steuergeheimnisses 330  
 Waren, Einfuhr von 42  
 Wechselwirkung von Steuer- und Strafverfahren 249  
 Wertausfüllungsbedürftige Begriffe 15  
 Wertausfüllungsbedürftige Klauseln 16  
 Wertpapiergeschäft 151  
 Wertvorstellungen, allgemein anerkannte 52  
 –, schutzwürdige 19  
 Wettbewerbsvorteil 20  
 Widerruf von strafprozessualen Erklärungen 320  
 Wiederholungsprognose 201  
 Wirksamkeitsvoraussetzungen, negative bei Selbstanzeige 12  
 Wirtschaftskriminalität, Bekämpfung der 9
- Zeugenstellung des Verteidigers 323  
 Zielkonflikte, unaufgelöste 19  
 Zinsgewinn, individueller 192  
 Zinspflicht 192  
 Zumutbarkeit, Rechtsgedanke der 21  
 Zumutbare Sorgfalt 37  
 Zwang zur Selbstbeichtigung 229  
 Zwangsbefugnisse der Finanzbehörden 20  
 Zweck des Strafverfahrens 219  
 Zweckkollisionen 19  
 Zweistufigkeit des Steuerrechts 62

Weitere Veröffentlichungen der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.  
im Verlag Dr. Otto Schmidt KG:

**Übertragungen von Einkunftsquellen im Steuerrecht**  
Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Klaus TIPKE. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 38,-DM.  
ISBN 3 504 62001 3

**Die Grundprobleme der Personengesellschaft  
im Steuerrecht**

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm KRUSE. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 48,-DM. ISBN 3 504 62003 X

**Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der  
Privatsphäre im Einkommensteuerrecht**

Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Hartmut SÖHN. 488 Seiten DIN A 5, gbd. 78,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 66,-DM. ISBN 3 504 62004 8

**Gewinnrealisierung im Steuerrecht**

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Univ. Prof. Dr. Hans Georg RUPPE. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 48,-DM. ISBN 3 504 62005 6

**Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung  
und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Klaus TIPKE. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 71,-DM.  
ISBN 3 504 62006 4

Das Standardwerk zum Steuerstrafrecht

# Kohlmann, Steuerstrafrecht

*Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschl. Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977 von Prof. Dr. Günter Kohlmann. Loseblattausgabe, 3. Auflage, 1376 Seiten DIN A 5, einschl. 2 Sammeleinbänden 145,-DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa einmal jährlich. ISBN 3 504 25944 7*

Die großangelegte Darstellung des Steuerstrafrechts, die sich dem Umfang und Inhalt nach zu dem bedeutendsten Werk auf diesem Spezialgebiet entwickelt hat, behandelt zunächst ausführlich die strafrechtlichen Grundbegriffe unter Einbeziehung der Rechtsfolgen einer Straftat. Sodann werden die Paragraphen der Abgabenordnung ausführlich kommentiert, und zwar nicht nur die materiellrechtlichen (§§ 369 ff. AO 1977), sondern auch die verfahrensrechtlichen (§§ 385 ff. AO 1977). Dem Autor gelang es, die schwierige Materie so darzustellen, daß sie auch für den strafrechtlich nicht besonders beschlagenen Leser verständlich wird und dennoch wissenschaftliche Exaktheit und Gründlichkeit erhalten bleiben.

*„... Sein Werk braucht im Grunde nicht mehr besonders empfohlen zu werden. Denn längst haben sich seine Darstellungen als theoretisch fundiert, dabei aber praxisbezogen erwiesen. Zu einer Vielzahl praktisch bedeutsamer Zweifelsfragen wird anhand von Beispielen nicht nur eingehend Stellung genommen, es werden auch eine Fülle praktischer Hinweise gegeben. Über die Rechtsprechung wird der Benutzer umfassend orientiert und gerade über Entscheidungen, die oft nur schwer zugänglich sind ... Mit der erneuten Auflage bleibt „Kohlmann“ die wertvolle Arbeitshilfe für Richter, Staatsanwälte, Rechtsanwälte, Angehörige der steuerberatenden Berufe und vor allem auch für die zahlreichen Verwaltungsbehörden, so insbesondere die Finanzbehörde, die aufgrund gesetzlicher Zuweisung für den Antrag auf Erlaß von Strafbefehlen an das Gericht und den Erlaß von Bußgeldbescheiden zuständig ist.“*

*Neue Juristische Wochenschrift 49/1980*

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln