

Die Arbeit beschäftigt sich mit den Grenzen vorwerfbaren Verhaltens im Steuerstrafrecht. Es werden verfassungsrechtliche Vorgaben und verfassungsgerichtliche Entscheidungen sowie deren Wirkungen auf den Normadressaten untersucht: Welche Konsequenzen hat die Überprüfung einer Steuernorm durch das Bundesverfassungsgericht auf die strafrechtliche Beurteilung eines Verstoßes gegen eine solche Steuernorm? Gibt es einen Konflikt von steuerrechtlicher und strafrechtlicher Normgeltung? Macht sich strafbar, wer Steuern verkürzt, wenn deren Festsetzung auf mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuervorschriften beruht? Die vorliegende Arbeit setzt sich kritisch mit Literatur und Rechtsprechung auseinander und löst die aufgeworfenen Fragen anhand der anerkannten Auslegungskriterien. Stellung nimmt der Autor auch zu Gesichtspunkten der Strafzumessung, zu prozessualen Gestaltungsmöglichkeiten sowie zu der zeitlichen Geltung von Steuerstrafvorschriften.

*Markus Nolte* wurde 1975 in Wuppertal geboren. Nach dem Abitur studierte er bis zum Jahre 2000 Rechtswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum. Währenddessen war er als studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Strafrecht und Strafprozessrecht von Frau Professorin *Dr. Ellen Schlüchter* tätig. Der ersten juristischen Staatsprüfung folgten mehrere Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Strafrecht, Strafprozessrecht und Rechtslehre an der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum bei Professor *Dr. Rolf Dietrich Herzberg* und dem dortigen Lehrstuhl für Strafrecht, Strafprozessrecht und Rechtsphilosophie von Frau Professorin *Dr. Tatjana Hörnle*. Nach der zweiten juristischen Staatsprüfung im Jahr 2004 ließ sich der Autor als Rechtsanwalt bei dem Landgericht Dortmund nieder. Tätig ist er seither in Dortmund bei der Kanzlei „Meyer Neuhaus Hoffmann - Rechtsanwälte und Notare“.

2



Bochumer Schriften M. Nolte Hinterziehung verfassungswidriger Steuern

Band 2

Bochumer Schriften  
zur Rechtsdogmatik  
und Kriminalpolitik

Markus Nolte

Hinterziehung  
verfassungswidriger  
und „verfassungswidrig“  
genannter Steuern

MARKUS NOLTE

Die Hinterziehung verfassungswidriger  
und „verfassungswidrig“ genannter Steuern

**Bochumer Schriften**  
**zur Rechtsdogmatik und Kriminalpolitik**

Herausgegeben von

Thomas Feltes, Rolf Dietrich Herzberg und Holm Putzke

**Band 2**

# Die Hinterziehung verfassungswidriger und „verfassungswidrig“ genannter Steuern

Eine Studie insbesondere zur Strafbarkeit des Verstoßes gegen vom  
Bundesverfassungsgericht als mit dem Grundgesetz  
„unvereinbar“ bezeichnete Steuervorschriften

Markus Nolte



2005

---

Felix Verlag • Holzkirchen/Obb.

**Nolte, Markus:** Die Hinterziehung verfassungswidriger und „verfassungswidrig“ genannter Steuern; Eine Studie insbesondere zur Strafbarkeit des Verstoßes gegen vom Bundesverfassungsgericht als mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ bezeichnete Steuervorschriften / von Markus Nolte. – Holzkirchen: Felix Verlag, 2005 (Bochumer Schriften zur Rechtsdogmatik und Kriminalpolitik; Bd. 2), Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 2005  
ISBN 3-927983-72-1

© 2005 Felix Verlag GbR, Sufferloher Str. 7, D-83607 Holzkirchen/Obb.

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und sonstige Vervielfältigung, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung des Verlags und Quellenangabe.

Druck: AZ Druck und Datentechnik GmbH, Kempten (Allgäu)

Printed in Germany

**ISBN 3-927983-72-1**

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die Juristische Fakultät der Ruhr-Universität Bochum hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2004/2005 als Dissertation angenommen. Wichtige Rechtsprechung und Literatur konnten bis Oktober 2004 berücksichtigt werden.

Danken möchte ich sowohl Herrn Professor *Dr. Rolf Dietrich Herzberg* für die Erstellung des Erstgutachtens als auch dem Zweitberichterstatter, Herrn Professor *Dr. Roman Seer*.

Herrn Professor *Dr. Rolf Dietrich Herzberg* danke ich darüber hinaus für die Vermittlung eines Denkens in Vergleichen und Beispielen, das meine rechtswissenschaftliche Arbeit geprägt hat, und ohne das mir meine Tätigkeit in der Rechtspflege nicht soviel Freude machen würde.

Weiteren Dank schulde ich meinem Freund und ehemaligen Lehrstuhlkollegen *Dr. Jörg Scheinfeld* für so manchen gedanklichen Impuls, ohne den die Arbeit schwerlich vorangekommen wäre. Wichtige Denkanstöße verdanke ich ferner den Herren Professoren *Dres. Bernhard Hardtung* und *Reinhard Merkel*.

Meinem Freund *Dr. Holm Putzke* danke ich für fachlichen Austausch und das sorgfältige und sprachkundige Korrigieren des Manuskripts. Ihm und Herrn Professor *Dr. Thomas Feltes* gilt schließlich der Dank für die verlegerische Betreuung und die Drucklegung des Buches.

Dankbar bin ich auch meiner im Jahre 2000 verstorbenen ersten Lehrerin im Strafrecht und Strafprozessrecht, Frau Professorin *Dr. Ellen Schlüchter*, die mir den Zugang zur Strafrechtswissenschaft ermöglichte. Insoweit gilt mein Dank auch ihrem damaligen Assistenten und jetzigen Lehrstuhlinhaber an der Georg-August-Universität Göttingen, Herrn Professor *Dr. Gunnar Duttge*, der meinen rechtswissenschaftlichen Antrieb maßgeblich gefördert hat. Schließlich danke ich dem Verein zur Förderung der Rechtswissenschaft e.V. Bochum, der zu den Druckkosten einen großzügigen Zuschuss gewährte.

Dortmund, im Dezember 2005

*Markus Nolte*





# Inhaltsübersicht

<b>Inhaltsverzeichnis .....</b>	<b>XI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>XVII</b>
<b>A. Darstellung des Problems .....</b>	<b>1</b>
I. Verfassungsprozessrechtliche Ausgangslage .....	1
1. Gesetzliche Anknüpfungspunkte .....	2
2. Entscheidungsaussprüche des BVerfG .....	3
II. Ausgrenzung strafrechtlich unproblematischer Fälle .....	15
1. Rechtskräftige Entscheidungen .....	15
2. Rechtshängige Strafverfahren und Ermittlungsverfahren .....	20
<b>B. Zum von § 370 AO geschützten Rechtsgut .....</b>	<b>23</b>
I. Reichweite und Zielsetzung der Lehre vom Rechtsgüterschutz .....	23
1. Der Begriff des Rechtsguts .....	23
2. Ziele der Rechtsgutbestimmung .....	24
II. Rechtsgutbestimmungen Zu § 370 AO .....	25
1. Das zukünftige Steueraufkommen .....	26
2. Die gerechte Lastenverteilung .....	33
III. Kritische Auseinandersetzung mit Rechtsguterwägungen .....	35
1. Im Allgemeinen .....	35
2. Im Besonderen .....	36
3. Ergebnis .....	41
<b>C. Tatbestandliche Grenzen der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>43</b>
I. Objektiver Tatbestand .....	43
1. Rechtsgutbezogene Lösungen .....	43
2. Bestimmtheitsgebot und Erfolgsunrecht .....	54
3. Auslegung des Tatbestands von § 370 I AO .....	68
II. Subjektiver Tatbestand .....	79
1. Übliche Differenzierung .....	80
2. Zutreffende Unterscheidung zwischen Verbotsirrtümern und vorsatzausschließenden Irrtümern .....	81
3. Ergebnisgleichheit aller Ansichten .....	82

<b>D. Der Täter erkennt oder bezweifelt das Unrecht der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>85</b>
I. Verbotsirrtümer .....	85
1. Der Gegenstand des Unrechtsbewusstseins .....	85
2. Berücksichtigung der gesamten materiellen Rechtsordnung .....	86
3. Berücksichtigung allein der Strafrechtsordnung .....	87
II. Unvermeidbarkeit .....	89
III. Fälle bedingten Unrechtsbewusstseins .....	90
<b>E. Strafzumessung und Opportunität .....</b>	<b>93</b>
I. Das Maß der Pflichtwidrigkeit gemäß § 46 II StGB .....	93
1. Strafrecht als ultima ratio im System der Sozialen Kontrolle .....	93
2. Differenzierung zwischen Verhaltens- und Sanktionsnorm .....	94
II. Weitere Strafzumessungs- und Opportunitätsgesichtspunkte .....	104
<b>F. Intertemporales Strafrecht und verfassungswidriges Steuerrecht .....</b>	<b>107</b>
I. Die Prinzipien intertemporalen Strafanwendungsrechts .....	108
1. Tatzeitprinzip .....	108
2. <i>Lex-mitior</i> -Prinzip und Zeitgesetze .....	108
3. Zum Regelungsmechanismus des § 2 StGB .....	110
4. Schlussfolgerungen .....	110
II. Wegfall verfassungswidrig gewordenen Steuerrechts als mildestes Gesetz .....	112
1. Gesetzesänderungen im Sinne von § 2 III StGB .....	112
2. „Gesetzesänderung“ durch Änderung der Steuerrechtslage? .....	113
III. „Verfassungswidriges“ Steuerrecht als Zeitgesetz .....	127
1. Der Begriff des Zeitgesetzes .....	127
2. Einordnung mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Steuergesetze als Ausfüllungsnormen .....	133
<b>G. Zusammenfassung .....</b>	<b>139</b>
 <b>Literaturverzeichnis .....</b>	 <b>143</b>

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
-----------------------------	------

<b>A. Darstellung des Problems .....</b>	<b>1</b>
I. Verfassungsprozessrechtliche Ausgangslage .....	1
1. Gesetzliche Anknüpfungspunkte .....	2
2. Entscheidungsaussprüche des BVerfG .....	3
a. Nichtigerklärungen .....	4
aa. Anwendungsbereich .....	4
(1) Formelle Verfassungswidrigkeit .....	4
(2) Steuererhöhende Fiskalzwecknormen .....	6
bb. Verfassungsrechtsfolgen .....	7
b. „Unvereinbarerklärung“ .....	8
aa. Typen der „Unvereinbarerklärung“ .....	9
(1) Bloße „Unvereinbarerklärung“ .....	9
(2) „Unvereinbarerklärung“ mit Übergangsregelung zur sofortigen Wiederherstellung einer verfassungsgemäßen Rechtslage .....	9
(3) „Unvereinbarerklärung“ mit der Anordnung vorläufiger Weitergeltung	10
(4) „Unvereinbarerklärung“ mit der Anordnung endgültiger Weitergeltung und Verpflichtung zur Änderung <i>pro futuro</i> .....	10
(5) Ausklammerung von Anlassfällen .....	11
bb. Anwendungsbereich .....	11
(1) Gleichheitswidrige Begünstigungsausschlüsse .....	11
(2) Gesetzgeberisches Unterlassen .....	12
c. Appellentscheidungen .....	13
d. Kritik .....	14
II. Ausgrenzung strafrechtlich unproblematischer Fälle .....	15
1. Rechtskräftige Entscheidungen .....	15
a. Nichtig- und „Unvereinbarerklärung“ .....	16
aa. Gemeinsamkeiten .....	16
bb. Unterschiede .....	16
(1) Nichtigerklärung .....	16
(2) „Unvereinbarerklärungen“ .....	18
b. Appellentscheidung .....	20

2. Rechtshängige Strafverfahren und Ermittlungsverfahren .....	20
a. Nichtigerklärung .....	20
b. „Unvereinbarerklärung“ und Appellentscheidung .....	21
<b>B. Zum von § 370 AO geschützten Rechtsgut.....</b>	<b>23</b>
I. Reichweite und Zielsetzung der Lehre vom Rechtsgüterschutz .....	23
1. Der Begriff des Rechtsguts .....	23
2. Ziele der Rechtsgutbestimmung .....	24
II. Rechtsgutbestimmungen Zu § 370 AO .....	25
1. Das zukünftige Steueraufkommen .....	26
a. Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen .....	26
aa. Der konkrete Steueranspruch.....	26
bb. Vollständiges und rechtzeitiges Aufkommen in der Gesamtheit aller Steuerarten .....	26
cc. Äußerer Bestand der Ansprüche auf Steuern, Zölle und Eingangsabgaben	27
b. Soziale Funktion des Steueraufkommens und Besteuerungssystem .....	29
c. Steuerliche Mitwirkungspflichten .....	30
d. Zusammenfassung und Subsumtion .....	32
2. Die gerechte Lastenverteilung.....	33
a. Das „Zinsurteil“ des <i>BVerfG</i> und seine angebliche Bedeutung für das Rechtsgut der Steuerhinterziehung.....	33
b. Subsumtion.....	34
III. Kritische Auseinandersetzung mit Rechtsguterwägungen.....	35
1. Im Allgemeinen.....	35
2. Im Besonderen.....	36
a. Zu § 370 AO als das Staatsvermögen schützende Norm .....	36
b. Zu § 370 AO als den Anspruch auf gleichmäßige und gerechte Verteilung der Steuerlasten schützende Norm.....	38
aa. Fehlinterpretation verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung.....	38
bb. Systematische Analyse .....	39
3. Ergebnis.....	41
<b>C. Tatbestandliche Grenzen der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>43</b>
I. Objektiver Tatbestand .....	43
1. Rechtsgutbezogene Lösungen .....	43
a. Tatbestandliche Reduktion bzw. Geringfügigkeit der Schuld ( <i>Salditt</i> ).....	43
aa. Materiellrechtlicher Bereich .....	43
bb. Strafprozessrechtlicher Bereich.....	43

---

cc. Ablehnung.....	44
(1) Auslegungskritik .....	44
(2) Folgenberücksichtigung .....	46
(3) Offener Gerechtigkeitsbegriff .....	47
(4) Zusammenfassung.....	48
b. Eigenverantwortliche Selbstgefährdung des Fiskus ( <i>Kohlmann/Hilgers-Klautzsch</i> ) .....	49
aa. Anknüpfung an die gleichmäßige Lastenverteilung .....	49
bb. Objektive Zurechnung und Vermeidung ungerechter Steuern .....	49
cc. Ablehnung.....	50
(1) Tatbestandsausschluss oder Rechtfertigung? .....	50
(2) Systematische Ableitung des Eigenverantwortungsprinzips.....	52
(3) Notwendige Bedingungen eines wirksamen Einverständnisses .....	52
(4) Inkonsequenz der tragenden Argumente.....	53
(5) Zusammenfassung.....	54
2. Bestimmtheitsgebot und Erfolgsunrecht .....	54
a. Steuerrechtliches und strafrechtliches Bestimmtheitsgebot .....	55
b. Bestimmtheitsgebot und Halbteilungsgrundsatz .....	55
aa. Zum Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung .....	56
bb. Subsumtion unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgrundsatzes .....	57
cc. Kritische Würdigung.....	59
(1) Kein Verstoß gegen Art. 104 I, 103 II GG.....	59
(2) Verbindlichkeit des Halbteilungsgrundsatzes .....	60
(a) Eröffneter Schutzbereich des Art. 14 I GG .....	60
(b) Der Halbteilungsgrundsatz als Konkretisierung des Subsidiaritätsprinzips .....	62
(c) Der Halbteilungsgrundsatz als Rechtsmaxime .....	64
(3) Auswirkungen auf den Straftatbestand des § 370 I AO .....	65
(a) Verstöße einzelner Steuergesetze gegen den Halbteilungsgrundsatz. 66	
(b) Generelles Vorlageerfordernis.....	66
(c) Einschränkung: keine Pflicht des Strafrichters zur wiederholten Vorlage .....	67
3. Auslegung des Tatbestands von § 370 I AO .....	68
a. Grammatik und Gesetzssystematik.....	69
aa. Gesetz im Sinne von § 3 I AO?.....	70
bb. Relativität der Rechtsbegriffe.....	70

b. Historie .....	71
aa. Zur mangelnden Aussagekraft des preußischen Steuerreglements.....	71
bb. Beredtes Schweigen des Gesetzgebers von § 370 AO 1977? .....	72
c. Ablehnung einer isolierten „teleologischen Auslegung“ .....	72
d. Rechtssystematik .....	74
aa. Rechtssystematischer Vergleich mit <i>BVerfGE</i> 39, 1 ff. und E 88, 203 ff. ..	75
bb. Übertragung der gewonnenen Erkenntnisse auf die vorliegenden Fallgestaltungen.....	77
e. Ergebnis .....	79
II. Subjektiver Tatbestand .....	79
1. Übliche Differenzierung.....	80
2. Zutreffende Unterscheidung zwischen Verbotsirrtümern und vorsatzausschließenden Irrtümern .....	81
3. Ergebnisgleichheit aller Ansichten.....	82
<b>D. Der Täter erkennt oder bezweifelt das Unrecht der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>85</b>
I. Verbotsirrtümer .....	85
1. Der Gegenstand des Unrechtsbewusstseins .....	85
2. Berücksichtigung der gesamten materiellen Rechtsordnung .....	86
3. Berücksichtigung allein der Strafrechtsordnung .....	87
II. Unvermeidbarkeit .....	89
III. Fälle bedingten Unrechtsbewusstseins.....	90
<b>E. Strafzumessung und Opportunität .....</b>	<b>93</b>
I. Das Maß der Pflichtwidrigkeit gemäß § 46 II StGB.....	93
1. Strafrecht als ultima ratio im System der Sozialen Kontrolle .....	93
2. Differenzierung zwischen Verhaltens- und Sanktionsnorm.....	94
a. Verhältnismäßigkeit der Verhaltensnorm.....	95
aa. Von § 370 I AO geschütztes Gemeinwohlinteresse .....	95
bb. Geeignetheit .....	95
cc. Erforderlichkeit.....	96
dd. Angemessenheit .....	97
b. Rechtspolitischer Exkurs: Verhältnismäßigkeit der Sanktionsnorm?.....	101
aa. Vom Vorwurf der Steuerhinterziehung verfolgtes Gemeinwohlinteresse.	101
bb. Geeignetheit .....	102
cc. Erforderlichkeit und Angemessenheit .....	103
II. Weitere Strafzumessungs- und Opportunitätsgesichtspunkte .....	104

---

<b>F. Intertemporales Strafrecht und verfassungswidriges Steuerrecht.....</b>	<b>107</b>
I. Die Prinzipien intertemporalen Strafanwendungsrechts .....	108
1. Tatzeitprinzip.....	108
2. <i>Lex-mitior</i> -Prinzip und Zeitgesetze .....	108
3. Zum Regelungsmechanismus des § 2 StGB.....	110
4. Schlussfolgerungen.....	110
II. Wegfall verfassungswidrig gewordenen Steuerrechts als mildestes Gesetz.....	112
1. Gesetzesänderungen im Sinne von § 2 III StGB .....	112
a. Konkrete Bestimmung .....	112
b. Gesetzesbegriff.....	112
aa. Unmittelbare Änderungen des Strafgesetzes .....	112
bb. Mittelbare Änderungen des Strafgesetzes .....	113
2. „Gesetzesänderung“ durch Änderung der Steuerrechtslage? .....	113
a. Steuerrechtliche Verhaltensnorm und strafrechtliches Verhaltensverbot.....	115
aa. Das Verkürzungsmerkmal in § 370 I letzter Hs. AO.....	116
bb. Das Merkmal der „steuerlich erheblichen Tatsachen“ in § 370 I Nrn. 1 und 2 AO.....	117
cc. Das Merkmal „pflichtwidrig“ in § 370 I Nr. 2 AO.....	118
(1) Pflichtwidrigkeit als Unterlassungsmerkmal .....	118
(2) Pflichtwidrigkeit als Voraussetzung jeder Steuerhinterziehung .....	119
b. „Unvereinbare“ Vermögensteuer und § 2 III StGB.....	120
aa. Milderes Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 1 VStG? .....	120
bb. Milderes Gesetz wegen Wegfalls der Steuererklärungspflicht.....	121
(1) Passive Vermögensteuerhinterziehung, § 370 I Nr. 2 AO .....	122
(2) Aktive Vermögensteuerhinterziehung, § 370 I Nr. 1 AO .....	123
(a) Kleiner Anwendungsbereich der aktiven Steuerhinterziehung .....	124
(b) Bedeutung der steuerrechtlichen Verhaltenspflichten für das Verhaltensunrecht.....	125
(c) Schlussfolgerungen.....	126
c. Keine Pflichtwidrigkeit nach ersatzlosem Wegfall von Steuererklärungspflichten .....	126
III. „Verfassungswidriges“ Steuerrecht als Zeitgesetz .....	127
1. Der Begriff des Zeitgesetzes .....	127
a. Historie .....	128
aa. Ausnahmen vom Milderungsgebot durch Gesetzesauslegung bis 1933 ....	128
bb. Positivierung des Zeitgesetzes nach der Weimarer Republik .....	129
cc. Entwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg.....	129



---

b. Materielle Rechtfertigung des § 2 IV StGB heute .....	130
c. Zeitgesetze im weiteren Sinne.....	132
2. Einordnung mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Steuergesetze als Ausfüllungsnormen .....	133
a. Steuern als generelle Zeitgesetze.....	133
b. Zeitgesetze aufgrund ausdrücklicher Fortgeltungsanordnungen?.....	133
aa. <i>Wulfs</i> Argumentation .....	134
bb. Ablehnung .....	134
c. Kein Zeitgesetz aufgrund gleichheitssatzwidrigen Steuerrechts .....	137
<b>G. Zusammenfassung.....</b>	<b>139</b>
 <b>Literaturverzeichnis.....</b>	 <b>143</b>

# Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Amtsgericht
AK	Alternativkommentar
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
Beschl.	Beschluss
BFin	Bundesministerium der Finanzen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BStBl.	Bundesgesetzblatt
BT	Deutscher Bundestag
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestags
BVerfG	Bundesverfassungsgericht (zit. nach Band u. Seite)
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (zit. nach Jahr und Seite)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
diff.	differenzierend
Diss.	Dissertation
DRiZ	Deutsche Richterzeitung (zit. nach Jahr und Seite)
DStR	Deutsches Steuerrecht (zit. nach Jahr und Seite)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (zit. nach Jahr und Seite)
E	Entwurf
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
Einl.	Einleitung
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
f.	für, folgende
ff.	folgende
Fn.	Fußnote

---

FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
grds.	grundsätzlich
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
JA	Juristische Ausbildung (zit. nach Jahr und Seite)
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.S.d.	im Sinne des, im Sinne der
i.V.m.	in Verbindung mit
jdfs.	jedenfalls
Jura	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
Lit.	Literatur
LR	Löwe/Rosenberg
m.	mit
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr., Nrn.	Nummer, Nummern
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
o.g.	oben genannt(e/en)
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (zit. nach Jahr und Seite)
Rn.	Randnummer(n)
Rspr.	Rechtsprechung
RStGB	Reichsstrafgesetzbuch
RuStAG	Reichs- und Staatsangehörigkeitsgesetz
Rz.	Randziffer(n)

---

S.	Seite(n), Satz (Sätze)
s.a.	siehe auch
SK	Systematischer Kommentar
sog.	so genannte
Stbg	Die Steuerberatung
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StraFo	Strafverteidigerforum
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Strafverteidiger
TabStG	Tabaksteuergesetz
u.	und
u.a.	und andere/unter anderem
umstr.	umstritten
Urt.	Urteil
v.	von/vom
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VStG	Vermögenssteuergesetz
z.B.	zum Beispiel
zit.	zitiert
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (zit. nach Band [Jahr] u. Seite)

Im Übrigen wird verwiesen auf  
*Kirchner/Butz*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 5. Aufl., Berlin/New York  
2002 sowie auf die im Literaturverzeichnis gebrauchten Abkürzungen.



## A. Darstellung des Problems

§ 370 I AO stempelt zum Straftäter, wer „den...Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht“, oder „die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt...und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“. Ob steuerlich erhebliche Tatsachen vorliegen und eine Steuer verkürzt oder ein ungerechtfertigter Steuervorteil erlangt worden ist, beantworten die im konkreten Fall einschlägigen Vorschriften des materiellen Steuerrechts<sup>1</sup>. Daraus folgt, dass bei der Ermittlung der Strafbarkeit grundsätzlich nur solche Steuervorschriften herangezogen werden können, die zum Zeitpunkt der Tat, vgl. §§ 369 II AO, 8 StGB, Geltung haben.

Es fragt sich, ob diese notwendige Bedingung der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung auch erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige eine verfassungswidrige Steuer verkürzt.

## I. Verfassungsprozessrechtliche Ausgangslage

In Deutschland fungiert als Hüter des Grundgesetzes das *BVerfG*<sup>2</sup>. Trifft den Bürger eine gesetzliche Regelung, die er für verfassungswidrig erachtet, so hat er die Möglichkeit, die Vorschrift dort im Wege einer Normenkontrolle überprüfen zu lassen. Der Betroffene kann unmittelbar gegen ein ihn belastendes Gesetz Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 I Nr. 4a GG i.V.m. §§ 13 Nr. 8, 90 ff. BVerfGG erheben, soweit das Gesetz keines weiteren Ausführungsakts mehr bedarf. Sein Antrag kann sich ferner gegen andere Maßnahmen staatlicher Gewalt richten, deren Gültigkeit von der Verfassungsmäßigkeit des im Einzelfall angewendeten Gesetzes abhängt<sup>3</sup>. Denkbar ist auch, dass sich der Betroffene im Wege einer Klage vor dem zuständigen Fachgericht gegen eine auf die gerügte Vorschrift gestützte staatliche Maßnahme wendet, wie es im Finanzgerichtsverfahren etwa mit einer Anfechtungsklage nach § 40 I 1. Alt. FGO möglich wäre. Das Gericht ist dann, soweit es die Gültigkeit eines Bundes- oder Landesgesetzes verneint, verpflichtet, die Sache im Wege einer konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 I 1, 2 GG dem *BVerfG* vorzulegen.

Neben diesen auf Individualrechtsschutz<sup>4</sup> ausgerichteten Normenkontrollen können die in Art. 93 I Nr. 2 GG i.V.m. §§ 13 Nr. 6, 90 ff. BVerfGG genannten Verfassungsorgane unter den dort aufgestellten Voraussetzungen beantragen, eine Regelung auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen („abstrakte Normenkontrolle“). Schließlich ist auch in den Fällen des Art. 93 I Nr. 1 GG i.V.m. §§ 63 ff.

<sup>1</sup> Klein-Gast-de Haan, § 370 Rn. 5.

<sup>2</sup> Starck, Verfassungsgerichtsbarkeit und Grundgesetz, Bd. 1, 1.

<sup>3</sup> Sog. „inzidente Normenkontrolle“, Benda/Klein, Lehrbuch des Verfassungsprozessrechts, § 1 Rn. 13.

<sup>4</sup> Vgl. Pestalozza, Verfassungsprozeßrecht, Rn. 8.

BVerfGG („Organstreitverfahren“) und in denen des Art. 93 I Nr. 3 GG i.V.m. §§ 68 ff. BVerfGG („Bund-Länder-Streit“) die verfassungsrechtliche Überprüfung einer Norm Gegenstand des Verfahrens<sup>5</sup>.

Ob zu bestrafen ist, wer gegenüber den in § 370 I AO genannten Stellen unrichtige oder unvollständige Angaben über Tatsachen macht, die nach einer von verfassungsrechtlichen Bedenken getrüben Steuervorschrift erheblich sind, oder wer Finanzbehörden über solche Tatsachen in Unkenntnis lässt, ist die in dieser Untersuchung aufgeworfene Frage. Ihre Beantwortung könnte maßgeblich von der Tenorierungsvariante abhängen, die das *BVerfG* bewusst im Hinblick auf die damit verbundenen Rechtsfolgen gewählt hat.

### 1. Gesetzliche Anknüpfungspunkte

Auskunft über die Verbindlichkeit bundesverfassungsgerichtlicher Entscheidungen gibt § 31 BVerfGG. Nach dessen Satz 1 des 2. Absatzes haben die Entscheidungen des Gerichts in den dort genannten Verfahrensarten „Gesetzeskraft“. Von dieser Vorschrift werden lediglich Organ- und Bund-Länder-Streitigkeiten nicht erfasst. Für beide ist vielmehr § 67 BVerfGG maßgeblich, der für letztere über § 69 des Gesetzes Anwendung findet. Das Gericht ist insoweit auf die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Maßnahme beschränkt. Es darf das Gesetz nicht für nichtig erklären<sup>6</sup>.

Einen grundgesetzlichen Maßstab für die Reichweite von Entscheidungen des *BVerfG* im Verfahren der konkreten Normenkontrolle liefert Art. 100 I 1 GG. Er verpflichtet das erkennende Fachgericht zur Vorlage von Gesetzen<sup>7</sup>, die es für verfassungswidrig hält, sofern es auf deren „Gültigkeit“ ankommt. Art. 100 I 1 GG geht also davon aus, dass „verfassungswidrige“ Gesetze ungültig sind<sup>8</sup>. § 78 S. 1 BVerfGG, der für das Verfahren der abstrakten Normenkontrolle direkt und für das der konkreten über § 82 I BVerfGG entsprechend gilt, präzisiert diese Rechtsfolge dahingehend, dass verfassungswidrige Gesetze „für nichtig“ zu erklären sind. Derselben Formulierung bedient sich der Gesetzgeber in § 95 III 1 BVerfGG im Hinblick auf die Verfassungsbeschwerde<sup>9</sup>. Damit ist indes noch nichts darüber gesagt, ob die bemakelte Vorschrift *ex tunc*, also auf den ersten Kollisionszeitpunkt zurück wirkend, unwirksam sein soll, oder vielmehr eine bloße *pro-futuro*-Nichtigkeit

<sup>5</sup> Maunz/Schmidt-Bleibtreu-Ulsamer, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 79 Rn. 18.

<sup>6</sup> Maunz/Schmidt-Bleibtreu-Ulsamer, § 67 Rn. 4.

<sup>7</sup> Gemeint sind nur förmliche Gesetze des Bundes und der Länder, die grds. bereits verkündet sein müssen, vgl. Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 133.

<sup>8</sup> Vgl. Ipsen, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 166; Pietzcker, AöR 101 (1976), 374, 380 f.

<sup>9</sup> Hieraus ergibt sich jdfs. ein „Verwerfungsmonopol“ des *BVerfG*, s. Umbach/Clemens-Stuth, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 78 Rn. 2.

gemeint ist<sup>10</sup>. Traditionell wird diese Frage von der deutschen Verfassungsrechtslehre dahingehend beantwortet, dass die Norm niemals in Gesetzeskraft erwachsen und ihre Verwerfung durch das Gericht rein deklaratorischer Natur sei<sup>11</sup>. Das Gesetz ist hiernach *ex tunc* und ohne weiteren gestaltenden Akt (*ipso iure*) rechtsunwirksam<sup>12</sup>. Ohne zu dieser Ansicht Stellung zu nehmen<sup>13</sup>, geht das *BVerfG* ebenso in ständiger Rechtsprechung<sup>14</sup> vom Zurückwirken seiner Entscheidungen auf den Zeitpunkt aus, in dem das angegriffene Gesetz mit der Verfassung unvereinbar wurde<sup>15</sup>, soweit das Gericht sich bei seiner Entscheidung der Tenorierungsformel des § 78 S. 1 BVerfGG bedient.

## 2. Entscheidungsaussprüche des BVerfG

Die einfach-gesetzlichen Regelungen des BVerfGG sind indes nicht abschließend. Das Gesetz enthält keine erschöpfende Verfahrensregelung, sondern beschränkt sich auf wenige, unbedingt erforderliche, den Besonderheiten des verfassungsgerichtlichen Verfahrens angepasste Bestimmungen. Das *BVerfG* ist daher frei, in seinen Urteilen an die erklärte Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift unterschiedliche Folgen zu knüpfen, soweit es dadurch nur dem verfassungswidrigen Rechtszustand abhilft<sup>16</sup>. Neben dem in §§ 78 S. 1 und 95 III 1 BVerfGG aufgestellten Grundsatz

---

<sup>10</sup> Vgl. Böckenförde, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, 194; Moench, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, 11 ff.; Maunz/Schmidt-Bleibtreu-Ulsamer, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 78 Rn. 11.

<sup>11</sup> Stuth spricht anschaulich von „Scheinnormen“, in: Umbach/Clemens, § 78 Rn. 4; vgl. auch BK-Stern, Art. 93 Rn. 271 ff.

<sup>12</sup> Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 344.

<sup>13</sup> Dem Dogma von der *ex-tunc*-Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze wird mit Blick auf Art. 1 III, 20 III, 79 I 1, 100 I, 123 I GG Verfassungsrang zugesprochen, in diesem Sinne Schmalz, Staatsrecht, 252; BK-Stern, Art. 93 Rn. 271. Es ist jedoch nicht zwingend. Ihm steht die so genannte Vernichtbarkeitslehre gegenüber: Die Vorlagepflicht nach Art. 100 I GG bringe gerade zum Ausdruck, dass verfassungswidrige Gesetze nicht *ipso iure* nichtig seien; hierfür Götz, NJW 1960, 1177 ff.; Hoffmann, JZ 1961, 193 ff. Umgekehrt könnte die Vorlagepflicht des Art. 100 I 1 GG aber schon die Unwirksamkeit der Norm voraussetzen; ähnlich Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 347. Auf diese Fragen wollen wir im Hinblick auf die Zielsetzung der Arbeit nicht näher eingehen.

<sup>14</sup> Vgl. nur *BVerfG*, Urteil vom 23.10.1951 – 2 BvR 1/51 – E 1, 14, 37 („Neugliederung der Länder Baden, Württemberg-Baden und Württemberg-Hohenzollern“); Urteil vom 07.03.1953 – 2 BvE 4/52 – E 2, 143, 173 („EG-Vertrag“); Urteil vom 11.07.1958 – BvR 596/56 - E 7, 377, 444 („Apothekenurteil“); Urteil vom 24.07.1958 – BvF 1/57 - E 8, 51, 71 („Zuwendungen an politische Parteien“); 03.07.1962 – 2 BvR 15/62 – E 14, 174, 188, 190 („Vereinbarkeit der §§ 2 I, 71 StVZO mit dem Bestimmtheitsgrundsatz“); Beschluss vom 11.04.1967 – 1 BvL 25/64 – E 21, 292, 305 („Preisnachlässe“); Beschluss vom 09.06.1970 – 2 BvL 16/68 – E 29, 11, 17 („Landesbauordnung Baden-Württemberg“); Beschluss vom 08.07.1971 – 2 BvL 10/71 – E 31, 141, 143 („Landesbauordnung NRW“); Beschluss vom 21.05.1974 – 1 BvL 22/71 und 21/72 – E 37, 217, 262 („Verfassungsmäßigkeit des § 4 I S. 1 RuStAG“).

<sup>15</sup> Ipsen, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 95.

<sup>16</sup> Pestalozza, Verfassungsprozeßrecht, § 20 Rz. 113, 116: „völlig freie Hand“; eine „eigene kreative Lückenfüllung“ hält auch Schlaich gerade „bei der Gestaltung und der Formulierung des



der Nichtigerklärung hat das *BVerfG* in seinen Normenkontrollentscheidungen bislang von zwei weiteren Entscheidungsaussprüchen Gebrauch gemacht: der „Unvereinbarerklärung“ und der „Appellentscheidung“<sup>17</sup>. Dabei kombiniert das Gericht von Fall zu Fall Elemente dieser drei Tenorierungsvarianten, so dass sich eine Vielzahl von Rechtsfolgenaussprüchen herausgebildet hat.

### a. Nichtigerklärungen

Eine Nichtigerklärung gemäß § 78 S. 1 BVerfGG erfolgt immer dann, wenn durch die Verwerfung des einfachen Rechts die verfassungsmäßige Lage eindeutig und unmittelbar, also ohne weiteren legislatorischen Zwischenakt, wieder hergestellt wird<sup>18</sup>. Dabei kann sich die Nichtigkeit auf die gesamte Zeitspanne zwischen Inkrafttreten der verfassungswidrigen Norm und ihrer Verwerfung beziehen. Das Gericht beschränkt diesen Rechtsfolgenausspruch aber gelegentlich auf wenige Veranlagungszeiträume, während es andere unbehandelt lässt.

#### aa. Anwendungsbereich

Von der Nichtigerklärung hat das *BVerfG* im Recht der öffentlichen Abgaben bislang in zwei Fallkonstellationen Gebrauch gemacht.

#### (1) Formelle Verfassungswidrigkeit

In der ersten resultiert die Verfassungswidrigkeit einer Norm aus der mangelnden Gesetzgebungskompetenz ihres Setzers. Als Beispiel sei das Urteil des *BVerfG* zur kommunalen Verpackungssteuer vom 05.07.1998 herangezogen. Das Gericht erklärte die Satzung der Stadt Kassel vom 16.12.1991, auf welcher die Abgabe beruhte, für mit Art. 12 Abs. 1 i.V.m. 74 I Nr. 24, 105 IIa GG und dem Rechtsstaatsprinzip „unvereinbar und nichtig“<sup>19</sup>. Die Norm verpflichtete Verkäufer von Einwegverpackungen zur Zahlung bestimmter Beträge. Zwar hatte das Land Hessen zur Erhebung einer solchen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuer grundsätzlich die Rechtsetzungskompetenz nach Art. 105 IIa GG, sodass es auch zu deren Delegation auf die hessischen Gemeinden befugt war. Jedoch stellte das Gericht angesichts des

---

Entscheidungsausspruchs“ für angezeigt, s. Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 52; keinen Ermessensspielraum bei der Auswahl des Rechtsfolgenausspruchs sieht *Habscheid*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 29; 107; ähnlich *Sangmeister*, *StuW* 2001, 156, 178 Fn. 119, der die Spruchpraxis des Gerichts „opportunistisch“ nennt.

<sup>17</sup> Ob neben den genannten drei noch weitere Tenorierungsvarianten denkbar sind, ist unklar; dagegen *Pestalozza*, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 1, 519, 523. Die hier zugrunde gelegte Systematisierung ist heute – soweit erkennbar – nicht mehr umstr. und findet sich allenfalls in Nuancen variiert bei *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 96, 97 ff.; *Lechner/Zuck*, § 78 Rn. 2 ff.; *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 343 ff.; *Clemens/Umbach-Stuth*, § 78 Rn. 7 ff.

<sup>18</sup> *Seer*, *NJW* 1996, 285; *StuW* 2001, 1, 14.

<sup>19</sup> *BVerfG*, Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 und 2004/95 – E 98, 106 = *NJW* 1998, 2341.

*lenkungswirkenden Effekts* der Abgabe einen Verstoß gegen die von der bundesstaatlichen Ordnung gesetzten Schranken der Kompetenzausübung fest<sup>20</sup>.

Mit dem Hinweis auf die „Art der festgestellten Verfassungsverstöße“<sup>21</sup> sind in der Entscheidung die Gründe für die Nichtigkeitserklärung lediglich angedeutet. Auf diese Weise stellt das *BVerfG* zwar klar, dass es stets auf diese Tenorierungsvariante rekurriert, wenn ein Verstoß gegen Gesetzgebungskompetenzen im Raum steht. Eine positive Begründung, warum allein die rückwirkende Nichtigkeit der Vorschrift einen Verfassungsverstoß dieser Art beseitigen können soll, lässt sich den Ausführungen des Gerichts nicht entnehmen. Sie findet sich, soweit ersichtlich, auch sonst nirgendwo.

Für die in solchen Fällen gewählte Tenorierung spricht jedoch die Schwere des formellen Verstoßes. Denn verfassungswidrig sind Vorschriften hier deshalb, weil dem handelnden Gesetzgeber bereits die *Befugnis* fehlte, eine Norm mit diesem Regelungsinhalt zu erlassen. Anders gewendet: sie hätte auf diesem Wege gar nicht erst erlassen werden dürfen. Einen solchen anfänglichen Mangel mit einer *ex tunc* wirkenden Nichtigkeitserklärung zu beseitigen, erscheint konsequent, wenngleich nicht zwingend. Das *BVerfG* könnte genau so gut dem zuständigen Gesetzgeber die Entscheidung darüber einräumen, ob er, beispielsweise innerhalb einer bestimmten Frist, eine entsprechende Norm gleichen oder anderen Inhalts erlassen wollte. Entschiede er sich dafür, würde die verfassungswidrige Vorschrift von der neuen verdrängt. Andernfalls träte die bemakelte Norm ersatzlos außer Kraft. Ein so gefasster Entscheidungsausspruch würde sich aber weder in die Systematik des § 78 BVerfGG einfügen, noch passte er zu dem Charakter des verfassungsrechtlichen Mangels der Vorschrift. § 78 BVerfGG stellt den Grundsatz auf, dass eine solche Norm für nichtig zu erklären ist. Ausnahmen von dieser einfach-gesetzlichen Vorgabe bedürfen triftiger Gründe<sup>22</sup>. Dies folgt schon aus dem Demokratieprinzip, das die grundsätzliche Geltung der vom einfachen Gesetzgeber angeordneten Tenorierungsvariante gebietet. Ein solcher triftiger Grund kann etwa darin liegen, dass zwar die Verfassungswidrigkeit einer Norm aufgrund ihres *Inhalts* festgestellt werden kann, der Gesetzgeber aber eine Fülle von Möglichkeiten hat, eine Vorschrift mit verfassungsgemäßem Inhalt zu erlassen. Knüpft jedoch das Verdikt der Grundgesetzwidrigkeit nicht erst an den Inhalt der Norm an, sondern schon an ihre Existenz überhaupt, spricht erkennbar nichts dafür, von dem Grundsatz der Normnichtigkeit eine Ausnahme zu machen. Daher ist es auch sachangemessen, in den Fällen mangelnder Gesetzgebungsbefugnis entsprechend zu tenorieren.

---

<sup>20</sup> *BVerfG*, a.a.O., 125 = NJW 1998, 2341, 2342.

<sup>21</sup> *BVerfG*, a.a.O., 133 = NJW 1998, 2341, 2346.

<sup>22</sup> Eine Rechtfertigung für die Abweichung von der gesetzlich angeordneten Tenorierungsvariante des § 78 BVerfGG verlangt auch *Hein*, Unvereinbarerklärung, 12 – allerdings ohne Begründung.

## (2) Steuererhöhende Fiskalzwecknormen

In der zweiten Gruppe finden sich Fälle, in denen eine einzelne Fiskalzwecknorm<sup>23</sup> dadurch das Grundgesetz verletzt, dass sie in verfassungswidriger Weise eine Steuer begründet oder erhöht und deren Kassation die einzige denkbare Möglichkeit bildet, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Dies ist zumindest dort der Fall, wo das Steuergesetz ohne sachlichen Grund eine relative Anordnung trifft, die eine Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Lebenssachverhalte nach sich ziehen kann.

(a) So stellte es § 17 I GewStG 1965 in das Ermessen des kommunalen Satzungsgebers, an die subjektive Steuerpflicht einen erhöhten Hebesatz von „bis zu 30%“ zu knüpfen. Die sich hieraus ergebende Gestaltungsfreiheit des Normsetzers bewirkte eine Ungleichbehandlung in der Weise, dass ein Steuersubjekt mit Zweigstelle in einer Gemeinde einem höheren Steuersatz unterworfen wurde als eines mit Zweigstelle *und* Geschäftsführung in derselben Gemeinde. Für die relative Anordnung des Steuergesetzgebers war kein sachlicher Rechtfertigungsgrund ersichtlich, die Regelung des § 17 I GewStG 1965 mithin gleichheitssatzwidrig<sup>24</sup>.

Grundgesetzverstöße dieser Art beruhen auf den Eigenarten des angeordneten Ermessenskorridors. Dessen inhaltliche Veränderung kann den verfassungswidrigen Zustand logisch nicht beseitigen; nur die Nichtigkeit der Vorschrift kann das. Denn hernach entfällt die Ungleichbehandlung der beiden Vergleichsgruppen, ohne dass es eines weiteren Rechtsetzungsakts bedürfte.

(b) Ein Beispiel für die Nichtigkeitsklärung einer steuerbegründenden Fiskalzwecknorm ist § 23 I 1 Nr. 1 b) EStG in der Neufassung des EStG vom 16.04.1997<sup>25</sup>. Das Gericht erkannte in der verfahrensrechtlichen Einbettung der Vorschrift die Ursache für ein strukturelles Vollzugsdefizit und erklärte die Norm im Anschluss an die Entscheidung des *BVerfG* 84, 239<sup>26</sup> für unvereinbar mit Art. 3 I GG. Es begrenzte dabei die Nichtigkeit der Einkommensteuernorm jedoch auf die Veranlagungsjahre 1997 und 1998. Der Gleichheitssatz verlange, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet würden. Verfassungsrechtlich verboten sei deshalb der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl einer materiell

---

<sup>23</sup> Fiskalzwecknormen dienen dazu, den Finanzbedarf der öffentlichen Kassen durch Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Steuerpflichtigen zu decken. Im Unterschied hierzu werden Sozialzwecknormen aus extrafiskalischen Gründen, also vor allem wirtschafts-, sozial-, umwelt-, gesundheits-, kultur-, und forschungspolitischen gesetzt; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 20 ff. (66 f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 119 ff.

<sup>24</sup> *BVerfG*, Urteil vom 13.07.1965 – 1 BvR 771/59, 234, 246, 367/61 und 17/62 – E 19, 101, 118; Beschl. vom 14.06.1967 – 1 BvR 25, 29, 45, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 66, 72, 75, 110, 111, 112, 113 und 114/64 – E 21, 160, 172 f. („Zweigstellensteuer“).

<sup>25</sup> *BVerfG*, Urteil vom 09.03.2004, 2 BvL 17/02 Abschnitt-Nr. 18, 76 ff. = DB 2004, 628.

<sup>26</sup> Urt. vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 = NJW 1991, 2129 („Zinsurteil“); insoweit handelte es sich allerdings um eine „Noch“-Vereinbarerklärung mit dem Appell an den Gesetzgeber, die gleichmäßige Durchsetzung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen in Zukunft sicherzustellen.

pfllichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf gleichmäßige Durchsetzung angelegten Erhebungsregel. Durch die Ausgestaltung des Verfahrens bei der Erhebung von Einkünften aus Spekulationsgewinnen anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren innerhalb von sechs Monaten nach deren Erwerb werde die Gleichheit im Belastungserfolg verfehlt. Bei privaten Veräußerungen mangle es an Kontrollmöglichkeiten<sup>27</sup>, wie sie etwa bei buchungspflichtigen Steuerzahlern mit der Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftskontoauszügen gemäß § 147 I Nr. 5 AO vorgesehen seien. Wegen des geringen Entdeckungsrisikos weise die Erhebung von Einkommensteuer auf Spekulationsgewinne in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 die Besonderheit auf, „zu rechtswidrigem Handeln geradezu einzuladen“<sup>28</sup>.

Auf den ersten Blick verwundert die Wahl des Rechtsfolgenausspruchs. Denn *theoretisch* wären verschiedene Möglichkeiten denkbar, dem verfassungswidrigen Zustand abzuhelpfen: etwa die Einführung rigiderer Kontrollen oder – gegenläufig – die Aufhebung des Steuertatbestands<sup>29</sup>. Dies hätte vordergründig dafür gesprochen, § 23 I 1 Nr. 1 b) EStG lediglich für unvereinbar mit dem Grundgesetz zu erklären. Die Nichtigkeit der Vorschrift im Streitjahr und in dem darauf folgenden beruht jedoch auf der praktischen Unmöglichkeit einer nachträglichen Beseitigung der Verfassungswidrigkeit durch die Umgestaltung materieller und verfahrensrechtlicher Normen sowie eines auf der umgestalteten Rechtslage gründenden flächendeckenden Vollzuges. Dafür spricht bereits, dass dieser Vollzug im Einzelfall regelmäßig noch innerhalb des Verlaufs einer vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 II 1 Nr. 2 AO) gelingen müsste, was hier unmöglich geworden ist; die Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm schließt die Geltung der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 II 2 AO für Fälle aus, in denen allein Spekulationsgewinne unzulänglich erklärt worden sind<sup>30</sup>. Damit konnte nur die Kassation der Norm den Verfassungsverstöß *in casu* beseitigen.

## bb. Verfassungsrechtsfolgen

Indem es sie für „verfassungswidrig und daher nichtig“<sup>31</sup> erklärt, kassiert das *BVerfG* eine Norm unmittelbar. Mit der Entscheidung tritt das Gesetz also automatisch und auf den Zeitpunkt seiner beginnenden Verfassungswidrigkeit zurückwirkend außer Kraft. Es darf fortan von keiner staatlichen Stelle mehr angewandt werden. Für aufgrund der verworfenen Norm in der Vergangenheit getroffene Entscheidungen gilt die nach Rechtsgebieten differenzierende Regelung des § 79

<sup>27</sup> *BVerfG*, Urteil vom 09.03.2004, 2 BvL 17/02 Abschnitt-Nr. 18, 76 ff. = DB 2004, 628.

<sup>28</sup> *BVerfG*, a.a.O., Abschnitt-Nr. 114.

<sup>29</sup> Vgl. *Hey*, DB 2004, 724, 726.

<sup>30</sup> *BVerfG*, a.a.O., Rz. 130; i. Erg. zustimmend *Hey*, DB 2004, 724, 726: „In der Tat lässt sich eine gleichheitssatzkonforme Vollzugsdichte angesichts der begrenzten Kapazitäten der Finanzverwaltung für zurückliegende Zeiträume nicht systematisch herstellen.“

<sup>31</sup> Dieser Verwerfungsformel bedient sich das *BVerfG* seit seinem Urteil vom 01.08.1953 – 1 BvR 281/53 – E 3, 19 („Umfang der Rechte des BR im Gesetzgebungsverfahren“).

BVerfGG. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, die verfassungswidrige Regelung durch eine grundgesetzkonforme zu ersetzen. Anschaulich bezeichnet *Gusy* die Wirkung einer Entscheidung nach § 78 S. 1 BVerfGG als eine rein „negative“<sup>32</sup>.

### b. „Unvereinbarerklärung“

Wie dargelegt, bedient sich das *BVerfG* immer dann der Nichtigkeitsklärung als Entscheidungsformel, wenn der durch eine Regelung hervorgerufene Verfassungsverstoß entweder nach wertender Betrachtung oder logisch nur mit einer rückwirkenden Tilgung der Vorschrift beseitigt werden kann. Daneben sind jedoch Fälle denkbar, in denen die Gesetzesreparatur durch eine Reihe von *unterschiedlichen* Neuregelungen möglich ist. Welche von ihnen den Vorzug verdient, haben in solchen Fällen die originär zuständigen Organe der Legislative zu entscheiden. Mit Rücksicht auf ihre Gestaltungsfreiheit<sup>33</sup> sieht das *BVerfG* konsequenterweise davon ab, das verfassungswidrige Gesetz gemäß § 78 BVerfGG für nichtig zu erklären. Stattdessen stellt das Gericht dessen „Unvereinbarkeit“<sup>34</sup> mit der Verfassung fest und beauftragt den Gesetzgeber, eine verfassungskonforme Regelung zu erlassen, welche an die Stelle der verfassungswidrigen tritt. So gesehen, stellt sich diese „Unvereinbarerklärung“ als „eine dem Gewaltenteilungsprinzip geschuldete Ausnahme“<sup>35</sup> vom Grundsatz der Nichtigkeit verfassungswidriger Normen dar.

Die „Unvereinbarerklärung“ ist nicht ausdrücklich im BVerfGG geregelt, wird allerdings seit Inkrafttreten des 4. Änderungsgesetzes vom 21.12.1970<sup>36</sup> in §§ 31 II, 79 I BVerfGG vorausgesetzt. Entwickelt wurde sie, um flexibel auf Probleme reagieren zu können, die mit der Nichtigkeitsklärung einhergehen<sup>37</sup>. Hergeleitet wird der Entscheidungsausspruch aus dem allgemeinen Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 I, III GG in seinen Ausprägungen als Kontinuitätsgebot und Übermaßverbot<sup>38</sup>. Beide Institute gebieten in bestimmten Fällen die Vermeidung der strengen Rechtsfolgen des § 78 BVerfGG. Das *BVerfG* variiert die Rechtsfolgen der „Unvereinbarerklärung“ unter den verschiedensten Gesichtspunkten, etwa dem Grund für die Verfassungswidrigkeit, den rechtlichen und rein tatsächlichen Konsequenzen der Entscheidung, sowie dem sachlichen Regelungsbereich der verfassungswidrigen Norm<sup>39</sup>.

---

<sup>32</sup> Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, 183.

<sup>33</sup> *BVerfG*, Beschl. vom 11.05.1970 – 1 BvL 17/67 – E 28, 227, 242 f. („Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden“).

<sup>34</sup> Etwa *BVerfGE* 28, 227; 93, 121.

<sup>35</sup> *Hey*, DB 2004, 724, 725; *Sangmeister*, *StuW* 2001, 168, 178; *Seer*, *NJW* 1996, 285, 287 und *StuW* 2001, 3, 14.

<sup>36</sup> *BGBI* I 1970, 1765.

<sup>37</sup> *Hein*, *Unvereinbarerklärung*, 11.

<sup>38</sup> *Hein*, *Unvereinbarerklärung*, 29; *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, *wistra* 1998, 161, 162.

<sup>39</sup> Vgl. nur die von *Hein* aufgeführten Beispiele, in: *Unvereinbarerklärung*, 127 ff.

## aa. Typen der „Unvereinbarerklärung“

### (1) Bloße „Unvereinbarerklärung“

Ursprünglich verfolgten *BVerfG* und Verfassungsprozessrechtslehre mit der „Unvereinbarerklärung“ das Ziel, die interimistische Anwendung der bedenklichen Norm sicherzustellen<sup>40</sup>. Das Gericht ging daher zunächst stillschweigend und ungeachtet der Frage, ob die Wirksamkeit der Vorschrift *ex tunc* oder *ex nunc* zu beseitigen sei, von ihrer Anwendbarkeit bis zur reformatorischen Entscheidung des Gesetzgebers aus<sup>41</sup>. In seinem Beschluss vom 21.05.1974<sup>42</sup> stellte das Gericht „Unvereinbar“- und Nichtigerklärung im Bezug auf die weitere Anwendbarkeit der Norm jedoch gleich: Die zuständigen Fachgerichte träge eine generelle Aussetzungspflicht, die Verwaltung eine Anwendungs- und Vollstreckungssperre. Hier wie dort habe der Gesetzgeber die Gesetzesreparatur grundsätzlich rückwirkend vorzunehmen, d. h. ab dem Zeitpunkt der Kollision, aber in den Grenzen des analog anwendbaren § 79 II BVerfGG. Bis zu dieser Neuregelung tritt ein Schwebezustand ein, der zwar die weitere Anwendung der verfassungswidrigen Norm verbietet, jedoch die bis zur Entscheidung des *BVerfG* von dieser Vorschrift geschaffenen Wirkungen bestehen lässt. Damit kommt dem Entscheidungszeitpunkt für die steuerrechtliche Beurteilung maßgebliche Bedeutung zu: Erfolgt die Festsetzung nach ihm, wird diese wegen Verstoßes gegen die Anwendungssperre rechtswidrig. Soweit noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten ist, kann der Betroffene Berichtigung verlangen, Zahlungen verweigern bzw. Erstattung bereits gezahlter Leistungen verlangen. Bis zur Entscheidung erfolgte Heranziehungen bleiben hingegen rechtmäßig und bilden für den Fiskus einen Rechtsgrund zum Behaltendürfen. Allein Vollstreckungsmaßnahmen dürfen nicht mehr getroffen werden<sup>43</sup>.

### (2) „Unvereinbarerklärung“ mit Übergangsregelung zur sofortigen Wiederherstellung einer verfassungsgemäßen Rechtslage

Das mit der „Unvereinbarerklärung“ verfolgte Ziel größerer Rechtsfolgenflexibilität hat in den vergangenen Jahrzehnten zu weiteren Differenzierungen geführt. So hat das *BVerfG* gelegentlich „Unvereinbarerklärungen“ mit Übergangsregelungen versehen, um schon bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber eine verfassungsgemäße Rechtslage herzustellen<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> Hein, Unvereinbarerklärung, 13.

<sup>41</sup> So die st. Rspr. des *BVerfG* bis zu seinen Urteilen vom 18.07.1972 – 1 BvL 32/70 und 25/71 – E 33, 303 („*numerus clausus*“) und 26.07.1972 – 2 BvF 1/71 – E 34, 9, 44 („*Hessische Besoldungsanpassung*“).

<sup>42</sup> 1 BvL 22/71 und 21/72 – E 37, 217, 262 f. („*Staatsangehörigkeit einzelner Kinder deutscher Mütter aus Ehen mit Ausländern*“).

<sup>43</sup> Habscheid, 10.

<sup>44</sup> *BVerfGE* 37, 217, 218, 261; 39, 1, 2 f., 68 („*Schwangerschaftsabbruch*“); 73, 40, 101 f. („*Partei-spenden III*“).

### (3) „Unvereinbarerklärung“ mit der Anordnung vorläufiger Weitergeltung

In den meisten Fällen ist das Gericht jedoch dazu übergegangen, „Unvereinbarerklärungen“ mit der Weitergeltung des „verfassungswidrigen“ Rechts ausschließlich für die Schwebezeit zu kombinieren. Dabei verpflichtet es den Gesetzgeber zum Erlass einer *rückwirkenden* Neuregelung<sup>45</sup>. Für den betroffenen Steuerschuldner treten damit zwar grundsätzlich dieselben Rechtswirkungen ein wie bei der bloßen „Unvereinbarerklärung“. Jedoch besteht die Chance, dass sich die nachfolgende Regelung *ex tunc* zu Gunsten des Bürgers auswirkt, so dass die noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen, gleichviel sie auf der ursprünglichen oder der interimistischen Regelung beruhen, entsprechend zu berichtigen sind und der Fiskus zu viel erhobene Steuern erstatten muss<sup>46</sup>.

### (4) „Unvereinbarerklärung“ mit der Anordnung endgültiger Weitergeltung und Verpflichtung zur Änderung *pro futuro*

An die Stelle rückwirkender Neuregelung tritt eine allein in die Zukunft gerichtete, wenn das *BVerfG* an die „Unvereinbarerklärung“ eine endgültige Weitergeltungsanordnung knüpft und den Gesetzgeber zur Reform *pro futuro* verpflichtet. Ausdrücklich tut es das in Fällen gleichheitswidriger Begünstigungsausschlüsse<sup>47</sup>. Allein dort, wo der Gesetzgeber in grundgesetzwidriger Weise eine Regelung unterlässt, geht das Gericht „wohl“<sup>48</sup> *regelmäßig* von einer interimistischen Weitergeltung aus, ohne eine solche immer ausdrücklich anzuordnen.

Ordnet das Gericht trotz erklärter „Unvereinbarkeit“ der Norm mit dem Grundgesetz die Weitergeltung bis zur verfassungskonformen Neuregelung an und setzt dabei für die Neuregelung eine Höchstfrist, so gilt das alte Recht jedenfalls bis zum Eintritt dieses Ereignisses fort<sup>49</sup>. Die Finanzbehörden müssen also bei der Steuerfestsetzung die bis dahin gültige Rechtslage zugrundelegen; hernach gilt die neue.

<sup>45</sup> Etwa *BVerfGE* 61, 319 („Alleinerziehende“).

<sup>46</sup> *Habscheid*, 11.

<sup>47</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 – E 93, 121, 148 („Vermögensteuerbeschluss“); ein anderes, weithin bekanntes Beispiel für diese Praxis des Gerichts ist sein Urteil vom 03.11.1982 – 1 BvR 620, 1335/78, 1104, 79 und 363/80 – E 61, 319, 356 f. („Alleinerziehende“); hierzu auch *Heußner*, *NJW* 1982, 259.

<sup>48</sup> Die vorsichtige Formulierung von *Hein*, Unvereinbarerklärung, 124 mit Bezug auf die Beschlüsse des *BVerfG* vom 11.06.1958 – 1 BvR 1, 46/52 – E 8, 1, 20 („Keine summenmäßige Besoldung aus Art. 33 V GG“) und 07.05.1963 – 2 BvL 8, 10/61 – E 16, 64, 75 („Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern“) verdeutlicht die bestehenden Unsicherheiten. Es ist fraglich, ob die Tenorierungspraxis stets einem strikten Muster folgt.

<sup>49</sup> *BVerfGE* 33, 303, 305; 87, 153, 1788 ff.; 93, 121, 148 f.; 93, 165, 178 f.; 99, 216 ff.

## (5) Ausklammerung von Anlassfällen

Im „Betreuungsbeschluss“ vom 10.11.1998<sup>50</sup> nahm das Gericht zugunsten der steuerpflichtigen Partei den Anlassfall von der Weitergeltung aus. Das hat jedenfalls für sie die Aufhebung der getroffenen Verwaltungsmaßnahmen zur Folge. Ob die im gleichen Zeitraum anhängig gemachten Parallelfälle von dieser Ausklammerung erfasst sind, ist nur schwer zu beantworten<sup>51</sup>. Mit Rücksicht auf die strafrechtliche Aufgabenstellung der Arbeit soll darauf jedoch nicht weiter eingegangen werden.

### bb. Anwendungsbereich

Die bloße „Unvereinbarkeit“ einer Vorschrift mit dem Grundgesetz erklärt das *BVerfG* in zwei Fallgruppen.

#### (1) Gleichheitswidrige Begünstigungsausschlüsse

Es sieht zunächst dort von Nichtigerklärungen ab, wo die dogmatischen Eigenheiten des allgemeinen Gleichheitssatzes dies verlangen<sup>52</sup>. Im Recht der öffentlichen Abgaben sind solche Verfassungsverstöße vor allem dadurch gekennzeichnet, dass eine einfache Norm Personengruppen von Begünstigungen ausschließt, während sie andere Gruppen ungerechtfertigt privilegiert.

Ein Beispiel für den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss stellt die Entscheidung des *BVerfG* zur Einheitsbewertung des Grundvermögens vom 22.06.1995<sup>53</sup> dar. Das Gericht konstatierte ein auf mangelnder Anpassung an tatsächliche ökonomische Entwicklungen beruhendes „Auseinanderfallen der Wertrelation von einheitsbewerteten und nicht einheitsbewerteten wirtschaftlichen Einheiten“<sup>54</sup>. Diese Diskrepanz minderte die Vermögensteuerbelastung des Grundbesitzers, ohne dass eine solche Steuerverschonung tatbestandlich auf das persönliche, der individuellen Lebensgestaltung dienende Gebrauchseigentum beschränkt gewesen wäre. Hierin erblickte das Gericht eine ungerechtfertigte Diskriminierung der Träger nicht einheitsbewerteten Vermögens, wie Sparern und Anlegern. Es vermied jedoch die Bewirkung der strengen Folgen des § 78 S. 1 BVerfGG, indem es den einschlägigen § 10 I Nr. 1 VStG lediglich für mit der Verfassung „unvereinbar“ erklärte<sup>55</sup>. Denn Gleichheitssatzverstöße vermag der Gesetzgeber regelmäßig auf dreierlei Weise zu heilen: Erstens könnte er die privilegierende Vorschrift ersatzlos streichen. Der Gleichheitssatzverstoß würde dann dadurch beseitigt, dass die unzulässig bevorzugten Gruppen ebenso (schlecht) gestellt würden, wie die ungerech-

---

<sup>50</sup> 2 BvR 620/78 – E 61, 319 = NJW 1983, 271.

<sup>51</sup> Zu den insoweit auftretenden Schwierigkeiten bei der Auslegung vertiefend *Sangmeister*, *StuW* 2001, 168, 181 ff. m.w.N.

<sup>52</sup> Vgl. nur *Lechner/Zuck*, § 78 Rn. 7 m.w.N.

<sup>53</sup> 2 BvL 37/91 – E 93, 121, 142 = BStBl. II 1995, 655, 665 („Vermögensteuerbeschluss“).

<sup>54</sup> *BVerfG*, a.a.O., 146.

<sup>55</sup> *BVerfG*, a.a.O., 146.



fertigt benachteiligten. Zweitens wäre es denkbar, die Begünstigung nunmehr auch ihnen zukommen zu lassen, was eine Einebnung der unangemessenen Unterscheidung auf gleichermaßen hohem Niveau zur Folge hätte. Um dieses Ziel zu erreichen, käme drittens eine vergleichsgruppenunabhängige Definition der Begünstigung in Betracht<sup>56</sup>. Die starre Form der Nichtigerklärung, die weitere legislatorische Akte zur Herstellung der verfassungskonformen Lage nicht zuließe, wäre in solchen Fällen unpassend. Denn die Beurteilung, welche Neuregelung vorzugswürdig ist, muss auch nach einer gerichtlichen Überprüfung der verfassungswidrigen Vorschrift dem Gesetzgeber als zuständigem Teil der staatlichen Gewalt überlassen bleiben<sup>57</sup>.

Die Weitergeltung des mit dem Grundgesetz unvereinbaren Rechts bis spätestens 31.12.1995 begründete das Gericht mit den Erfordernissen verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung<sup>58</sup>.

## (2) Gesetzgeberisches Unterlassen

Ferner erschien dem *BVerfG* diese Tenorierung bislang stets dort angezeigt, wo der Gesetzgeber sein gebotenes Tätigwerden verabsäumte<sup>59</sup>. Relevant wird dies vor allem im Bereich der unabdingbaren steuerentlastenden Fiskalzwecknormen. Hier beruht die „Unvereinbarkeit“ der Steuernorm mit der Verfassung auf ihrer fehlenden Anpassung an die tatsächlichen Lebensumstände. Eine Nichtigerklärung würde in diesen Fällen den Verfassungsverstoß sogar vertiefen<sup>60</sup>. Als Beispiel sei hier die steuerliche Freistellung des im Laufe der Jahre nicht mehr bedarfsgerecht erfassten Existenzminimums<sup>61</sup> genannt. Das *BVerfG* hatte am 25.09.1992 festgestellt, dass dem Einkommensbezieher zumindest das von seinen Einkünften steuerfrei bleiben müsse, was der Gesetzgeber im Sozialrecht dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Mindestbedarfs zur Verfügung stellt. Hiergegen verstieß § 32a I 2 Nr. 2 EStG in seiner damals geltenden Fassung, der einen insoweit viel zu niedrigen Freibetrag gewährte. Die völlige Beseitigung der Vorschrift hätte indes dazu geführt, dass danach nicht einmal ein Teil der notwendigen Aufwendungen für den Lebensunterhalt berücksichtigt worden wäre. Das *BVerfG* bediente sich daher auch hier des flexibleren Instruments der „Unvereinbarerklärung“.

---

<sup>56</sup> Seer, NJW 1996, 285, 286 m.w.N.

<sup>57</sup> *BVerfG*, a.a.O., 148.

<sup>58</sup> *BVerfG*, a.a.O., 148; E 93, 165, 178.

<sup>59</sup> Hierzu näher *Pestalozza* in Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, 520, 526 ff.; Seer, NJW 1996, 285., 287.

<sup>60</sup> Seer, NJW 1996, 285, 287.

<sup>61</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 25.09.1992 – 2 BvL 5,8,14/91 – E 87, 153, 173 („Grundfreibetrag“).

### c. Appellentscheidungen

Letztlich sind „Unvereinbarerklärung“ und mit dem Grundgesetz „unvereinbares“ Gesetz von „Appellentscheidung“<sup>62</sup> und „noch verfassungsgemäßem Gesetz“<sup>63</sup> zu unterscheiden. Bei letzterem stellt das *BVerfG* zwar verfassungsrechtliche Mängel fest, hält aber im Hinblick auf andere verfassungsrechtliche Interessen die Grenze zur Verfassungswidrigkeit für noch nicht überschritten. In einem Appell wird der Gesetzgeber zur teils befristeten, teils unbefristeten Nachbesserung des fraglichen Gesetzes aufgerufen. So soll vermieden werden, dass die Noch-Verfassungsmäßigkeit der Regelung in Verfassungswidrigkeit umschlägt<sup>64</sup>. Allerdings überschneiden sich die Voraussetzungen von Appellentscheidung und „Unvereinbarerklärung“. Denn in beiden Fällen zwingen verfassungsrechtliche Norm- und Interessenkonflikte das *BVerfG* dazu, von den Rechtsfolgen der Nichtigerklärung abzusehen. Die Einordnung der Appellentscheidung in den Kanon der Entscheidungsausprüche bereitet daher zuweilen Schwierigkeiten, und zwar vor allem dort, wo das *BVerfG* bereits im Zeitpunkt der Entscheidung von der Verfassungswidrigkeit der Norm ausgeht, aber die tatsächlichen Folgen ihrer Nichtigkeit und (sogar) die ihrer „Unvereinbarkeit“ scheut<sup>65</sup>. Exemplarisch sei in diesem Zusammenhang die wegbeitende Umsatzsteuer-Entscheidung vom 20.12.1966<sup>66</sup> herausgegriffen, in der das *BVerfG* mit Rücksicht auf die Bedeutung dieser Abgabe für die Einnahmen des Bundes einerseits, und unter Beachtung der für ihre Preisgestaltung wesentlichen Selbstkosten der Unternehmen andererseits, die Fortgeltung des Umsatzsteuerrechts nicht untersagte. Dies geschah, obgleich das Gericht in der Kumulationswirkung des damals gültigen Allphasen-Brutto-Konzepts<sup>67</sup> – ohne Kompensation durch eine weitergehende Besteuerung mehrstufiger oder einen die einstufigen Unternehmen entlastenden Umsatzsteuervorabzug – eine gleichheitssatzwidrige Wettbewerbsverzerrung erkannte. Unter den dargestellten Kriterien wäre es eigentlich nur konsequent gewesen, die angegriffene Vorschrift für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ zu erklären. Dennoch bescheinigte das *BVerfG* – weitestgehend im Widerspruch zur

---

<sup>62</sup> Weitestgehend anerkannte Diktion, s. Tipke/Lang-Seer, § 22 Rn. 289 (911).

<sup>63</sup> Nach *Pestalozza*, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Band 1, 519, 540.

<sup>64</sup> Vgl. *Benda/Klein*, Rn. 1195.

<sup>65</sup> Dazu *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 366.

<sup>66</sup> *BVerfG*, Urteil vom 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63 – E 21, 12 = NJW 1967, 147.

<sup>67</sup> Dieses Konzept war davon gekennzeichnet, dass jeder Umsatz eines Unternehmers im Inland der Umsatzsteuer unterworfen wurde, wobei Bemessungsgrundlage das jeweils vereinnahmte Entgelt ohne Abzüge (brutto) war. Damit war die Anzahl der von einer Ware auf ihrem Produktions- und Verteilungsweg durchlaufenden Phasen für die Höhe der Gesamtbelastung der Ware maßgeblich (Kumulationswirkung); vgl. Tipke/Lang-Reiß, § 14 Rn. 3 (556).

eigenen Urteilsbegründung – der Regelung eine „Noch-Verfassungsmäßigkeit“ und beschränkte sich auf einen Appell zur Gesetzesreparatur ohne Fristbestimmung<sup>68</sup>.

#### d. Kritik

Die Tenorierungspraxis des *BVerfG* ist in der Literatur nicht kritiklos hingenommen worden<sup>69</sup>. *Hein* ist der Auffassung, die mit der bloßen „Unvereinbarerklärung“ grundsätzlich verknüpfte Anwendungssperre wirke der ursprünglichen Zielsetzung dieser Tenorierungsvariante entgegen, die befristete Weitergeltung der verfassungswidrigen Vorschrift sicherzustellen. Fraglich sei, „welche Gründe unter diesen Umständen die Unvereinbarerklärung überhaupt rechtfertigen“<sup>70</sup>. Ähnlich erkennt *Sangmeister* in der „Unvorhersehbarkeit und Beliebigkeit“<sup>71</sup> der Rechtsfolgenbestimmung das Hauptproblem.

Die Kritik fokussiert sich in letzter Zeit jedoch zunehmend auf „Unvereinbarerklärungen“ mit der Anordnung vorübergehender und endgültiger Weitergeltung. *Drüen* bemängelt, das Unrecht werde zwar festgestellt, aber aus budgetären Gründen für die Vergangenheit konserviert und gegebenenfalls für die Dauer einer Übergangsfrist perpetuiert<sup>72</sup>. *Habscheid*<sup>73</sup> erkennt hierin einen normativen Widerspruch, der letztlich zur Verfassungswidrigkeit der Weitergeltungsanordnung führe: Bei ihr handele es sich um eine eigenständige Regelung des *BVerfG*, für die es keine gesetzliche Grundlage gebe. Eine Befugnis für die Anordnung sei im Übrigen weder aus einer Interims- oder Notfallkompetenz noch aus materiellem Verfassungsrecht selbst herzuleiten, verletze den „Anspruch“ des Betroffenen „auf Teilhabe am Recht“ und bedeute einen unzulässigen Eingriff in das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz. Schließlich hält *Seer* das vom *BVerfG* für die „Rechtsfolgenbeschränkung“ angeführte Haushaltsargument für unhaltbar: „Wenn der Finanzbedarf des Staates nicht geeignet sein kann, eine verfassungswidrige Besteuerung zu legitimieren, dann leuchtet es wenig ein, warum er die Durchsetzung des verfassungsmäßigen Zustandes zeitweise zu blockieren vermag.“<sup>74</sup>

Zuzustimmen ist der Kritik jedenfalls insoweit, als sie in „Unvereinbarerklärung“ und Weiteranwendungsgestattung einen strukturellen Gegensatz erkennt. *Habscheid* formuliert ihn abstrakt so: „Das Gesetz x ist mit Art. y GG unvereinbar und darf

<sup>68</sup> *BVerfG*, Urteil vom 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63 – E 21, 12, 39 = NJW 1967, 147, 150: „...so kann doch jedenfalls zur Zeit weder das ganze Gesetz für nichtig erklärt noch eine Grundrechtsverletzung festgestellt werden.“

<sup>69</sup> Gegen sie wenden sich etwa *Drüen*, FR 1999, 289, 290 ff.; *Sangmeister*, StuW 2001, 168, 177 („konturloses Instrumentarium“); *Schwenke*, DStR 1999, 404, 407; *Seer*, NJW 1996, 285, 289 ff. und StuW 2001, 3, 14 f.

<sup>70</sup> „Unvereinbarerklärung“, 12.

<sup>71</sup> StuW 168, 181.

<sup>72</sup> FR 1999, 289, 290.

<sup>73</sup> S. 34 ff.

<sup>74</sup> StuW 2001, 3, 14 f.

deshalb bis zur gesetzlichen Neuregelung nicht angewandt werden; gleichwohl ist das Gesetz x bis zur gesetzlichen Neuregelung weiter anzuwenden.<sup>75</sup> Auf diesen logischen Widerspruch werde ich bei der Auslegung des Hinterziehungstatbestands zurückkommen. Insoweit sei bereits vorausgeschickt: Man muss strikt zwischen rechtspolitischer Kritik und Auslegungsschwierigkeiten trennen. Zwar befriedigt die Tenorierungspraxis des *BVerfG* aus den vorgenannten Gründen nicht. Der Rechtsuchende erhält im Falle der Weitergeltung verfassungswidrigen Rechts „Steine statt Brot“<sup>76</sup>. Eine geschriebene Befugnisnorm für die (interimistische) Anwendung des verfassungswidrigen Rechts fehlt. Und ob die Wirkungen einer bereits positiv festgestellten Verfassungswidrigkeit mit dem bloßen Hinweis auf andere Verfassungsgüter bei wertender Betrachtung ausgehebelt werden dürfen, erscheint – vorsichtig formuliert – fraglich. Nun ist aber das *BVerfG* unbestreitbar einziger authentischer Norminterpret des Grundgesetzes, so dass seine Anordnungen unmittelbar gelten; d. h.: Sie müssen vom Rechtsanwender befolgt werden. Was einfachgesetzlich § 31 I BVerfGG vorgibt, ist in Wahrheit ein Prinzip mit Verfassungsrang: Das *BVerfG* legt die Normen des Grundgesetzes *verbindlich* aus<sup>77</sup>. Denn das Grundgesetz sieht selbst kein Verfassungsorgan vor, das die Entscheidungen des Gerichts noch überprüfen könnte. Die Kritik an seinen Entscheidungen ist damit per definitionem eine *rechtspolitische*. Sind andererseits seine Entscheidungen widersprüchlich, ist deren Auflösung Aufgabe des Gesetzesanwenders. Diese Untersuchung hat sich nach ihrer Aufgabenstellung hierauf zu beschränken.

## II. Ausgrenzung strafrechtlich unproblematischer Fälle

Nachdem die einzelnen Tenorierungsvarianten, derer sich das *BVerfG* bei der Entscheidung über die Gültigkeit eines Gesetzes bedient, herausgearbeitet wurden, gilt es nunmehr, aus der Vielzahl denkbarer Fälle die strafrechtlich problematischen auszusondern. Zur Veranschaulichung soll dabei an den jeweiligen Stand eines Strafverfahrens angeknüpft werden.

### 1. Rechtskräftige Entscheidungen

Liegt im Zeitpunkt der verfassungsgerichtlichen Entscheidung über die § 370 AO ausfüllende(n) Steuervorschrift(en) bereits eine in formeller Rechtskraft erwachsene strafgerichtliche Entscheidung vor, kommt gemäß §§ 79 I BVerfGG i.V.m. 359 ff. StPO allein eine Wiederaufnahme des der Entscheidung vorausgegangenen Strafverfahrens in Betracht.

---

<sup>75</sup> S. 31.

<sup>76</sup> Es sei denn, sein „Anlassfall“ wurde ausdrücklich ausgenommen.

<sup>77</sup> Hierzu näher *Merkel*, Forschungsobjekt Embryo, 26; s.a. *Sachs-Sturm*, Art. 93 Rn. 4. Dass die Rechtsprechung des *BVerfG* selbst Verfassungsrechtsquelle ist, darf als anerkannt bezeichnet werden; näher zu kritischen Einwendungen hiergegen *Schlinck*, *Der Staat* 28 (1989), 161 ff. Diese Kritik lässt sich nur als *rechtspolitische* deuten.

## a. Nichtig- und „Unvereinbarerklärung“

### aa. Gemeinsamkeiten

Erkennt das *BVerfG* in einem Gesetz einen Verfassungsverstoß, erklärt es die Vorschrift für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ oder nichtig. In beiden Fällen besteht ein natürliches Spannungsverhältnis zwischen dem Vertrauen der Allgemeinheit auf den Bestand von bereits ergangenen Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen (Rechtssicherheit) und dem Interesse des Betroffenen an deren Verwerfung<sup>78</sup> (Gerechtigkeit). Der Gesetzgeber löst dieses Spannungsverhältnis mit den differenzierenden Regelungen des § 79 BVerfGG. Er hebt aus allen in Betracht kommenden Verfahren den Strafprozess heraus und ordnet nur für ihn die Zulässigkeit der Wiederaufnahme an, Abs. 1. Während sonst (Abs. 2) das Vertrauen auf die Bestandskraft der einmal getroffenen Entscheidung grundsätzlich<sup>79</sup> obsiegt, erhält hier die materielle Gerechtigkeit nach gesetzgeberischer Wertung den Vorzug<sup>80</sup>. Beachtlich ist, dass das Gesetz die aufgrund einer solchen Norm ergangenen Urteile nicht automatisch aufhebt. Ein Wiederaufnahmeantrag hat vielmehr erst dann Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist. Seine Zulässigkeit (Additionsverfahren) wird, sofern die weiteren Voraussetzungen der §§ 365, 366 StPO vorliegen, von § 79 I BVerfGG für den Fall angeordnet, dass der Verurteilte aufgrund der nichtigen oder unvereinbaren Norm bestraft bzw. unter Straffreierklärung oder Absehen von Strafe schuldig gesprochen wurde<sup>81</sup>. Im Rahmen des anschließenden Probationsverfahrens hat das nach § 140a GVG zuständige Gericht zu prüfen, ob das Grundurteil von der Verfassungswidrigkeit der Norm mit hinreichender Wahrscheinlichkeit erschüttert wird<sup>82</sup>. Nur in diesem Fall wäre der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch begründet. Ob dies in casu der Fall ist, könnte von dem verfassungsgerichtlichen Entscheidungsausspruch abhängen<sup>83</sup>.

### bb. Unterschiede

#### (1) Nichtigklärung

§ 370 I AO enthält die Merkmale „steuerlich erhebliche Tatsachen“ und „Steuern verkürzt“. Ob eine Steuerverkürzung vorliegt, ist den im konkreten Fall einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften zu entnehmen<sup>84</sup>. § 370 I AO stellt jedenfalls in-

<sup>78</sup> Vgl. *Lechner/Zuck*, § 79 Rn. 1.

<sup>79</sup> Einschränkungen ergeben sich aus § 79 II 2, 3, 4 BVerfGG.

<sup>80</sup> Vgl. *KMR-Paulus*, vor § 359 Rn. 18; *Roxin*, Strafverfahrensrecht, § 55 Rn. 7 (463); *Umbach/Clemens-Stuth*, § 79 Rn. 20; *Wasserburg*, StV 1982, 237.

<sup>81</sup> *Löwe/Rosenberg-Gössel*, vor § 359 Rn. 147.

<sup>82</sup> *Peters*, Strafprozeß, § 76 III (639); instruktiv *Putzke/Scheinfeld*, Strafprozessrecht, 171 ff.

<sup>83</sup> In diesem Sinne differenzierend auch *Klein-Gast-de Haan*, § 370 Rn. 5.

<sup>84</sup> *Gast-de Haan*, BB 1991, 2490, 2491.

soweit<sup>85</sup> eine ausfüllungsbedürftige Vorschrift, eine „Blankettnorm“ dar. Dem Gebot der Gesetzesbestimmtheit<sup>86</sup> genügen solche Normen nur dann, wenn sich die möglichen Fälle der Strafbarkeit schon aufgrund wenigstens eines Gesetzes, also entweder der Ausfüllungs- oder der Blankettnorm, vorhersehen lassen<sup>87</sup>. Dies hat zur Folge, dass der Straftatbestand der Steuerhinterziehung dann nicht im Sinne von Art. 103 II GG hinreichend bestimmt ist, wenn es an einem das Merkmal der Steuerverkürzung in § 370 I AO ausfüllenden Steuertatbestand<sup>88</sup> fehlt.

Nachzugehen ist damit der Frage, ob in den Fällen, in denen das *BVerfG* eine Steuer gemäß § 78 BVerfGG für nichtig erklärt hat, noch ein für die Verwirklichung dieses Merkmals notwendiger Steuertatbestand vorliegt. Zum Begriff des Steuertatbestands gehören das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz. Ebenso sind Ermäßigungen und Befreiungen hierher einzuordnen<sup>89</sup>. Soweit das *BVerfG* eine Norm für nichtig erklärt, die zur Bestimmung dieser einzelnen Gesichtspunkte heranzuziehen ist, fehlt eine steuerrechtliche Ausfüllungsnorm, so dass insoweit kein Steuerstraftatbestand mehr existiert. Diesen Befund kann man auch so deuten, dass es an einem für die Strafbarkeit nach § 370 AO erforderlichen hinreichend bestimmten Steuertatbestand bemangelt. Da die Entscheidung des *BVerfG* gemäß § 31 II 1 BVerfGG Gesetzeskraft hat, entfällt im Falle der ursprünglichen Verurteilung der objektive Unrechtstatbestand einer Steuerhinterziehung, so dass einem hierauf gestützten Urteil die Rechtsgrundlage fehlt<sup>90</sup>. Der Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung trifft den Angeklagten somit nicht mehr. Allenfalls kommt ein strafbarer untauglicher Versuch der Steuerhinterziehung in Betracht<sup>91</sup>. Ihn begeht, wer bei seiner Handlung irrig von Umständen ausgeht, bei deren Gegebenheit er einen Straftatbestand erfüllen würde<sup>92</sup>. Irrt sich der Täter dagegen allein über die strafrechtliche Bewertung seines Verhaltens, dann *wähnt* er sich zum Zeitpunkt der vermeintlichen Tathandlung nur strafbar. Die Straflosigkeit solcher Annahme ergibt sich ebenfalls aus Art. 103 II GG. Denn wo ein Straftatbestand nicht gesetzlich normiert war, kann auch niemand bestraft werden, der sich

---

<sup>85</sup> An dieser Stelle brauchen wir uns noch nicht auf eine bestimmtere Zuordnung der einzelnen, für sich genommen inhaltsleeren Tatbestandsmerkmale in § 370 I AO festzulegen. Denn ob sie den Charakter normativer Tatbestandsmerkmale im engeren oder weiteren Sinne (so die Terminologie *Kuhlens*, Unterscheidung, 190 Fn. 134; in der Sache auch *E. Schlüchter*, Irrtum, 23, 26) aufweisen, ändert an den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 103 II GG nichts.

<sup>86</sup> „Nulla poena, nullum crimen sine lege“; zu den Wurzeln dieses Gebots vertiefend *Sachs-Degenhart*, Art. 103 Rn. 60.

<sup>87</sup> *Maunz/Dürig-Schmidt-Aßmann*, Art. 103 Rn. 211 mit Bezug auf *BVerfG*, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 87/91 – E 93, 121.

<sup>88</sup> *Gast-de Haan*, BB 1991, 2490, 2491 m.w.N.

<sup>89</sup> *Hensel*, Steuerrecht, 60 f.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, § 6 II 1.

<sup>90</sup> *Maunz/Schmidt-Bleibtreu-Ullsamer*, § 79 Rn. 15.

<sup>91</sup> Vgl. *Franzen/Gast/Joeks*, Steuerstrafrecht, § 369 Rn. 29.

<sup>92</sup> *Roxin*, JZ 1996, 981.

seine Verwirklichung vorstellt<sup>93</sup>. Zwar könnte sich die „gesetzliche Normierung“ aus § 22 StGB ergeben. Das ist aber nur ein Trugschluss. Denn der Täter stellt sich dann keine *Tatbestandsverwirklichung* vor.

Nahm der Handelnde in dem nach §§ 369 II AO, 8 StGB maßgeblichen Zeitpunkt an, er verkürze eine Steuer, die hernach auf diesen Zeitpunkt zurückwirkend für nichtig erklärt wurde, dann glaubte er an den Verstoß gegen einen Straftatbestand, den es wegen der Fiktionswirkung des § 78 BVerfGG nicht gab. Diese Konstellation spiegelt einen so genannten umgekehrten Verbotsirrtum<sup>94</sup> wieder, der nach allgemeiner Ansicht als Wahndelikt straflos bleibt. Denn der Handelnde kennt zwar alle tatsächlichen Umstände seines Verhaltens. Er bildet sich aber eine strafrechtliche Bewertung dieses Verhaltens ein, die nicht mit der maßgeblichen, wirklichen Rechtslage übereinstimmt. Im Ergebnis ist somit ein Wiederaufnahmeantrag zugunsten des Verurteilten zulässig und begründet, soweit seine Verurteilung auf einer in Verbindung mit § 370 AO einschlägigen nichtigen Steuernorm beruhte. In der sich daran anschließenden neuen Hauptverhandlung wird das Gericht den Angeklagten vom Tatvorwurf freisprechen.

## (2) „Unvereinbarerklärungen“

Sie erscheinen durch ihre gelegentliche Ergänzung um Weiteranwendungsgestattungen mit der Verpflichtung rückwirkender und *pro futuro* wirkender Gesetzesreform in unterschiedlicher Gestalt. Soweit es bei einer bloßen „Unvereinbarerklärung“ bleibt<sup>95</sup>, kommt es entscheidend auf den Zeitpunkt der verfassungsgerichtlichen Entscheidung an: Bis dahin erfolgte Heranziehungen bleiben rechtmäßig und bildeten für den Fiskus einen Rechtsgrund zum Behaltendürfen. Insoweit liegt auch noch eine gültige abgabenrechtliche Ausfüllungsnorm für § 370 I AO vor. Die Strafbarkeit entfällt dann höchstens unter den Voraussetzungen des intertemporalen Strafrechts gemäß § 2 II, III, IV StGB, weil nach der *BVerfG*-Entscheidung eine Anwendungssperre eintritt und es dann an einer gültigen Blankettnorm mangelt<sup>96</sup>.

In den besonders häufigen Fällen, in denen das *BVerfG* eine § 370 I AO ausfüllende Norm für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt, jedoch ihre befristete Weitergeltung anordnet, könnte man sich dagegen zunächst auf den Standpunkt stellen, die steuerrechtliche Vorschrift sei im selben Umfang wie bisher in den Hinterziehungstatbestand hineinzulesen. Wer eine solche verfassungswidrige Abgabe verkürzt habe, sei auch weiterhin wegen vollendeter Steuerhinterziehung zu bestrafen. Schließlich habe das *BVerfG* bewusst auf die rückwirkende Feststellung der Nichtigkeit der Vorschrift verzichtet, und deshalb habe seine Entscheidung bis zu dem vom gesetz-

<sup>93</sup> Vgl. etwa Baumann/Weber/Mitsch, § 26 Rn. 38 f. (549 f.); Jescheck/Weigend, § 50 II (532 f.); Rath, JuS 1999, 32.

<sup>94</sup> Zu ihm näher Wessels/Beulke, Rn. 622 (206).

<sup>95</sup> Im Sinne von A. I. 2. b. aa. (1) [S. 9].

<sup>96</sup> Hierzu näher unten F. [S. 107 ff.].

geberischen Willen abhängenden Eintritt ihrer Unwirksamkeit weder steuerrechtliche noch strafrechtliche Konsequenzen<sup>97</sup>. Diesen Standpunkt vertritt auch die Rechtsprechung und verwehrt dem Hinterzieher von mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Vermögensteuer die Wiederaufnahme seines Strafverfahrens, obwohl die Voraussetzungen des § 79 I BVerfGG bei vordergründiger Betrachtung seinem Wortlaut nach erfüllt sind<sup>98</sup>. Der *BGH* hält dagegen: Die einfachgesetzliche Vorschrift des § 79 I BVerfGG „wird von der nach § 31 II BVerfGG ebenfalls mit Gesetzeskraft ausgestatteten Weiteranwendungsgestattung als neuerer und speziellerer gesetzlicher Vorschrift gleichen Rangs verdrängt, ohne dass es insoweit auf die vom BVerfG angeführte Begründung für die Weiteranwendungsgestattung ankommt.“<sup>99</sup>

Diese Sichtweise ist im Schrifttum auf massiven Widerstand gestoßen. Man sei sich dahingehend einig, dass es dem Strafrecht verwehrt ist, den Verstoß gegen staatliche Vorschriften zu ahnden, die Ungleichheit zwischen den Menschen bewirken<sup>100</sup>. Daraus sei abzuleiten: Soweit eine Steuer gleichheitssatzwidrig erhoben werde, verstoße die Bestrafung aus § 370 AO i.V.m. den verfassungswidrigen Steuervorschriften gegen das Rechtsstaatsprinzip<sup>101</sup>. Die Bedenken wögen umso schwerer, als die für den Verzicht auf die Nichtigerklärung maßgeblichen Gründe regelmäßig allein fiskalischer und haushaltspolitischer Natur sind: Die vom *BVerfG* entschiedenen Anlassfälle waren – soweit erkennbar – stets finanzgerichtlicher Herkunft. Eine verfassungsgerichtliche Auseinandersetzung mit den *strafrechtlichen* Auswirkungen der „Unvereinbarerklärung“ fand bislang nicht statt. Dabei sind es keinesfalls nur gegen den Gleichheitssatz verstoßende Steuern, bei denen die Frage aufgeworfen wird, ob ihre Verkürzung strafbewehrt sein darf. *Bornheim*<sup>102</sup> hat mit Blick auf die Rechtsprechung des *BVerfG* zum Halbteilungsgrundsatz darauf hingewiesen, dass das Steuerverkürzungsmerkmal zu unbestimmt sein könnte, wenn die steuerliche Belastung des Handelnden die Hälfte seines Brutto-Einkommens übersteige: „Das gesamte Steuerrecht“ müsse, „soweit es das Blankett des § 370 I AO ausfüllt, einer

---

<sup>97</sup> Stellvertretend für viele Finanzbehörden die *OFD Karlsruhe*, Verfügung vom 19.03.1999 – S 0340 A/S 0462 an – St 41 = BB 1999, 781; für die Bestrafung der Vermeidung von verfassungswidriger Vermögensteuer in der Lit. *Meine*, DStR 1999, 2101, 2104; *Rolletschke*, DStZ 2000, 211, 215; *Schmidt*, wistra 1999, 121, 126.

<sup>98</sup> *BGH*, Beschluss vom 07.11.2001 – 5 StR 395/01 = NJW 2002, 762; *BFH*, Urteil vom 24.05.2000 – II R 25/99 = HFR 2000, 630 f. m. Anm. *Kilches*; *FG Bremen* vom 01.01.1997 – 2 98 215 K 2 = EFG 1999, 417 f.; *OLG Frankfurt/Main* vom 15.06.1996 – 1 WS 69/99 = wistra 2000, 154; *LG München II* vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 = DStR 1999, 2115 f. m. Anm. *Daragan*, 2116 f.

<sup>99</sup> *BGH*, a.a.O., 762, 763.

<sup>100</sup> *Roxin*, AT, § 2 Rn. 13 (13).

<sup>101</sup> Herausgegriffen seien – mit unterschiedlichen dogmatischen Ansätzen, auf die in der Folge näher einzugehen sein wird – *Gast-deHaan*, BB 1991, 1490; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 9, 5; *Kohlmann/Hilgers-Kloutzsch*, wistra 1998, 161; *Niebler*, Stbg 2000, 221, 224 f.; *Salditt*, FS für Tipke, 475 und *StraFo* 1997, 65; *Ulsamer/Müller*, wistra 1998, 1.

<sup>102</sup> *StuW* 1998, 146, 152.



(entsprechenden) Begrenzungsrechnung unterworfen werden“. Und *Tipke* verzichtet gar auf jegliche Differenzierung nach den Gründen für den festgestellten verfassungsrechtlichen Mangel, wenn er unter dem Gesichtspunkt eines rechtsstaatlichen Steuerstrafrechts kategorisch feststellt: „Ist das Steuerrecht nicht gerecht, kann das an das Steuerrecht anknüpfende Steuerstrafrecht auch nicht gerecht sein.“<sup>103</sup>

Neben den angesprochenen verfassungsrechtlichen Fragen bereitet die vom *BVerfG* angeordnete und regelmäßig zeitlich begrenzte Weitergeltung noch unter einem weiteren Aspekt Probleme. Nachdem die Steuer infolge gesetzgeberischer Untätigkeit weggefallen, bzw. eine verfassungsgemäße Regelung an ihre Stelle getreten ist, haben die Strafgerichte zwar Hinterziehungshandlungen, die hernach vorgenommen werden, am Maßstab der neuen Rechtslage zu messen. Für Handlungen, die *davor* liegen, stellt sich jedoch die Frage, welches Recht anzuwenden ist: Gilt bereits das neue über § 2 III StGB oder ist noch das alte für die Beurteilung heranzuziehen<sup>104</sup>?

Die strafrechtliche Beurteilung der „Unvereinbarkeit“ von Steuergesetzen mit dem Grundgesetz, deren „befristete“ Fortgeltung das *BVerfG* angeordnet hat, hat sich somit als zentrale Problematik der vorliegenden Arbeit herausgestellt.

## **b. Appellentscheidung**

Ermahnt das *BVerfG* den Gesetzgeber zur reformerischen Tätigkeit, stellt im Übrigen aber eine „noch verfassungsgemäße“ Rechtslage fest, ändert sich weder in tatsächlicher noch in strafrechtlicher Hinsicht die Bewertung der Tat im Vergleich zu der Rechtslage vor der Entscheidung des Gerichts. Es liegt eine „noch“ verfassungsmäßige Ausfüllungsnorm vor und deshalb auch kein Grund für ein Wiederaufnahmeverfahren nach §§ 359 ff. StPO.

## **2. Rechtshängige Strafverfahren und Ermittlungsverfahren**

Soweit die dargelegten Probleme nach Bejahung eines Anfangsverdachts durch die Staatsanwaltschaft und vor einer verfahrensabschließenden Entscheidung ins Blickfeld geraten, geht es um die Frage, welchen Fortgang das Verfahren nehmen muss.

### **a. Nichtigklärung**

Im Falle der (rückwirkenden) Erklärung der Nichtigkeit einer § 370 I AO ausfüllenden Norm trifft – je nach Stand des Verfahrens – den Beschuldigten, Angeschuldigten oder Angeklagten der Vorwurf der vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung nicht (mehr). Ermittlungs- und Zwischenverfahren sind, sofern weitere Strafbarkeiten nicht in Frage stehen, gemäß §§ 170 II bzw. 204 I StPO durch Beschluss

---

<sup>103</sup> Die Steuerrechtsordnung III, § 32 2. (1417).

<sup>104</sup> Vgl. etwa *Meine*, DStR 1999, 2101; *Plewka/Heerspink*, BB 1999, 2429; *Rolletschke*, DStZ 2000, 211; *Spatscheck/Seebode*, BB 1999, 2480; *Ulsamer/Müller*, wistra 1998, 1.

einzustellen. Zwischen Eröffnungsbeschluss und Beginn der Hauptverhandlung<sup>105</sup> erfolgt die Einstellung nach § 206b StPO, der über seinen Wortlaut hinausgehend voraussetzt, dass ein den Tatvorwurf tragendes Verhalten – wie hier – nicht mehr strafbar<sup>106</sup> ist. Dabei steht es den Rechtsmittelinstanzen nach ganz überwiegender Ansicht frei, ob eine Einstellung nach dieser Vorschrift oder § 354a StPO vorzunehmen ist<sup>107</sup>. Ändert sich allerdings die Rechtslage nach Beginn der Hauptverhandlung, kann dem berechtigten Anliegen des Angeklagten, vom Vorwurf der vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung reingewaschen zu werden, nur durch Freispruch gemäß § 267 V StPO in angemessener Weise Rechnung getragen werden<sup>108</sup>. Kommt neben der Strafbarkeit gemäß § 370 AO (auch wegen Versuchs) noch wenigstens die wegen einer anderen Vorschrift zu beurteilenden weiteren Tat in Betracht, so ist das Verfahren teilweise einzustellen, oder es ergeht – soweit die Hauptverhandlung bereits stattfindet – ein Teilfreispruch<sup>109</sup>.

### **b. „Unvereinbarerklärung“ und Appellentscheidung**

Soweit das *BVerfG* eine („noch“) verfassungsgemäße Lage konstatiert, beeinflusst seine Entscheidung den Gang eines strafrechtlichen Verfahrens nicht. Die untersuchten Steuervorschriften sind gültig und füllen § 370 I AO wirksam aus.

Erklärt das Gericht jedoch die im konkreten Fall in Verbindung mit § 370 I AO einschlägigen Steuervorschriften für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz, wirken sich die hier zu beantwortenden Fragen auf die von Staatsanwaltschaft und Gericht in den jeweiligen Verfahrensstadien zu treffenden Entscheidungen aus. Hierfür gilt: Stellt sich heraus, dass eine Strafbarkeit wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung entfällt, ist das Verfahren einzustellen oder durch freisprechendes Urteil abzuschließen<sup>110</sup>. Andernfalls kann die Verfassungswidrigkeit steuerlicher Ausfüllungsnormen nur zu einer Verfahrenseinstellung aus Opportunitätsgründen führen oder auf Strafzumessungsebene berücksichtigt werden.

---

<sup>105</sup> In diesem Sinne etwa *Pfeiffer*, § 206b Rn. 1; *LR-Rieß*, § 206b Rn. 6; nach a.A. soll § 206b StPO im Hinblick auf den weit gefassten Wortlaut („anhängiges Strafverfahren“) schon ab Einreichung der Klageschrift anzuwenden sein, *KMR-Paulus*, § 206b Rn. 4; *KK-Treier*, § 206b Rn. 2. Der Streit ist für die hier interessierenden Rechtsfragen ohne erkennbaren Belang.

<sup>106</sup> *SK StPO-Paeffgen*, § 206b Rn. 11.

<sup>107</sup> *BGH*, Urteil vom 26.2.1975 – 2 StR 681/74 – St 26, 94 = *NJW* 1975, 1038; *Küper*, FS für Pfeiffer, 425, 442; *LR-Rieß*, § 206b Rn. 10.

<sup>108</sup> *OLG München*, Beschl. v. 11.3.1974 – 2 Ws 119/74; *Bohnert*, GA 1982, 166, 175.

<sup>109</sup> *LG München II*, Beschl. v. 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 = *wistra* 2000, 74, 76, das jedoch eine solche Vorgehensweise zu Unrecht im Falle der Hinterziehung bereits für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ erklärter Vermögensteuer befürwortete; vgl. auch *SK StPO- E. Schlüchter*, § 260 Rn. 12; *Roxin* unterscheidet danach, ob die verschiedenen Delikte in einem einheitlichen historischen Vorgang, also innerhalb derselben prozessualen Tat, verwirklicht wurden; in diesem Fall sei nur einheitlich Freispruch oder Verurteilung möglich; *Strafverfahrensrecht*, § 47 Rn. 13.

<sup>110</sup> Es gelten dann die zu den strafrechtlichen Folgen der Nichtigerklärung dargestellten Regeln.



## B. Zum von § 370 AO geschützten Rechtsgut

Eine Antwort auf die Frage zu geben, ob den Straftatbestand des § 370 AO verwirklicht, wer eine für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärte Steuer verkürzt, ist gelegentlich mit Hilfe von rechtsgutbezogenen Erwägungen versucht worden<sup>111</sup>. Ein Grund hierfür mag sein, dass einer klaren Bestimmung des Rechtsguts, das durch diese Vorschrift geschützt werden soll, nach herkömmlicher Sicht bei der Auslegung große Bedeutung eingeräumt wird<sup>112</sup>.

Eine solche Vorgehensweise liegt aber keineswegs auf der Hand. Denn ob eine Strafrechtsnorm zwingend die Interessen anderer Personen zu schützen hat, wird in der Wissenschaft seit langer Zeit diskutiert<sup>113</sup>. Eine vertiefte rechtshistorische Auseinandersetzung mit dieser Frage<sup>114</sup> vermag die Lösung der hier zu untersuchenden aktuellen Problematik jedoch nicht zu fördern. In den Vordergrund gerückt sei deshalb der momentane Stand der Diskussion.

## I. Reichweite und Zielsetzung der Lehre vom Rechtsgüterschutz

### 1. Der Begriff des Rechtsguts

Reichweite und Zielsetzung der Lehre vom Rechtsgüterschutz sind umstritten<sup>115</sup>. Unklar ist bereits der Inhalt des Rechtsgutbegriffs. Bei dessen Ausfüllung lassen sich zwei traditionelle Grundströmungen erkennen. Nach der einen ist ein Rechtsgut die zusammenfassende Bezeichnung für vom *Gesetzgeber* für schützenswert erachtete Interessen, die er in strafrechtlich ausgestalteten Vorschriften originär definiert hat<sup>116</sup>. Andere sehen in Rechtsgütern *gesellschaftlich* etablierte Interessen und Werte, die der Gesetzgeber wahrnimmt, für schutzbedürftig erachtet und sodann durch sein Tätigwerden gegen Angriffe absichert<sup>117</sup>. Bei unvoreingenommener Betrachtung fällt es jedoch bedeutend schwerer, Unterschiede zwischen den beiden Ansichten herauszufiltern, als Gemeinsamkeiten festzustellen. Denn ob sich bestimmte Interessen *zuerst* in einem sozialen Prozess als relevant herausstellen, oder der Ge-

---

<sup>111</sup> V.a. *Salditt*, FS für Tipke, 475; *StraFo* 1997, 65.

<sup>112</sup> *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 9.

<sup>113</sup> Die Forderung, dass eine Handlung nur dann mit einer Kriminalstrafe bedroht werden dürfe, wenn sie Rechte anderer verletzt, geht auf die von Montesquieu begründete kriminalpolitische Reformbewegung der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts zurück, vgl. *Amelung*, Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft, 16 mit Bezug auf *de Montesquieu*, *Esprit des Lois*, Livre 12.

<sup>114</sup> Dazu näher *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 8 ff.

<sup>115</sup> Eine Darstellung und kritische Würdigung findet sich bei *Jakobs*, AT, 2. Abschnitt, Rn. 7 bis 25 m.w.N. (37 ff.).

<sup>116</sup> Zurückgehend auf *Binding*, Die Normen und ihre Übertretung, Band 1, 353 f.; dazu *Amelung*, Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft, 73 ff.; *Merkel*, Strafrecht und Satire im Werk von Karl Kraus, 295.

<sup>117</sup> In diesem Sinne von *Liszt*, *ZStW* 3 (1883), 1, 23 f.

setzgeber sie allein definiert, erweist sich in praxi als eine Frage des Einzelfalls. Dabei wird es unter anderem darauf ankommen, ob ein solches Interesse nur für die an der Gesetzgebung Beteiligten erkennbar ist oder auch für die Bevölkerung. In den meisten Fällen dürften beide Ansätze jedoch in dem Sinne verschmelzen, dass sachkundige Teile der Gesellschaft über die (straf-) rechtliche Relevanz eines Interesses diskutieren und der Gesetzgeber tätig wird, bevor sich eine gesamtgesellschaftliche Meinungstendenz erkennen lässt<sup>118</sup>.

Neuere Lehren definieren das Rechtsgut hingegen nicht mehr als realen Wert oder schützenswertes Interesse, sondern als „soziale Funktionseinheit“<sup>119</sup>. Betont finden sich hierin die Bedeutung des Schutzguts für die Gesellschaft, seine spezifische Stellung in ihr und der Stellenwert, den es unter anderen einnimmt. Diese neuere Sicht der Dinge steht zu der traditionellen nicht in einem krassen Gegensatz, sondern stellt die Fortentwicklung des bislang Üblichen dar. Denn sie verleiht dem Rechtsgüterschutzgedanken lediglich eine gesellschaftsbezogene Perspektive.

## 2. Ziele der Rechtsgutbestimmung

Rechtsguterwägungen dienen nach allgemeiner Auffassung zwei Aufgaben. Die eine besteht in der kritischen Analyse bestehender oder geplanter Gesetze, die andere, für diese Untersuchung allein maßgebliche, in der Auslegung geltender Strafrechtsnormen<sup>120</sup>. Die Aussagekraft des Rechtsgutbegriffs wird im Schrifttum indes unterschiedlich beurteilt. Für einen kritischen Umgang mit dem Rechtsgüterschutzgedanken plädiert etwa *Jakobs*. Er meint, zahlreiche Inhalte strafrechtlicher Normen ließen sich nicht erklären, „wenn ihr Zweck allein im Rechtsgüterschutz gesucht“<sup>121</sup> werde. Aus diesem Befund zieht der Autor den Schluss, Hauptaufgabe des Strafrechts könne nicht die Verteidigung von Gütern und Werten sein. Soweit es sich um Sonderdelikte, eigenhändige Delikte oder um solche Strafvorschriften handele, die „ohne Vermittlung über den Schutz von Gütern direkt den sozialen Frieden schüt-

---

<sup>118</sup> Zieht man etwa die vergleichsweise aktuelle Frage der rechtlichen Ausgestaltung des Embryonenschutzes heran, steht man vor dem Befund, dass die ethischen und sozialen Fragen, die mit dem Schutz des ungeborenen Lebens zusammenhängen, nur von einem *in dieser Hinsicht* interessierten Teil der Bevölkerung erörtert werden. Mit dem an die Wissenschaft gerichteten Memorandum des Deutschen Bundestages, auf die Forschung an im Ausland „getöteten“ embryonalen Stammzellen vorerst zu verzichten, hat der Gesetzgeber aber schon *vor* einer Novellierung des Embryonenschutzgesetzes erkennen lassen, dass er Handlungsbedarf sieht. Der Grad der Schutzbedürftigkeit ungeborenen Lebens war zu dieser Zeit umstritten, und er ist es auch heute noch (s. zuletzt *Merkel*, Forschungsobjekt Embryo, passim und Fn. 342 m.w.N.).

<sup>119</sup> *Terstegen*, Steuerstrafrecht, 81.

<sup>120</sup> Zutreffende Unterscheidung nach *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 4.

<sup>121</sup> AT, 2. Abschnitt Rn. 16 ff. (41 ff.); kritisch zum Rechtsgüterschutz auch *Bockelmann/Volk*, AT, 10 f.; *Maurach/Zipf*, AT/1, § 19 Rn. 12 f. (269); *Stratenwerth*, AT I, § 2 Rn. 7 ff. (34 ff.).

zen“ wollten, habe die Suche nach strafrechtlich geschützten Rechtsgütern keine Bedeutung<sup>122</sup>, im Übrigen nur geringe.

Dieser Argumentation setzen die Befürworter des Rechtsgüterschutzkonzeptes einen in der Weise komplexen Rechtsgutbegriff entgegen, dass unter ihn allgemein *jedes* strafrechtlich schutzbedürftige *menschliche Interesse* subsumiert werden kann<sup>123</sup>. Damit dürfte grundsätzlich jede Strafvorschrift irgendein Rechtsgut schützen. Doch selbst wenn man den Rechtsgutbegriff dermaßen weit fasst, fällt es gerade bei § 370 AO schwer, ein *menschliches Interesse* zu bestimmen, das die Vorschrift zu schützen sucht. Es bedarf schon erheblicher begrifflicher Abstraktion, um in der Hinterziehung von Steuern eine Attacke auf die Interessen einzelner Menschen zu erkennen. Hierbei könnte es sich etwa um das Interesse des Bürgers an der Durchsetzungskraft des Staates handeln. Die meisten werden darin jedoch allenfalls einen Angriff auf Interessen der Allgemeinheit sehen, oder sogar zu dem Urteil gelangen, dass der Steuerhinterziehungstatbestand „nicht die Verletzung von Rechtsgütern und Wertvorstellungen unter Strafe“ stellt, „sondern die Zuwiderhandlung gegen den steuerlichen Gesetzesbefehl“<sup>124</sup>. Doch auf dem Boden einer solch weiten Sicht der Dinge ließe sich selbst hieraus noch ein Rechtsgutbezug „konstruieren“. Anknüpfungspunkt wäre dann das Schutzobjekt der „öffentlichen Kasse“, das sich als das Interesse der einzelnen Steuerzahler an der Finanzkraft des Staates oder das der Gemeinschaft an der Finanzierung ihrer politischen Aufgaben verstehen ließe.

Trotz der aufgezeigten Unstimmigkeiten und Unsicherheiten im Umgang mit dem Rechtsgutbegriff besteht weitestgehend Einigkeit darüber, dass die „zu bewahrende Gestalt von Staat und Gesellschaft“ sich „bereichsweise“<sup>125</sup> in Gütern konkretisiert. Legt man diese Erkenntnis der weiteren Untersuchung zugrunde, muss man feststellen: § 370 AO schützt nach herkömmlicher Sicht zumindest ein Rechtsgut im weit verstandenen Sinne.

## II. Rechtsgutbestimmungen Zu § 370 AO

Soweit ersichtlich, sind bislang nicht weniger als acht Vorschläge gemacht worden, wie das Rechtsgut der Steuerhinterziehung zu bezeichnen sei. Von ihnen rückt jedoch nur eine die Problematik verfassungswidrigen Steuerrechts in den Mittelpunkt, dem sich diese Untersuchung im Anschluss an die bislang übliche Sicht widmen wird.

---

<sup>122</sup> Etwa §§ 17 TierschutzG, 166, 173, 183, 183a StGB; hierzu *Jakobs*, a.a.O., Rn. 19 (43).

<sup>123</sup> *AK-Hassemer*, vor § 1 Rn. 287; für den Rechtsgüterschutz als Aufgabe des Strafrechts in diesem weit gefassten Sinne auch *Jescheck/Weigend*, AT, § 1 III Rn.1; *Baumann/Weber/Mitsch*, AT, § 3 II 2a (11 bis 14).

<sup>124</sup> *Kohlmann*, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht, 5, 19.

<sup>125</sup> *Jakobs*, AT, 2. Abschnitt Rn. 24 (45).

## 1. Das zukünftige Steueraufkommen

In mehr oder weniger stark voneinander abweichenden Schattierungen herrscht die Ansicht vor, § 370 AO schütze das Staatsvermögen. Dabei ist man sich auch dahingehend einig, dass mit ihm nicht bereits gebildetes, sondern erst in Zukunft entstehendes gemeint sein kann: Geschützt werden soll allein das *zukünftige* Steueraufkommen<sup>126</sup>, nämlich das Aufkommen aus einer Steuer, die der Pflichtige aufgrund ordnungsgemäßer Angaben noch zu entrichten oder der Fiskus zu erstatten hätte.

### a. Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen

#### aa. Der konkrete Steueranspruch

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Literaturlauffassung schützt § 370 AO das *Interesse* des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen *in jeder einzelnen Steuerart* oder – kurz gewendet – den konkreten „Steueranspruch“<sup>127</sup>. Ähnlich beschreiben andere dieses Interesse als „Anspruch des Staates auf den Ertrag der Steuern während eines Besteuerungszeitraums“<sup>128</sup> oder – nur den Wortlaut des § 370 AO in Teilen wiedergebend – Vermeidung einer „Verkürzung der einzelnen Steuer“<sup>129</sup>.

#### bb. Vollständiges und rechtzeitiges Aufkommen in der Gesamtheit aller Steuerarten

Hiergegen wendet sich ausdrücklich *Mattern*, der die „Steuerhoheit“<sup>130</sup> des Staates missverständlich als Rechtsgut der Steuerhinterziehung bezeichnet. Gemeint ist damit nicht die Gesetzgebungsbefugnis der zuständigen Staatsorgane in diesem Bereich<sup>131</sup>, sondern die Erweiterung des Rechtsguts auf „das Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen in der *Gesamtheit aller Steuerarten*“<sup>132</sup>.

<sup>126</sup> *Backes*, Tatbestands- und Verbotsirrtum, 149.

<sup>127</sup> Grundlegend *BGH*, Urteil vom 18.09.1981 – 2 StR 358/81 – St 30, 44, 46 = *wistra* 1982, 29, 31; im Ergebnis auch *Buschmann/Luthmann*, Steuerstrafrecht, 11; *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, Einleitung Rn. 10, § 370 Rn. 14; *Hartung*, Steuerstrafrecht, 44; *Höser*, Vorbereitungshandlung und Versuch im Steuerstrafrecht, 133; *Hübschman/Hepp/Spitaler-Hellmann*, § 370 Rn. 43; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 9.6; *Meine*, Vorteilsausgleichsverbot, 45, 57; *Meyer*, NSStZ 1986, 443; *Müller*, Zolldelikte, 16; *Papier/Dengler*, BB 1996, 2593, 2600.

<sup>128</sup> *Kohlmann/Sandermann*, StuW 1974, 221, 231; *Seckel*, Steuerhinterziehung, 47 f.; *Sudau/Lammerding*, Steuerstrafrecht, 38; *Koch-Zeller*, § 370 Rn. 8.

<sup>129</sup> *Bauerle*, Steuerstrafe, 72.

<sup>130</sup> *Mattern*, ZStW 67 (1955), 367 Fn. 16: „...im Gegensatz zum BGH...“, „...so bietet das auch Vorteile für die Konkurrenzlehre...“; ebenso *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 16.

<sup>131</sup> So deutet etwa *Backes* die Rechtsgutdefinition *Matterns* in Tatbestand- und Verbotsirrtum, 148; *Seckel*, Steuerhinterziehung, 46.

<sup>132</sup> So ausdrücklich *Mattern* in Steuerstrafrecht, 81.

Folgen zeitigten die unterschiedlichen Reichweiten der Rechtsgutbestimmungen *Matterns* und der herrschenden Sichtweise allein in den Bereichen Verjährung und Strafklageverbrauch. So wurde früher ein Fortsetzungszusammenhang im Steuerstrafrecht angenommen, wenn mehreren gemäß §§ 369 II AO i.V.m. 53 StGB an sich rechtlich selbständigen Steuerstraftaten ein Gesamtvorsatz zugrundelag, der sämtliche Teile der geplanten Handlungsreihe in den wesentlichen Grundzügen ihrer Gestaltung umfasste. Die einzelnen Tathandlungen mussten dabei gleichartig vorgenommen worden sein, in einem engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen und sich jeweils gegen gleichartige Rechtsgüter richten<sup>133</sup>. Wer das Rechtsgut der Steuerhinterziehung auf die jeweils betroffene Steuerart begrenzte, musste daher den Fortsetzungszusammenhang in jenen Fällen ablehnen, in denen der Täter unterschiedliche Steuern verkürzte, sein Verhalten aber im Übrigen den Anforderungen der Rechtsfigur genügte. Mit Beschluss vom 3. Mai 1994<sup>134</sup> verzichtete der Große Senat für Strafsachen des *BGH* jedoch grundsätzlich auf die weitere Anwendung dieser Rechtsfigur und lehnte im Folgenden die ausnahmsweise Geltung ihrer Grundsätze im Steuerstrafrecht ab<sup>135</sup>, so dass die gegenteiligen Ansichten insoweit nicht mehr zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können.

Ohnehin keine Relevanz hat der Streit für die hier allein interessierende Frage, ob das Rechtsgut des § 370 AO auch dann betroffen ist, wenn eine für unvereinbar mit der Verfassung erklärte Steuer angegriffen wird. Denn wenn man hierauf antwortete, dass auch ein in dieser Weise bemakelter Steueranspruch von § 370 AO geschützt sei, wäre zwar zunächst die zu ihm gehörende einzelne Steuerart betroffen, mit ihr dann aber notwendigerweise auch ein Teil der Gesamtheit aller Steuerarten. Folglich müsste man nach beiden Ansichten eine Rechtsgutverletzung bejahen. Und umgekehrt wäre sie nach beiden Auffassungen zu verneinen, wenn man den Konflikt in gegenteiliger Weise auflöste. Die Differenzierung erscheint daher für den weiteren Gang der Untersuchung unergiebig.

#### cc. Äußerer Bestand der Ansprüche auf Steuern, Zölle und Eingangsabgaben

Nur in einen vermeintlichen Gegensatz hierzu setzt sich *Backes*, nach dem „der äußere Bestand der Ansprüche auf Entrichtung von Steuern, Zöllen und Eingangsausgaben oder die Herrschaft über diese Vermögensbestandteile“<sup>136</sup> von § 370 AO geschütztes Rechtsgut ist. Der Autor vergleicht die Vorschrift mit § 242 StGB. Ebenso wie der Dieb keinesfalls die *rechtliche* Position des Eigentümers, sondern allenfalls die tatsächliche schwächen könne, vermöge der Hinterzieher nur den „äußeren“ Bestand der Steueransprüche zu beeinträchtigen. *Backes* meint damit „die Summe der konkreten Einzelansprüche, aus denen sich der Bestand zusammensetzt.“ Dieb-

<sup>133</sup> Erbs/Kohlhaas-Senge, § 370 AO Rn. 93.

<sup>134</sup> GSSt 2 und 3/93 - St 40, 138 = NJW 1994, 1663 = NStZ 1994, 383.

<sup>135</sup> *BGH*, Beschluss vom 20.06.1994 – 5 StR 595/93 – St 40, 195 = NStZ 1994, 493.

<sup>136</sup> Tatbestands- und Verbotsirrtum, 150; StuW 1982, 253, 254.



stahls- und Steuerhinterziehungstatbestand seien auf die Entziehung eines bestimmten Vermögensbestandteils gerichtet, wobei als Entziehungsmittel bei der Vorschrift des Kernstrafrechts die Wegnahme, bei der Steuerhinterziehung die Verletzung steuerlicher Sachaufklärungspflichten fungiere.

Nicht gegen das gefundene Ergebnis, sondern seine Herleitung richtet sich vielfach Kritik. Ein systematischer Vergleich beider Tatbestände verbiete sich aus vielen Gründen<sup>137</sup>. Insbesondere sei die auf ein Unterlassen der Geltendmachung von Steueransprüchen gerichtete Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht mit der Wegnahme vergleichbar<sup>138</sup>. Denn während die Wegnahme eine auf Fremdschädigung gerichtete Tathandlung ist, entspricht das von § 370 AO geforderte Täterverhalten eher dem eines Selbstschädigungsdeliktes wie etwa § 263 StGB. *Backes* systematische Ableitung erscheint daher zweifelhaft. Als Ausgangspunkt seiner Überlegungen kennzeichnet *Backes* den Begriff des Rechtsguts als „die bewertete Beziehung von Menschen zu Lebensinteressen“, nicht das Interesse als solches. So wie § 242 StGB „das Eigentum, nicht aber das Interesse am Schutz des Eigentums“ schütze, könne Rechtsgut der Steuerhinterziehung allein das („zukünftige“) vollständige und rechtzeitige Aufkommen der einzelnen Steuer sein und nicht das staatliche Interesse am Bestand der Steueransprüche.

Doch dieser Vergleich hinkt. Denn während der Begriff „Eigentum“ das umfassendste *Recht* einer Person zu tatsächlichen und rechtlichen Herrschaftshandlungen an einer Sache<sup>139</sup> meint, handelt es sich beim Steueraufkommen um ein bloßes *Faktum*, also gerade kein – wie auch immer „bewertetes“ – Verhältnis einer Person zu einem Gegenstand. Der Dieb stört die von der Rechtsordnung abgesicherte Beziehung zwischen Eigentümer und Sache. Der Hinterzieher würde, *Backes* Schlussfolgerungen einmal als richtig unterstellt, lediglich die *Summe* der Steueransprüche verkürzen, und damit die Rechtsbeziehung des Staates zu seinen anderen Bürgern gar nicht tangieren. Letztlich unterstreicht *Backes* selbst einen wesentlichen Unterschied, wenn er auf die § 370 AO prägende Vereitelung *zukünftiger* Vermögensbildung des Staates hinweist. Kennzeichnet doch den Diebstahl der tatsächliche Verlust *bestehender* Vermögenswerte und gerade nicht den noch zu bildender.

Im Zusammenhang mit den Fragen, denen diese Untersuchung nachgeht, erscheint jedoch wichtiger als die Kritik an *Backes* Erwägungen der wiederholte Hinweis auf ihre augenfälligen Gemeinsamkeiten mit dem Üblichen. Das unterstreicht der Autor selbst, indem er zu Beginn seiner Beschäftigung mit dem Rechtsgut des § 370 AO

---

<sup>137</sup> Zusammenstellung bei *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 26.

<sup>138</sup> Vgl. auch *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 9.5, der allenfalls Parallelen zwischen § 370 AO und § 170 StGB sieht, weil auch diese Vorschrift das „Verhindern des Nehmenlassens“ pönalisiert.

<sup>139</sup> Palandt-*Bessenge*, vor § 903 Rn. 1.

das von einer Steuerhinterziehung verletzte Interesse „noch allgemein formuliert“<sup>140</sup> als das am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen. Dass der Autor im Folgenden den Begriff des Rechtsguts von dem des „Interesses“ abkoppelt, dürfte der weiteren Beschäftigung mit der Frage, ob das Rechtsgut der Steuerhinterziehung im Falle der Verkürzung von mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuern verletzt wird, keine neuen Impulse geben. Denn Schutzobjekt bleibt nach beiden Anschauungen letztlich doch das zukünftige Steueraufkommen.

## **b. Soziale Funktion des Steueraufkommens und Besteuerungssystem**

Angelehnt an neuere Rechtsgutlehren<sup>141</sup> betonen einige Autoren die Bedeutung von Steueraufkommen und Besteuerungssystem für die Gesellschaft. So sieht *Terstegen* von § 370 AO mehrere Positionen geschützt: die „Vermögen aller Steuerpflichtigen, soweit sie zu den öffentlichen Lasten beitragen müssen; den geregelten Ablauf des Gemeinschaftslebens, soweit es dafür öffentlicher Mittel bedarf; das Vermögen der einzelnen Staatsbürger, soweit es durch einen durch Steuerverkürzung begangenen unlauteren Wettbewerb beeinträchtigt wird“<sup>142</sup>.

Erkennbar rückt der Autor noch individuelle Interessen in den Mittelpunkt seiner Rechtsgutbestimmung, verbindet diese jedoch mit der sozialen Funktion von Steuern, vor allem der Finanzierung öffentlicher Aufgaben (Fiskalzweckerfüllung) und Regulierung gesellschaftlicher Zustände, Prozesse, Beziehungen etc. (Sozialzweckerfüllung). Noch abstrakter sieht *Dannecker* das staatliche Vermögensinteresse am vollständigen Steueraufkommen und das Besteuerungssystem als solches geschützt<sup>143</sup>. Hierzu dient ihm ein systematischer Vergleich mit §§ 264 und 265b StGB, die nicht nur das von der Subventions- oder Kreditvergabe begünstigte private bzw. öffentliche Vermögen schützen, sondern gleichzeitig die ihnen zugrunde liegenden Institutionen, nämlich das Kredit- oder Subventionswesen selbst<sup>144</sup>.

Ob zwischen diesen neueren Ansichten und der üblichen Sicht ein fundamentaler Gegensatz besteht, ist jedoch ebenso fraglich<sup>145</sup>. Denn hier wie dort findet sich der Schutz des Vermögens betont. Ob man nun, was nahe liegt, das des Staates oder, etwas fernliegender, das der einzelnen Steuerzahler in den Mittelpunkt rückt, ist allein eine Frage begrifflicher Abstraktion. Wer behauptet, Rechtsgut des § 370 AO

---

<sup>140</sup> *Backes*, Tatbestands- und Verbotsirrtum, 147.

<sup>141</sup> Siehe oben B.I.1. [S. 23 f.].

<sup>142</sup> *Terstegen*, Steuerstrafrecht, 81.

<sup>143</sup> *Dannecker*, Steuerhinterziehung, 174 ff.

<sup>144</sup> Vgl. zu § 264 StGB *Tröndle/Fischer*, § 264 Rn. 3: „...gewisse Parallele in § 370 AO...“ und „...Rechtsgut der Planungs- und Dispositionsfreiheit der öffentlichen Hand im Wirtschaftsreich...“; ferner zu § 265b *Arzt/Weber*, LH 4, 37: Rechtsgut der Vorschrift sei die „Kreditwirtschaft als solche“; in diesem Sinne auch *Krey*, BT/2, 164.

<sup>145</sup> Hierfür offenbar *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 14 ff. und 27 ff.

sei der Anspruch des Staates auf Steuerzahlung, wird einer Sichtweise kaum widersprechen können, welche die Folgen<sup>146</sup> der Steuererhebung für den einzelnen Steuerpflichtigen oder die Gesellschaft betont. Denn andernfalls sähe er im Steueranspruch des Staates einen reinen Selbstzweck. Dass aber Strafe keinem Selbstzweck dienen darf, einigt gerade die Befürworter des Rechtsgüterschutzkonzeptes. Ob man nun auf dem Weg zur richtigen Rechtsgutbestimmung im Steuerstrafrecht beim legitimen Interesse des Staates, Steuern zu erheben, innehält, oder die sich aus der Ausübung dieses Rechts ergebenden Konsequenzen in seine Überlegungen einbezieht – seien es die für die Gesellschaft oder die für den Steuerpflichtigen – ist bei Lichte besehen bloße Formulierungsfrage. Einen *materiellen* Unterschied wird man aus diesen unterschiedlichen Blickwinkeln heraus nicht erkennen können<sup>147</sup>. Bildlich gesprochen betrachtet man aus ihnen lediglich die unterschiedlichen Seiten ein- und derselben Medaille.

### c. Steuerliche Mitwirkungspflichten

Stimmen in der Literatur knüpfen unmittelbar an das tatbestandliche Verhalten gemäß § 370 AO an und erkennen das Rechtsgut der Vorschrift im „Anspruch des Staates auf Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen“<sup>148</sup>. Dies beruht auf der Überlegung, dass der Staat sein Vermögen der Höhe und dem Umfang nach nicht kennt und insoweit auf die Aufklärung durch seine Schuldner angewiesen ist. „Gefahr“ für das Vermögen des Fiskus bestünde daher schon dann, „wenn die Aufklärung über einen steuerlich erheblichen Sachverhalt unterbleibt oder unrichtig bzw. unvollständig gegeben wird“<sup>149</sup>.

Gegen diese Ansicht wird meist vorgebracht, sie „mache den über die bloße Vornahme der Tathandlung hinausgehenden Erfolg im Tatbestand des § 370 AO überflüssig“<sup>150</sup> und funktioniere somit *contra legem* ein ausdrücklich normiertes Erfolgsdelikt in ein abstraktes Gefährdungsdelikt um<sup>151</sup>. Doch das Erfolgserfordernis hat für die Anhänger dieser Auffassung selbst keineswegs die Bedeutung, die ihre Gegner ihm beimessen. Dies kann man sich am Besten mit dem Blick auf eine ähnlich gelagerte Problematik im Kernstrafrecht vor Augen führen: Der Tatbestand des § 263 I StGB setzt neben einer Vermögensbeschädigung die Erregung eines Irrtums

---

<sup>146</sup> Backes bewertet sie freilich als „Folgen und Nebenwirkungen höchst sekundärer Art“, s. Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, 148.

<sup>147</sup> So i. Erg. auch Suhr, der den dargestellten Auffassungen zutreffend den gemeinsamen Kern eines Vermögensdelikts unterstellt, a.a.O., 19, 23: „Geschützt wird, oberflächlich definiert, das Steueraufkommen“.

<sup>148</sup> Ehlers, FR 1976, 504, 505; Troeger/Meyer, Steuerstrafrecht, 8.

<sup>149</sup> Ehlers, a.a.O.; vgl. auch Kohlmann/Sander mann, StuW 1974, 221, 235.

<sup>150</sup> Ausdrücklich Suhr, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 23; in diesem Sinne auch Backes, StuW 1982, 253, 259 und Kirchhof, NJW 1985, 2977, 2981; vgl. auch Kohlmann/Sander mann, StuW 1974, 221, 229 ff.

<sup>151</sup> In diesem Sinne etwa Göggerle, BB 1982, 1851, 1856.

beim Täuschungsoffer voraus. Nach heute allgemeiner Auffassung schützt die Vorschrift aber allein das Vermögen als Ganzes<sup>152</sup>. Wer behauptet, § 370 AO müsse allein wegen seiner Steuerverkürzungsvoraussetzung den mit ihr korrespondierenden Steueranspruch schützen, dürfte konsequenterweise die herkömmliche Rechtsgutbestimmung bei § 263 StGB nicht als erschöpfend betrachten. Er müsste unter Hinweis auf die von der Vorschrift geforderte Irrtumserregung *auch* die Willensentschlussfreiheit geschützt sehen. Gerade das tut aber heute wohl niemand mehr<sup>153</sup>. Wird doch dem Täuschungselement allein die Funktion eingeräumt, strafrechtlich relevante von strafrechtlich unbedeutenden Angriffen auf das Vermögen zu scheiden.

Vor diesem Hintergrund führt gleichwohl das systematische Kernargument der Lehre, Rechtsgut des § 370 AO sei die Mitwirkungspflicht des Steuerschuldners, in die Irre: Das in § 370 IV S. 3 AO verankerte Kompensationsverbot, wonach der Erfolg nicht deshalb entfällt, weil „die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können“, zeige, dass das Rechtsgut der Vorschrift auch dann betroffen sei, wenn dem Steuergläubiger gar kein Schaden entsteht<sup>154</sup>. Ob der Tatbestand einer Norm einen Erfolg voraussetzt oder die bloße Gefährdung eines Tatobjekts ausreichen lässt, gibt eben keinen verlässlichen Hinweis auf das geschützte Rechtsgut.

Für die hier interessierenden Fragen dürfte jedoch abermals eine wesentliche Übereinstimmung mit den zuvor erörterten Ansichten ins Gewicht fallen. Denn allen liegt die Überlegung zugrunde, dass der Fiskus die Steuerschuld nur dann ordnungsgemäß festsetzen und Beitreiben kann, wenn die Steuerschuldner ihre Mitwirkungspflichten erfüllen. Diese Pflichterfüllung ist somit „Voraussetzung“<sup>155</sup> dafür, dass § 370 AO die vermögensschützende Wirkung entfalten kann, die er nach den verschiedenen Spielarten der herkömmlichen Betrachtung hat. Unter diesem Blickwinkel nähert sich ihr also auch diese Auffassung an, § 370 AO schütze die steuerlichen Mitwirkungspflichten<sup>156</sup>.

---

<sup>152</sup> Sch/Schr-Cramer, § 263 Rn. 3.

<sup>153</sup> Zuletzt noch Gutmann, MDR 1963, 3.

<sup>154</sup> Bilsdorfer, DStR 1982, 132, 133.

<sup>155</sup> So ausdrücklich Suhr, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 15; freilich ohne daraus den Schluss zu ziehen, dass die unterschiedlich formulierten Rechtsgutbestimmungen einen gemeinsamen Kern aufweisen. Ihn scheint hingegen Backes in „Tatbestands- und Verbotsirrtum“ auf S. 147 zu erkennen, wenn er diese Auffassung mit dem Argument verwirft, es liege „...dem Staat daran, über steuerlich erhebliche Tatsachen nicht in Unkenntnis gelassen...zu werden, damit er seine Ansprüche auf Entrichtung von Steuern...rechtzeitig und in vollem Umfang durchsetzen kann. Dann aber wäre das verletzte Interesse in Wahrheit nicht das Interesse an der Erfüllung der steuerrechtlichen Sachaufklärungspflichten, sondern...das Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen.“

<sup>156</sup> Ähnlich schon Backes a.a.O.: „...liegt dem Staat daran, über steuerlich erhebliche Tatsachen nicht in Unkenntnis gelassen...zu werden, damit er seine Ansprüche auf Entrichtung von Steu-

#### d. Zusammenfassung und Subsumtion

In verschiedenen Varianten sehen Rechtsprechung und Literatur das *Kollektivrechtsgut* des Staatsvermögens von § 370 AO geschützt, soweit es durch Einnahmen gebildet wird, die ihm aufgrund geltender steuerrechtlicher Vorschriften zustehen. Die Unschärfe des Rechtsgutbegriffs führt dazu, dass manche dabei das Interesse des Staates an der rechtzeitigen und vollständigen Bildung dieses Vermögens betonen (*Rspr.* und *h.L.*), andere hingegen das Steueraufkommen selbst als Schutzobjekt ansehen (*Backes*). Die Unklarheiten bezüglich der Reichweite des Rechtsgutbegriffs wiederum veranlassen einige, das Schutzobjekt auf die Einnahmen des Staates in jeder einzelnen Steuerart zu reduzieren (*Rspr.* und *h.L.*), oder gar auf die bloße Verletzung der hierfür vom Steuerschuldner geforderten Mitwirkungspflichten (*Teile der Lehre*, insb. *Ehlers*). Umgekehrt legen andere ihren Überlegungen einen weiten Rechtsgutbegriff zugrunde. Sie beziehen das gesamte Steueraufkommen in seine Ausfüllung ein (*Mattern*) oder berücksichtigen primär die Folgen, die dieser Vorgang bei den ehrlichen Steuerzahlern zeitigt (*Terstegen*).

Im Zentrum aller unterschiedlichen Formulierungen steht letztlich die einfache Erkenntnis, dass der Staat die Erfüllung seiner Aufgaben mit Steuern finanzieren muss. Der Gesetzgeber erlässt hierzu Vorschriften, die seinen Bürgern Zahlungspflichten auferlegen, und stellt die Erfüllung dieser Pflichten durch verfahrensrechtliche Regelungen sicher. Die Funktionsfähigkeit dieses Mechanismus ist bedroht, wenn ein durch solche Vorschriften verpflichteter Schuldner seiner Zahlungspflicht nicht im geforderten Umfang nachkommt. Ob diese Vorschriften verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen oder nicht, hat keinerlei Bedeutung. Allein ihre *Geltung* ist von Belang. Soweit das *BVerfG* sie anordnet, stellt der Verstoß gegen diese Vorschriften einen Eingriff in den Mechanismus dar, und das Rechtsgut des § 370 AO ist nach der üblichen Sicht jedenfalls bei einem Angriff auf das zukünftige Staatsvermögen durch eine in § 370 AO beschriebene Tathandlung<sup>157</sup> verletzt. Falsch wäre es aber, aus der Vermögensminderung allein schon auf die Tatbestandsverwirklichung zu schließen<sup>158</sup>. – Ob in der Verkürzung von mit dem Grundgesetz unvereinbaren Steuern auch ein Verhalten liegt, das den Voraussetzungen des § 370 AO genügt, ist eine Frage, die sich mit dem Hinweis auf den vermögensstrafrechtlichen Charakter der Steuerhinterziehung allein noch nicht beantworten lässt.

---

ern...rechtzeitig und in vollem Umfang durchsetzen kann. Dann aber wäre das verletzte Interesse in Wahrheit nicht das Interesse an der Erfüllung der steuerrechtlichen Sachaufklärungspflichten, sondern...das Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen.“

<sup>157</sup> Diese Einschränkung ergibt sich aus der Bestimmung steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten als Rechtsgut des § 370 AO.

<sup>158</sup> Vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 9.4 f., der deshalb zu Recht eine Lösung der hier zu entscheidenden Fälle frei von Rechtsguterwägungen befürwortet.

## 2. Die gerechte Lastenverteilung

Mit seiner rechtspolitischen Aussage weist *Tipke*<sup>159</sup> auf eine Konsequenz aus dem Blankettcharakter des § 370 AO hin, die bei den Bemühungen um die richtige Bestimmung seines Rechtsguts lange Zeit unberücksichtigt geblieben ist. Denn „die allgemeine Praxis koppelt das Strafrecht mechanisch an das Steuerrecht an. Danach wird durch die Strafe nur die öffentliche Kasse geschützt, sonst nichts“<sup>160</sup>.

### a. Das „Zinsurteil“ des *BVerfG* und seine angebliche Bedeutung für das Rechtsgut der Steuerhinterziehung

Dem soll eine völlig neuartige Rechtsgutbestimmung entgegenwirken, deren konstruktiver Ausgangspunkt das „Zinsurteil“ des *BVerfG*<sup>161</sup> bildet. Ausgehend von der Vermutung, dass „jedenfalls die Hälfte“ der steuerpflichtigen Kapitalerträge nicht ordnungsgemäß versteuert wird, fordert es von der Steuergesetzgebung, dass „die Gleichheit der Besteuerung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet ist“. Die Belastung der Bürger mit Steuern beziehe schließlich ihre „Rechtfertigung...auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenverteilung“. Diese Feststellung dient *Salditt*<sup>162</sup> als Fundament für die folgende Überlegung: „Der Staat des Grundgesetzes darf Steuern nicht schon deshalb erheben, weil er sie braucht. Vielmehr darf er den Menschen Steuern auferlegen, wenn und soweit er die Gleichheit der Lastenverteilung respektiert.“ Dies müsse erst recht das Strafrecht – *ultima ratio* im System staatlicher Sozialkontrolle<sup>163</sup> – berücksichtigen. Steuerhinterziehung sei deshalb strafbar, „weil sie die Rechtfertigung der Steuern bedroht und zerstört – die Gleichheit der Lasten nämlich.“ Im Umkehrschluss sei die Verkürzung von Abgaben nur strafwürdig, soweit es um gleichmäßig verhängte und erhobene Steuern gehe. Hierfür dient *Salditt* zusätzlich ein historisches Argument: Schon das preußische Steuer-Reglement von 1810 begründete die Bestrafung der Defraudation damit, *jeder* müsse durch seinen Anteil an den Abgaben „dazu beitragen...die allgemeine Last seinen Mitbürgern zu erleichtern“<sup>164</sup>. Schlussfolgerung: § 370 AO schützt nicht das Kollektivrechtsgut der öffentlichen Kasse, sondern eine Rechtsposition, auf die sich jeder einzelne Steuerzahler berufen kann, also ein *Individualrechtsgut*. Dies sei der „Anspruch der Bürger, die Abgaben nur nach dem Maßstab der Gleichbehandlung tragen zu müssen“<sup>165</sup>.

---

<sup>159</sup> Die Steuerrechtsordnung III, § 32 2. (1417).

<sup>160</sup> *Salditt*, StraFo 1997, 65, 67.

<sup>161</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 239 = FR 1991, 375 („Zinsurteil“).

<sup>162</sup> StraFo 1997, 65, 68.

<sup>163</sup> *Krey*, AT 1 § 1 Rn. 4, 18 (2, 8 f.).

<sup>164</sup> Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1810, 40, 60.

<sup>165</sup> *Salditt*, StraFo 1997, 65, 68.

## b. Subsumtion

*Salditts* Rechtsgutdefinition zeigt sich eng an die Qualität der blankettausfüllenden Normen angelehnt: „Wenn die verkürzte Steuer den Gleichheitssatz verletzt, gilt dies auch für die verhängte Steuerstrafe als Zwillingschwester...§ 370 AO schützt daher, teleologisch reduziert, lediglich die nach dem Maß der Gleichbehandlung erhobenen Abgaben“<sup>166</sup>. Hieraus ergibt sich ein Differenzierungserfordernis für Fälle, in denen das *BVerfG* die „Unvereinbarkeit“ einer abgabenrechtlichen Vorschrift mit dem Grundgesetz feststellt. In konsequenter Anwendung des so verstandenen Gleichbehandlungskriteriums hängt es nämlich von den materiell-rechtlichen Gründen der „Unvereinbarkeit“ ab, ob ein Angriff auf das Individualrechtsgut der „allgemeinen Lastengleichheit“ bejaht werden kann: Nur wenn die Steuer, deren Verkürzung Gegenstand des strafrechtlichen Vorwurfs ist, gegen einen Gleichheitssatz verstößt, liegt auch ein Angriff auf das in diesem Sinne bestimmte Rechtsgut der Steuerhinterziehung vor. Leidet die Abgabe hingegen an einem verfassungsrechtlichen Mangel, der nicht die gleichmäßige Verteilung der steuerlichen Lasten auf die Gesellschaft bedroht, ist das Rechtsgut der Steuerhinterziehung auch nach *Salditts*cher Definition nicht betroffen. *In praxi* sind solche Fälle bislang allerdings selten vorgekommen. Denkbar sind sie allein dort, wo eine verfassungskonforme Gesetzgebung unterblieben ist und der verfassungsrechtliche Mangel nicht auf einem Gleichheitsverstoß beruht. Der Autor selbst scheint die Unterscheidung denn auch nicht weiter zu berücksichtigen. Denn nach ihm „schließt“ das Rechtsgut der allgemeinen Lastengleichheit schlechthin „die Bestrafung der Hinterzieher verfassungswidriger Steuern aus“<sup>167</sup>. Differenzierungen nach der Art des Verfassungsverstoßes finden sich deshalb in der literarischen Auseinandersetzung mit *Salditts* Rechtsgutbegriff (fast) nirgendwo<sup>168</sup>.

Doch der Autor zieht weitergehende Konsequenzen: Steuerhinterziehung sei „strafbar, weil sie die gerechte Lastenverteilung gefährdet. Solange auch ungerechte Steuern erhoben werden, ist der Konfliktfall auszurufen. Hier scheidet die Bestrafung am Willkürverbot und am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit“<sup>169</sup>. *Salditt* sieht sich also nicht allein an die Ablehnung einer Rechtsgutverletzung für den Fall der Verkürzung *verfassungswidriger* Abgaben gebunden. Vielmehr soll bereits die Feststellung ihrer materiellen *Ungerechtigkeit*<sup>170</sup> genügen. Einen Maßstab anhand

---

<sup>166</sup> StraFo 1997, 65, 68.; FS für Tipke, 475, 479; *Haass*, Anmerkung zu LG München II, Beschluss vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99, NStZ 2000, 538, 539.

<sup>167</sup> StraFo, 1997, 65, 68.

<sup>168</sup> S. etwa *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, wistra 1998, 161, 166: „Eine Bestrafung von als verfassungswidrig festgestellten Steuern müsse daher unterbleiben...“; ähnlich *Bornheim*, DB 1997, 1534, 1588 Fn. 53; *StuW* 1998, 146, 154; *Schmidt*, wistra 1999, 121, 124; *Ulsamer/Müller*, wistra 1998, 1, 3 Fn. 33; im o.g. Sinne differenzierend wohl nur *Meine*, DStR 1999, 2101, 2103.

<sup>169</sup> StraFo 1997, 64, 69; s.a. FS für Tipke, 475, 494 f.

<sup>170</sup> So auch die Lesart *Kohlmanns*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 9.5, und *Meines*, DStR 1999, 2101, 2103.

dessen man die Ungerechtigkeit einer Steuer zweifelsfrei bestimmen könnte, liefert *Salditt* allerdings nicht<sup>171</sup>. Er nimmt einen entsprechenden Verstoß offenbar im Falle der Zinsabschlagsteuer in ihrer 1997 geltenden Fassung an<sup>172</sup>, die nach seiner Ansicht – wie die vom *BVerfG* bereits in seiner Entscheidung vom 27.06.1991<sup>173</sup> bemängelte zeitgenössische Zinsbesteuerung – nicht von einem „faktisch gleichmäßigen Gesetzesvollzug“ begleitet werde. Die Begründung läuft hier wiederum auf die Annahme eines Verstoßes gegen Art. 3 I GG hinaus. Demnach bestünde eine weitestgehende Kongruenz zwischen den Fällen der Weigerung, ungerechte Steuern zu zahlen, und denen der Verkürzung gleichheitswidriger Steuern, so dass die Unterscheidung an Gewicht verlöre.

### III. Kritische Auseinandersetzung mit Rechtsguterwägungen

Bei den Bemühungen um die richtige Bestimmung des Rechtsguts der Steuerhinterziehung treten zwei Grundströmungen hervor. *Salditt* rückt den redlichen Steuerzahler in den Mittelpunkt seiner Erwägungen und sieht in § 370 AO ein Mittel zur Verteidigung des Rechtes auf gleichmäßige Lastenverteilung. Rechtsprechung und herrschende Lehre stellen das Fiskalinteresse in den Vordergrund und sehen die öffentliche Kasse von § 370 AO geschützt. Zur Lösung der vorliegenden Probleme können rechtsgutbezogene Überlegungen meines Erachtens jedoch nur wenig beitragen. Sie vermögen im Wesentlichen nur Aspekte bei der von der Auslegung des Hinterziehungstatbestands losgelösten rechtspolitischen Frage der Strafwürdigkeit bestimmter Verhaltensweisen aufzuzeigen. Das hat einerseits *allgemeine* Gründe, die mit der mancher Rechtsgutbestimmung zugrundeliegenden Methode zusammenhängen. Andererseits sind solche Erwägungen gerade im Falle der *Steuerhinterziehung* von besonders geringer Aussagekraft, wie im Folgenden näher begründet werden soll.

#### 1. Im Allgemeinen

Dass rechtsstaatlich zustande gekommene Strafvorschriften Positionen zu schützen haben, die der Einzelne oder eine Vielzahl von Menschen für wertvoll erachtet, liegt auf der Hand. Denn *willkürlich* bestraft würden Verhaltensweisen, die gegen völlig sinnlose Verbote verstießen<sup>174</sup>. Und sinnlos wären diese Verbote, wenn der Verstoß gegen ihren Verhaltensbefehl keinerlei negative Auswirkung auf schützenswerte Güter, Rechte oder – geringstenfalls – Interessen hätte. Die völlige Beschränkung des Strafzwecks auf einen rein repressiven Unrechts- und Schuldausgleich im Sinne der absoluten Straftheorien ist mit den verfassungsrechtlichen Begrenzungen hoheitli-

<sup>171</sup> Hierzu kritisch *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 9.5.

<sup>172</sup> StraFo 1997, 65, 67, 69; zwischenzeitlich hat das *BVerfG* diese Zinsbesteuerung für verfassungswidrig und § 23 I 1 Nr. 1 b) EStG für nichtig erklärt, hierzu näher oben, A.I.2.a.aa. (2) [S. 6 f.]

<sup>173</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 329 = FR 1991, 375 („Zinsurteil“).

<sup>174</sup> Vgl. *Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, § 76 IV. Rn. 637.



cher Eingriffe nicht zu vereinbaren<sup>175</sup>. Bestimmt man aber die Rechtsgüter auszulegender Strafvorschriften allzu abstrakt, wird der Nutzen der Bemühungen unklar. So ist etwa die häufig diskutierte Frage, ob ein Freier das „Vermögen eines anderen...beschädigt“, wenn er sich die sittenwidrige Leistung einer Dirne ohne Gegenleistung „erschwindelt“, mit Hilfe des abstrakt bestimmten Rechtsguts „Vermögen“<sup>176</sup> nicht zu beantworten. Noch deutlicher: Der Rechtsgutbegriff taugt nicht einmal als Ansatz zur Lösung solcher Probleme. Denn ob ein so erwirkter Verdienst Vermögen im Sinne des Betrugstatbestands ist, soll ja gerade geklärt werden. Im Übrigen vernebelt eine derart weite Rechtsgutdefinition, dass nur bestimmte vermögensmildernde Handlungen unter Strafe gestellt sind. So werden von § 263 I StGB ausschließlich solche Vermögensschäden erfasst, die „durch Vorspiegelung falscher oder durch Entstellung oder Unterdrückung wahrer Tatsachen“ verursacht wurden. Zur Beantwortung der Frage, ob ein solches (Täuschungs-) Verhalten vorliegt, kann ein weit gefasster Rechtsgutbegriff erkennbar nichts beisteuern.

Wer deshalb bestrebt ist, das von einer strafrechtlichen Vorschrift geschützte Rechtsgut enger zu umreißen, läuft dagegen Gefahr, den Gesetzestext nur mit anderen Worten zu paraphrasieren. Im Beispiel des Betrugs müsste man ungefähr so formulieren: „§ 263 StGB schützt das Vermögen als Ganzes gegen die zur Selbstschädigung veranlassende Täuschung.“ – Diese Wendung gibt in verkürzter Form wesentliche Elemente des objektiven Betrugstatbestands wieder. Und man könnte selbst hier noch kritisieren, dass die Rechtsgutdefinition zu kurz griffe. Denn die vom Tatbestand des § 263 I StGB geforderte subjektive Bereicherungskomponente wird überhaupt nicht berücksichtigt. Die Bestimmung des Rechtsguts, das eine Strafvorschrift schützen soll, ist daher für die Auslegung ihres Tatbestands ohne jeden Nutzen und sogar geeignet irrezuleiten.

## 2. Im Besonderen

Besonders augenfällig wird die geringe Aussagekraft von Rechtsguterwägungen im Hinblick auf die hier zu untersuchende Problematik der Hinterziehung verfassungswidriger und „verfassungswidrig“ genannter Steuern.

### a. Zu § 370 AO als das Staatsvermögen schützende Norm

Die meisten gelangen zum Ergebnis, dass das Vermögen des Staates, sein Interesse an dessen Erhaltung oder das des einzelnen Steuerzahlers an ihr, von § 370 I AO geschütztes Interesse sei. Andere betrachten steuerrechtliche Mitwirkungspflichten

---

<sup>175</sup> Vgl. *BVerfG*, Urteil vom 21.06.1977 – 1 BvL 14/76 – E 45, 187, 253 f. („Lebenslange Haftstrafe“); Beschluss vom 09.03.1994 – 2 BvL 43, 51, 63, 64, 70, 80/92, 2 BvR 2031/92 – E 90, 145, 171 ff. („Cannabis“); Urteil vom 11.11.1986 – 1 BvR 713/83, 921, 1190/84 und 333, 248, 306, 497/85 – E 73, 206, 253 f. („Sitzblockade“); Urteil vom 25.02.1975 – 1 BvF 1,2,3,4,5,6/74 – E 39, 1, 44 ff., 47 („Schwangerschaftsabbruch“); *Frisch*, Tatbestandsmäßiges Verhalten und Zurechnung des Erfolges, 77 ff., 139 ff.

<sup>176</sup> Etwa Schönke/Schröder-Cramer, § 263 Rn. 1.

als Schutzobjekte der Vorschrift. Der letzten Sichtweise wird meist entgegengehalten, sie sei mit dem Verkürzungserfolg nicht in Übereinstimmung zu bringen, den der Tatbestand voraussetzt. Dabei wird den Vertretern dieser Auffassung ausdrücklich zugute gehalten, dass „bei der Beschreibung der Tathandlung...die Verletzung von Mitwirkungspflichten im Vordergrund“<sup>177</sup> stehe. Hier wird ein Zirkelschluss deutlich, der in beiden Rechtsgutbestimmungen steckt: Der Wortlaut des § 370 AO wird zum Ausgangspunkt der Überlegungen gemacht. Mancher lässt es dabei bewenden, die Tathandlungen der § 370 I Nrn. 1, 2 und Nr. 3 AO unter dem Oberbegriff des Verstoßes gegen eine Mitwirkungspflicht zusammenzufassen und daraus seine Rechtsgutdefinition abzuleiten. Andere knüpfen die ihre an das Erfolgsmerkmal, die Steuerverkürzung. Sie beschreiben dann das Wesen des hierin erscheinenden Begriffs „Steuer“ als einen Anspruch des Staates auf Zahlung einer (steuer-)gesetzlich bestimmten Geldsumme. Erfüllt ihn der Täter durch seine Leistung nicht bzw. nicht „rechtzeitig und vollständig“, wird der Staat um seinen Anspruch – umgangssprachlich gewendet – „geprellt“. So liegt die Schlussfolgerung nahe, ihn als „Rechtsgut“ des § 370 AO zu bezeichnen. Je nach gewähltem Abstraktionsgrad bestimmt man das so ermittelte Rechtsgut auch als „Interesse des Staates am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen“, bezieht die eingetretene Verkürzung auf die Gesamtheit der Steuern oder die einzelne Abgabe, hält das Steueraufkommen des Staates als solches für geschützt, etc. Dann liegt im Falle der tatbestandlichen Steuerverkürzung auch eine Rechtsgutverletzung vor – vorausgesetzt, der Täter hat sich für eine von § 370 I AO ausdrücklich „bestimmte Angriffsmethode“<sup>178</sup> entschieden.

Solche Überlegungen verdeutlichen, dass ein auf diese Weise bestimmtes Rechtsgut im Kern nichts anderes ist als die bloße Umschreibung des von § 370 I AO in Bezug genommenen Verhaltensverbotes, unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen zu machen<sup>179</sup>. Bestimmt man das Rechtsgut der Steuerhinterziehung auf diese übliche Weise, gewinnt man für die Beantwortung von Auslegungsfragen, wie den mit dieser Untersuchung verbundenen, keinerlei Erkenntnis, die aus anderen Quellen als denen des Gesetzes selbst fließen könnte. Das ist zwar zu loben, weil eine Straftat nur dann vorliegt, wenn die Strafbarkeit *gesetzlich* bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde, Art. 103 II GG und §§ 369 II AO i.V.m. 1 StGB. Mit einer solchen Rechtsgutbestimmung können aber keine Zweifelsfälle gelöst werden. Es lässt sich allenfalls eine bestimmte Schutzrichtung des gesetzlichen Tatbestands ausmachen, die im Zusammenspiel mit weiteren Gesichtspunkten eine Lösung befördert.

---

<sup>177</sup> *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 21 f.

<sup>178</sup> *Suhr*, a.a.O., 23.

<sup>179</sup> Zutreffend Hübschmann/Hepp/Spitaler-Hellmann, § 370 Rn. 41.

## **b. Zu § 370 AO als den Anspruch auf gleichmäßige und gerechte Verteilung der Steuerlasten schützende Norm**

### aa. Fehlinterpretation verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung

*Salditt* setzt sich von der üblichen Sicht nicht nur im Ergebnis, sondern gerade in methodischer Hinsicht ab. Die Quelle seiner Erkenntnis ist nämlich nicht der Tatbestand des § 370 AO. Sie findet sich vielmehr in der Verfassungsordnung selbst. Den Ausgangspunkt seiner Rechtsguterwägungen bildet die vom *BVerfG* festgestellte Rechtfertigung von Steuern mit der Gleichheit der Belastung<sup>180</sup>. Ob die aus der Urteilsbegründung abgeleitete Rechtsgutbestimmung dem Geist des Urteils selbst entspricht, ist aber fraglich. So halten *Schmidt*<sup>181</sup> und *Meine*<sup>182</sup> dem Autor sinngemäß folgendes entgegen: Das Gericht verwende in der Entscheidung doch „vielfach Begriffe aus dem strafrechtlichen Bereich“. Und aus dem ihr zugrundeliegenden Sachverhalt sei geradewegs „zu schließen, dass das Gericht die gleichmäßige Durchsetzung angedrohter strafrechtlicher Sanktionen in die...nachhaltige Kontrolle der Angaben der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren (Verifikationsprinzip)“<sup>183</sup> einbeziehen wolle.

Vieles spricht dafür, dass die Zinsurteil-Interpretation seiner Kritiker eher als die Auslegung *Salditts* der Sicht des *BVerfG* entspricht. Indem es vom Gesetzgeber „ein normatives Umfeld“ fordert, „welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet“<sup>184</sup> und gleichzeitig einen gesetzlichen Zustand rügt, in dem „eine beharrliche Steuerverweigerung in der Regel hingenommen und nur in Sonderfällen mit...strafrechtlichen Sanktionen unterbunden würde“<sup>185</sup>, macht das Gericht deutlich, dass es auch im Falle der Verkürzung eines solchen Steueranspruchs ein prinzipiell strafwürdiges Verhalten sieht. Doch diese Deutung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung spricht nicht entscheidend gegen *Salditts* Annahme. Denn einerseits nimmt das Gericht zum *Rechtsgut* des § 370 AO keine Stellung, andererseits gibt die Berufung auf eine Institution allein noch niemandem Recht.

<sup>180</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 239 = NJW 1991, 2129.

<sup>181</sup> In *wistra* 1999, 121, 125 f.

<sup>182</sup> In *DStR* 1999, 2101, 2104.

<sup>183</sup> *Meine*, a.a.O., mit Verweis auf *BVerfG* NJW 1991, 2129, 2131 („Steuerehrlichkeit“), 2130 („Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen...“), 2132 („...enthebt dadurch die Bezieher von Kapitalerträgen weitgehend des Risikos, bei der Steuerhinterziehung entdeckt zu werden“). Besonders der letzte Satz lässt Zweifel an der Annahme begründet erscheinen, die *Rspr.* des *BVerfG* ließe im Falle einer verfassungsrechtlich bemakelten Steuervorschrift keine Bestrafung nach § 370 AO zu.

<sup>184</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 239, 271 = NJW 1991, 2129, 2130 („Zinsurteil“).

<sup>185</sup> *BVerfG*, a.a.O., 274 = 2131.

Aufgeworfen ist vielmehr die Frage, ob sich die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuererhebung überhaupt als tragfähige Grundlage für eine neuartige Bestimmung des Rechtsguts der Steuerhinterziehung erweisen kann. Hierfür spricht vordergründig folgende Überlegung: Von anderen staatlichen Eingriffen sieht das *BVerfG* die Gemeinlasten gerade dadurch abgegrenzt, dass sie den Anforderungen der gleichmäßigen Lastenverteilung genügen müssen<sup>186</sup>. Doch bei der Frage, ob das Rechtsgut der Steuerhinterziehung betroffen ist, wenn die Zahlung einer mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer verweigert wird, geht es allein um die Rechtfertigung eines *strafrechtlichen* Eingriffs in die Freiheitssphäre des „Verweigerers“. Den notwendigen Schritt von der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung eines Steuereingriffs zu der einer strafrechtlichen Sanktion macht *Salditt* äußerst kurz<sup>187</sup>: Das Strafrecht könne sich der festgestellten Abhängigkeit des steuerlichen Eingriffs von der Gleichheit der Lastenzuteilung nicht verschließen, weil es „ultima ratio“ sei „und daher von Verfassungswerten prinzipiell stärker geprägt als die Abgaben“. Die Steuerhinterziehung sei mithin vor allem deshalb strafbar, weil sie die Gleichheit der Lasten bedrohe. Denn die Steuerehrlichen kompensierten gleichsam die entgangenen Einnahmen mit ihren Zahlungen. Geschützt werde also allein ihr Anspruch, „die Abgaben nur nach dem Maßstab der Gleichbehandlung tragen zu müssen“.

#### bb. Systematische Analyse

Diese Schlussfolgerungen erfahren grundlegende Bedenken, wenn man sie unter (strafrechts-)systematischen Gesichtspunkten vertieft. Den Ausgangspunkt für die folgende Argumentationskette bildet abermals der Zweck staatlichen Strafens überhaupt, wobei eine vertiefte Auseinandersetzung mit den teils gegensätzlichen Strafzwecktheorien deshalb unterbleiben kann, weil hier der ihnen vorgelagerte Konsens in den Mittelpunkt gerückt werden soll. Welche Bedeutung man in diesem Zusammenhang der Lehre vom Rechtsgüterschutz auch einräumen mag; weitestgehend einig ist man sich jedenfalls dahingehend, dass Strafvorschriften soziale Verhaltensverbote und *-gebote* sichern sollen<sup>188</sup>. Das von § 370 AO aufgestellte Verbot könnte man etwa so formulieren: „Du sollst keine Steuerverkürzung durch unrichtige Angaben verursachen!“<sup>189</sup>

*Salditt* sieht im Anspruch des Bürgers auf gleichmäßige Steuerlastverteilung das Rechtsgut der Steuerhinterziehung. An der oben skizzierten Wirkungsweise strafrechtlicher Vorschriften gemessen, würde dies bedeuten, dass § 370 AO nichts weiter schütze, als den Anspruch des Bürgers auf gleichmäßige Durchsetzung der § 370 AO ausfüllenden Verbotsnormen, wobei die einzelnen Steuergesetze als strafbe-

<sup>186</sup> *BVerfG*, a.a.O., 266 ff., = 2129.

<sup>187</sup> In *StraFo* 1997, 65, 68.

<sup>188</sup> Vgl. *Wulf*, *wistra* 2001, 41, 44: „Strafrechtliche Regelungen sollen wirken, indem sie eine Verhaltenssteuerung vornehmen“; s.a. *Freund*, AT, § 1 Rn. 12 ff. (5 ff.).

<sup>189</sup> *Wulf*, *wistra* 2001, 41, 44.

wehrte Zahlungsgebote fungieren. Dabei scheint er zu übersehen, dass schlechthin *jede* strafrechtliche Verbotsnorm zumindest auch die gleichmäßige Durchsetzung des hinter ihr stehenden Verhaltensgebots bezweckt. Denn der Staat ist zur gleichmäßigen Durchsetzung seines Strafanspruchs gemäß Art. 20 III, 3 GG verpflichtet<sup>190</sup>. Ein willkürliches Herausgreifen Einzelner zum Zwecke der Strafverfolgung ist ihm deshalb von Verfassungs wegen verwehrt. Wo sich den Strafverfolgungsorganen der Anfangsverdacht einer Straftat stellt (§ 152 II StPO), haben sie die Ermittlungen aufzunehmen und dem Verfahren bis zur Anklage oder Einstellung Fortgang zu geben, § 170 II StPO.

Zur Veranschaulichung dieses Gedankens lenke ich den Blick auf eine bekannte Norm des Kernstrafrechts. § 212 StGB pönalisiert Verstöße gegen den sozialen Verhaltensbefehl, fremdes Leben zu respektieren, falls keine die Tötung rechtfertigende Situation vorliegt<sup>191</sup>. Das Verbot trifft jeden, dessen Verhalten den Tatbestand verwirklicht, im selben Maße. Dies ergibt sich schon aus dem abstrakt-generellen Charakter einer Rechtsnorm<sup>192</sup>. Bei § 370 AO verhält es sich *strukturell* nicht anders. Die Vorschrift sanktioniert Verstöße gegen das Verbot, Steuern zu verkürzen. Der Unterschied zur Gesetzestechnik des § 212 StGB besteht allein darin, dass der Gesetzgeber diese Verbotsnorm mit Hilfe von Ausfüllungsgesetzen konkretisiert hat. Die in ihnen aufgestellten Regeln gelten also auch hier für jeden Adressaten in gleichem Maß und Umfang. Diesen Umstand sieht man bei *Salditt* mit spezifischen Gesichtspunkten abgabenrechtlicher Judikatur verknüpft: Die Steuergesetzgebung sei wegen Art. 3 I GG den Grundsatz der Steuergerechtigkeit unterworfen<sup>193</sup>. Dessen Kerngedanke sei das Prinzip der allgemeinen Lastengleichheit, das insbesondere den faktisch gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze garantiere. *Salditt* zieht hieraus die Konsequenz, der Bürger habe einen Anspruch auf die Durchsetzung dieses Prinzips gegen den Staat, und dieser Anspruch müsse dann auch das von § 370 AO geschützte Rechtsgut sein.

Doch ein Anspruch des Bürgers gegen den Staat auf die gleichmäßige Durchsetzung eines Verhaltensverbotes ist im Strafrecht ubiquitär. Machen wir uns das nochmals am Beispiel des Totschlags klar. Das Verbot, das Leben anderer zu verkürzen, hat

---

<sup>190</sup> Im Strafprozess als „Legalitätsprinzip“ bezeichnete Erkenntnis; dazu *BVerfG*, Beschluss vom 23.07.1982 – BvR 8/82 – NStZ 1982, 430.

<sup>191</sup> Selbst wenn der Täter nicht schuldhaft handelt oder sonstige Strafverfolgungsvoraussetzungen nicht vorliegen, erreicht ihn das Verhaltensgebot. Er hat dann jedenfalls Unrecht verwirklicht, wenngleich er nicht bestraft wird.

<sup>192</sup> Vgl. *Sachs-Osterloh*, Art. 3 Rn. 1 f.

<sup>193</sup> St. Rspr., vgl. etwa *BVerfG*, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 – E 6, 55, 70; Beschluss vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75 – E 43, 109, 118; Urteil vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1325/78, 1104/79, 363/80 – E 61, 319, 343; Beschluss vom 22.02.1984 – 1 BvL 10/80 – E 66, 214, 223; Beschluss vom 04.10.1984 – 1 BvR 789/79 – E 67, 290, 297; Beschluss vom 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82 – E 68, 287, 310; Urteil vom 10.12.1987 – 1 BvL 18/31, 20/82 – E 74, 182, 199 f.

der Staat gleichmäßig durchzusetzen. Folgte man der *Saldittschen* Methode, wäre nicht das Leben selbst von § 212 StGB geschütztes Rechtsgut, sondern der Anspruch des Einzelnen gegen den Staat, dieses Verbot nur nach den Regeln der Gleichbehandlung ertragen zu müssen.

So pflegt man die Dinge bei § 212 StGB nicht zu sehen. Denn einerseits empfindet man eine solche Betrachtung als gekünstelt. Und andererseits sind keine Fälle denkbar, in denen eine solche Rechtsgutbestimmung praktisch andere Ergebnisse zeitigte als die übliche. Wer einen anderen Menschen tötet, bereitet nicht nur dessen „Leben“ ein Ende. Er überschreitet auch in einer niemandem zustehenden Weise das Gebot, fremdes Leben zu respektieren. Mit einer derartigen Rechtsgutbestimmung wäre nichts gewonnen. Anderes Beispiel: Wer die Sicherheit des Rechtsverkehrs durch Fälschung einer Urkunde verletzt, kann sich auch nicht auf seinen Anspruch berufen, die Verbote, unechte Urkunden herzustellen, echte nicht zu verfälschen und keine gefälschten zu gebrauchen, nach dem Maß der Gleichbehandlung ertragen zu müssen. Denn sein Verhalten ist von diesem subjektiven Recht nicht mehr gedeckt.

Aus diesem Blickwinkel ist der „Anspruch der Bürger, die Abgaben nur nach dem Maßstab der Gleichbehandlung ertragen zu müssen“ deshalb kein eigenständiges, strafrechtlich geschütztes Rechtsgut, soweit diese „Gleichbehandlung“ sich auf den faktisch gleichmäßigen Vollzug von Steuergesetzen bezieht. Weil jedoch *Salditts* Definition allein in der Forderung des *BVerfG* nach Gleichheit der steuerlichen Lastenverteilung *im so verstandenen Sinne* wurzelt<sup>194</sup>, muss man die gesamte Rechtsgutkonzeption als unschlüssig bezeichnen<sup>195</sup>. Das bedeutet aber noch nicht, dass die *Saldittschen* Überlegungen bei der Lösung des hier zu beantwortenden Fragenkomplexes keine Berücksichtigung finden können. Die Gedanken *Salditts* werden daher bei der gebotenen Auslegung der Vorschrift, mit der sich der folgende Teil der Untersuchung beschäftigen wird, nochmals aufgegriffen.

### 3. Ergebnis

Die praktische Bedeutung des Rechtsgutbegriffs ist gering<sup>196</sup>. Das wird gerade bei der Auslegung des Steuerhinterziehungstatbestands mit Blick auf die von dieser Untersuchung aufgegriffene Problematik deutlich. Dieser schützt nach überwiegender Ansicht das Interesse des Staates am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen, nach anderer Auffassung einen Anspruch des Einzelnen, Steuern nur nach

---

<sup>194</sup> Vgl. StraFo 1996, 63, 67 f.

<sup>195</sup> Ähnliche Bedenken trägt *Meine* in DStR 1999, 2101, 2103 vor: „Solche speziell veranlassten Vorschläge, das Rechtsgut der Steuerhinterziehung anders zu definieren, laufen immer Gefahr, dass sie auf den ins Auge gefassten Problemausschnitt erfreulich gut zu passen scheinen, in einem etwas weiteren oder gar in einem umfassenden Blickfeld aber schwere oder gar nicht lösbare Folgeprobleme aufwerfen.“

<sup>196</sup> Vgl. *Jakobs*, AT, § 2 Rn. 7 ff. (37 ff.); *Roxin*, AT I, § 2 Rn. 25 (32 ff., 15 ff).

dem Maßstab gleichmäßiger Belastung zu ertragen. Die erste Auffassung liefert im Bezug auf das vorliegende Problem keine Erkenntnisse, die über jene hinausgehen könnten, die sich unmittelbar dem Wortsinn des § 370 AO entnehmen ließen. Gerade weil sich das so definierte Rechtsgut schon dem Tatbestand der Steuerhinterziehung entnehmen lässt, hält es aber auch einer kritischen Würdigung stand. Weil die Problematik verfassungswidrigen, aber für eine gewisse Zeit noch weiter geltenden Abgabenrechts bei dieser Rechtsgutsdefinition ausgeblendet wird, zwingt die übliche Sicht jedoch nicht zu einer bestimmten Lösung. Umgekehrt ist das von *Salditt* in die Diskussion gebrachte Rechtsgut stark auf die vorliegenden Fragen zugeschnitten. Es überzeugt aber aus den dargelegten Gründen nicht. Die Lehre vom Rechtsgüterschutz vermag deshalb im Ergebnis zur Lösung des Problems nichts beizutragen.

## C. Tatbestandliche Grenzen der Steuerhinterziehung

Die Kritik an den zu § 370 AO vorgeschlagenen Rechtsgutbestimmungen verdeutlicht, dass die Lösung des aufgegriffenen Problems an die gesetzlichen Merkmale der Norm zu knüpfen ist. Denn strafbar macht sich nur, wer rechtswidrig und schuldhaft einen gesetzlichen *Tatbestand* verwirklicht. Die Vorschrift bedarf daher der Auslegung. Im Folgenden soll deshalb zunächst den von der Literatur bislang vorgeschlagenen Konzepten nachgegangen und im Anschluss daran eine eigene Lösung erarbeitet werden.

### I. Objektiver Tatbestand

#### 1. Rechtsgutbezogene Lösungen

Die dargelegten Schwächen einer den Rechtsgüterschutz betonenden Auslegung unberücksichtigt lassen einige Anhänger der „gerechten Lastenverteilung“. Sie gelangen auf unterschiedlichen Argumentationswegen zu einem (wenigstens partiellen) Tatbestandsausschluss der „Hinterziehung“ verfassungswidriger Steuern oder schlagen eine Straflosigkeit des Täters nach Vorschriften der Strafprozessordnung vor.

#### a. Tatbestandliche Reduktion bzw. Geringfügigkeit der Schuld (*Salditt*)

##### aa. Materiellrechtlicher Bereich

Sein Verständnis von einer gerechten Verteilung der Steuerlast liefert *Salditt* das Fundament für die Annahme lückenloser Straffreiheit desjenigen, der die Zahlung von gültigen Abgaben verweigert, die an Steuervorschriften knüpfen, die das *BVerfG* für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt. Eine Steuerverkürzung setze die Verletzung kompatibler Steuernormen, die sich „als Bestandteil eines den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügenden Rechtsgutskonzepts denken lassen“, voraus. Eine strafrechtliche Sanktion müsse im Ergebnis „am Willkürverbot oder am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit“<sup>197</sup> scheitern.

##### bb. Strafprozessrechtlicher Bereich

*Salditts* Überlegungen enden jedoch nicht dort, wo das *BVerfG* eine ausfüllende Steuernorm für unvereinbar mit der Verfassung erklärt hat. Denn der Autor meint, ungerechte Steuern würden nur äußerst selten als verfassungswidrig qualifiziert. Auch in solchen Fällen sei Straflosigkeit geboten, wenngleich für eine Lösung auf tatbestandlicher Ebene kein erkennbarer Raum bleibe. Dann seien für die *Strafzumessung* im Falle der Hinterziehung einer solchen Steuer „verschuldete Auswirkungen der Tat“ zu berücksichtigen, §§ 369 II AO i.V.m. 46 II StGB. Sorge der Staat

---

<sup>197</sup> *Salditt*, FS für Tipke, 475, 484 f.; für die Tatbestandslosigkeit der „Hinterziehung“ verfassungswidriger Steuern auch Tipke/Lang-Seer, § 23 Rn. 1 (915).



nicht im ausreichenden Maße für Steuergerechtigkeit, so habe der Steuerverweigerer schädliche Auswirkungen in einem Maße verschuldet, das hinter dem Verursachungsbeitrag des Fiskus zurückbleibe. In diesem Fall müsse das Strafverfahren gemäß §§ 398 AO i.V.m. 153, 153a StPO eingestellt werden. Seine Forderung begründet der Autor abermals mit der von ihm vorgenommenen Rechtsgutbestimmung. Wenn die Vorschrift allein den Anspruch des ehrlichen Steuerzahlers schütze, die Steuerlast nur nach dem Maß der Gleichbehandlung ertragen zu müssen, käme es strafrechtlich auch ausschließlich darauf an, in welchem Umfang die Steuergerechtigkeit durch den Täter Schaden erlitten habe. Schädige der Staat die Steuergerechtigkeit stärker als dies das steuerverkürzende Verhalten tue, so bleibe für eine Bestrafung des Täters kein Raum.

### cc. Ablehnung

Hinter § 370 I AO steht nicht die gerechte Verteilung der Steuerlast als subjektives Recht, weil es sich dabei nicht um ein von dieser Norm *speziell* geschütztes, *strafrechtliches* Gut handeln kann. Aber auch wer die *Salditts*che Rechtsgutdefinition für richtig hält, muss sich fragen lassen, ob die methodische Umsetzung auf tatbestandlicher Ebene und die gefundenen Ergebnisse überzeugen.

#### (1) Auslegungskritik

In einem Festschriftbeitrag<sup>198</sup> plädiert *Salditt* dafür, „dass die Anknüpfung des § 370 Abs. 1 AO verfassungskonform reduziert wird“. Ähnlich formuliert der Autor in *StraFo* 1997, 65 ff., 69, eine „verfassungskonforme Neubestimmung des Rechtsguts“ sei vorzunehmen und § 370 AO schütze „teleologisch reduziert lediglich die nach dem Maßstab der Gleichbehandlung erhobenen Abgaben“.

Hat man diese Ausführungen nun dahingehend zu verstehen, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung verfassungskonform und damit maßgeblich unter dem Gesichtspunkt der *Gesetzessystematik* einzuengen ist? Oder findet der Sache nach eine *teleologische Reduktion* statt, die den Anwendungsbereich der Vorschrift verkleinert? Eine Antwort könnte die klassische Methodenlehre liefern: Eine teleologische Reduktion fülle „verdeckte“ Lücken aus, sei also das Mittel, mit dem „eine gesetzliche Regel entgegen ihrem Wortsinn, aber gemäß der immanenten Teleologie des Gesetzes“<sup>199</sup> eingeschränkt werde. So scheint es sich hier zu verhalten: Wegen der Weiteranwendungsgestattung gilt das verfassungswidrige Steuerrecht fort, so dass – erklärte man den Wortlaut des § 370 I AO allein für maßgeblich – den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht, wer einer nach solchem Recht begründeten Zahlungspflicht nicht nachkommt. Dass man dennoch an der Tatbestandsmäßigkeit eines solchen Verhaltens zweifeln kann, bezeugen jedoch *Bornheim* und *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, die in bestimmten Fällen eines verfassungs-

<sup>198</sup> A.a.O., 484.

<sup>199</sup> *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, § 11 III. 3., 104.

rechtlichen Bedenken begegnenden Steuergesetzes den tatbestandlichen Erfolg („Verkürzung“) bzw. die objektive Zurechnung der Hinterziehungshandlung verneinen<sup>200</sup>. Eine Berücksichtigung der Verfassungswidrigkeit ausfüllender Steuergesetze erscheint damit durch die Anknüpfung der Problematik an einzelne Tatbestandsmerkmale möglich. Methodisch liegt hierin jedoch keine teleologische Reduktion, sondern eine Einengung des Hinterziehungstatbestands, die sich zwanglos in die Lehre vom Unrechtstatbestand einfügt. Man könnte daher auf den Gedanken kommen, gegen *Salditts* Lösung den Vorwurf mangelnder Gesetzesnähe zu richten. Doch die Grenzen zwischen einengender Auslegung und teleologischer Reduktion sind so fließend, dass ein solcher Einwand letztlich nicht Stich hielte.

Gegen die so genannte teleologische Auslegung bestehen aber, zumindest was das Strafrecht angeht, materielle Bedenken grundsätzlicher Art. Schon *Savigny* stand ihr im Ganzen kritisch gegenüber, was bereits in seiner Definition des Begriffs „Auslegung“ als „Rekonstruktion des dem Gesetze innewohnenden Gedankens“<sup>201</sup> zum Ausdruck kommt: Den Zweck einer Regelung herauszufinden, ist Ziel jeder Auslegung, nicht aber ihr Mittel. Ein Blick in methodologische Untersuchungen verdeutlicht das. So lassen sich Argumente aus dem Zweck des Gesetzes am besten mit dessen Vor- und Entstehungsgeschichte (historische Auslegung) oder „dem sonstigen Kontext, etwa auch aus dem Standort der Norm im äußeren System“<sup>202</sup> (grammatische und systematische Auslegung) belegen. Im so verstandenen Sinne teleologisch kann sich die Interpretation einer Norm also nur im Lichte eines Zweckes erweisen, der „außerhalb ihrer selbst“<sup>203</sup> liegt. Daraus folgt: Je stärker Gesetze von einem reinen Ordnungscharakter geprägt werden, desto weniger verfolgen sie spezifische Zwecke, die neben ihre Ordnungsfunktion treten. Das hat wiederum zwingend zur Folge, dass die entscheidungsleitende Kraft der teleologischen Auslegung schwächer wird. Dies gilt im hohen Maße für das vom Ordnungsgedanken stark geprägte Strafrecht. Die „teleologische Auslegung“ einer Strafvorschrift besteht also bei Lichte besehen allein darin, das allgemeinere Rechtsprinzip, das sich hinter ihr verbirgt, für die Lösung eines konkreten Falles fruchtbar zu machen. Eine solche Art der Gesetzesinterpretation „nähert sich der systematischen und ist von dieser kaum mehr zu unterscheiden“<sup>204</sup>. Auf dem Boden dieser methodologischen Erkenntnis liegt in der Neudefinition des von § 370 I AO geschützten Rechtsguts ein irreführender Umweg für die Lösung der zu untersuchenden Fälle<sup>205</sup>. Ob die *Salditts*che Lösung zu überzeugen vermag, ist daher letztlich keine Frage, die an die me-

<sup>200</sup> Näher dazu unten, C.I.1.b. (S. 49 ff.) und C.I.2.b. (S. 55 ff.).

<sup>201</sup> *Savigny*, System des heutigen römischen Rechts, 213.

<sup>202</sup> *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, § 10 II (47).

<sup>203</sup> *Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, § 76 III. (600).

<sup>204</sup> *Röhl*, a.a.O. (603).

<sup>205</sup> *Salditt* selbst nimmt Teile dieser Bedenken vorweg, wenn er in FS für Tipke, 475, 479 konzediert: „Die praktische Bedeutung des Rechtsgutbegriffs wird in unserer Zeit gering eingeschätzt.“

thodische Umsetzung seiner neuen Rechtsgutbestimmung geknüpft werden sollte. Von Interesse ist allein die in dieser Neudefinition zum Ausdruck kommende inhaltliche Konzeption. Sie kann nur dann überzeugen, wenn sich bei ihrer Übertragung auf die einzelnen Fälle der Vermeidung verfassungswidriger Steuern keine Wertungswidersprüche ergeben.

## (2) Folgenberücksichtigung

*Meine* hat in Anspielung auf *Tipke* darauf hingewiesen, dass in konsequenter Anwendung des *Salditts*chen Kriteriums „der ‚gerechte‘ aber dumme Bürger den Leistungsbefehl des Steuergesetzes und des *BVerfG* ernst nimmt, seine Verhältnisse richtig erklärt und die Steuern zahlt, während ein anderer seine steuerlichen Pflichten ohne Sanktion verletzen könnte und entsprechend nicht zur Zahlung aufgefordert würde“<sup>206</sup>. *Salditt* greift diesen vorhersehbaren Einwand auf, indem er das gefundene Ergebnis selbst für scheinbar paradox erklärt: „Freigestellt von § 370 AO werden auf diesem Wege gerade solche Personen, die zu der tatsächlichen Schiefelage als Folge des unzureichenden Normengefüges durch ihre Steuerverkürzung selbst beigetragen haben“<sup>207</sup>. Doch der Autor begegnet diesen Bedenken mit der dialektisch wirkenden<sup>208</sup> Überlegung, dass die gefundenen Ergebnisse „solange“ nicht im Widerspruch zu seiner Rechtsgutdefinition stünden, „wie die zufällige Entdeckung weniger einzelner ‚Täter‘ eher eine Vertiefung der eingetretenen Ungleichheit als eine Korrektur der Verhältnisse wäre“. *Wann* und *warum* aber die strafrechtliche Verfolgung derjenigen, die eine verfassungsrechtlich bemakelte Steuer nicht abführen, die Gleichheit in der Lastenverteilung noch zusätzlich beeinträchtigen würde, erläutert *Salditt* gerade nicht.

Antworten auf diese Fragen könnten bei *Tipke*<sup>209</sup> zu finden sein: Wenn der Staat die gleichmäßige Durchsetzung seiner Steuergesetze nicht zu gewährleisten vermag, weil es an einer „durchgehend effizienten Kontrolle“ fehlt, stelle der Steuerverweigerer sie faktisch in einem „Akt rechtlicher Notwehr“ her, indem er sich seiner Zahlungspflicht in dem selben Maße entledigt wie alle anderen, die ihr nicht nachkommen. – Keine Gleichheit in der Belastung, aber Gleichheit in deren Vermeidung! Der anerkannte Rechtssatz „keine Gleichheit im Unrecht“ soll nach diesem Verständnis an der Willkür scheitern, die der Staat beim Herausgreifen einzelner übt.

Mit diesen Folgen mag man sich anfreunden oder nicht. Soll das Konzept tragen, müssen sie jedoch mit den wesentlichen Aussagen der befürworteten Rechtsgutbestimmung in Einklang zu bringen sein. Gerade dies ist aber nicht der Fall. Die Steu-

---

<sup>206</sup> In DStR 1999, 2101, 2104. Eindringlich auch *Mössner*, DStZ 1990, 132, 143 und *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, § 32 (1407).

<sup>207</sup> *Salditt*, FS für *Tipke*, 475, 481.

<sup>208</sup> Die folgende Erwägung lässt sich als Synthese der Rechtsgutbestimmung (These) und der Reflexion über die ihr widerstreitenden Ergebnisse (Antithese) begreifen.

<sup>209</sup> In: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 121; Die Steuerrechtsordnung Band III, 1407.

erhinterziehung soll hiernach ja nur insoweit ein strafwürdiges Verhalten darstellen, als sie die gerechte Verteilung der Steuerbelastung vereitelt. Man könnte sich daher zwar auf den Standpunkt stellen: Wenn die materielle Steuervorschrift von vielen Adressaten nicht befolgt wird, stellt jeder weitere Normadressat, der sich ihrem Befehl entzieht, ein Plus an Entlastungsgleichheit her. Doch diese Betrachtung ist nur dann konsequent, wenn man sie aus der Perspektive des Steuervermeiders vornimmt. Für diejenigen, die ihre – als „verfassungswidrig“ bezeichnete – Abgabe zahlen, ist die entsprechende wirtschaftliche Belastung hingegen immer noch vorhanden, so dass die Vermeidung der gerechten Verteilung der Steuerlast ganz im Gegenteil weiter entgegenwirkt.

Damit wird die Frage entscheidend, wo die Grenze zwischen noch tatbestandsmäßigem, in diesem Sinne rechtsgutverletzendem Verhalten einerseits, und Lastengleichheit bewirkendem Handeln mit der Folge tatbestandlicher Reduktion andererseits verlaufen soll. Ihre Beantwortung bleibt allein dem Rechtsanwender überlassen, weil der Autor zu diesem Punkt schweigt. Soll man die Empirie entscheiden lassen, indem man die an einem strukturellen Vollzugsdefizit leidende Abgabe danach beurteilt, ob zum „Tat“-Zeitpunkt mehr als die Hälfte der Steuerpflichtigen die Zahlung ihrer Schuld verweigern<sup>210</sup>? Oder soll das vom *BVerfG* festgestellte normative Defizit allein bereits genügen, um den Ausschlag zugunsten des angeklagten Verweigerers zu geben? Letzteres kann man meines Erachtens kaum befürworten. – Die Vorgänger hätten mit dem gleichen, nunmehr tatbestandslosen Verhalten die Ungleichmäßigkeit in der Lastenverteilung bewirkt, während der erneute Angriff auf eine für „unvereinbar“ erklärte Steuernorm der Ungleichbehandlung entgegen wirken soll. Eine solche Bewertung ist widersprüchlich und verstößt ihrerseits gegen das verfassungsrechtliche Willkürverbot: Die Grenze zwischen einem Verhalten, das dem so verstandenen Rechtsgut zur Geltung verhilft, und einem Angriff auf dieses Rechtsgut wird nirgendwo deutlich. Das Konzept *Salditts* krankt deshalb an einer fundamentalen Ungenauigkeit.

### (3) Offener Gerechtigkeitsbegriff

In dieses Bild fügt es sich, dass in der kritischen Auseinandersetzung mit *Salditts* Lösung immer wieder untragbare praktische Konsequenzen aufgezeigt werden. Vor allem im Hinblick auf die strafprozessrechtliche Lösung wird zu bedenken gegeben, es bleibe unklar und „offen, wann eine einzelne Steuer als ungerecht anzusehen“<sup>211</sup> sei. Das ist plausibel. Denn während *Salditt* eine ungerechte Steuer gerade im Falle einer verfassungswidrigen annimmt, meint etwa *Schmidt*, es könne „sich die Frage nach der ‚Gerechtigkeit‘ der jeweiligen Steuer dort nicht stellen, wo das Bundesver-

<sup>210</sup> Dies wäre nur anhand von Dunkelfeldforschungen zu leisten, die jedoch auf den bekannten Unsicherheiten beruhen. Diese liegen in der Natur von Schätzungen, gesellschaftlichen Experimenten, teilnehmenden Beobachtungen und Befragungen, hierzu näher *Schwind*, Kriminologie, § 2 Rn. 33 ff.

<sup>211</sup> *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 9.5.

fassungsgericht trotz seiner Unvereinbarerklärung die weitere Anwendbarkeit von verfassungswidrigen Steuernormen bestimmt hat<sup>212</sup>. Für *Schmidts* Auffassung sprechen auch entscheidend die Gründe, die das *BVerfG* dazu veranlasst haben, die weitere Anwendbarkeit der bemakelten Normen anzuordnen. Diese finden nämlich ihrerseits eine Stütze in der Verfassung, etwa die Verlässlichkeit der Haushalts- und Finanzplanung und die Gleichmäßigkeit des Verwaltungsvollzugs<sup>213</sup>. Es liegt also ein Verfassungskonflikt vor, dessen Auflösung eine Bewertung der widerstreitenden Interessen von Staat und Steuerverweigerer erfordert. Ihn mit dem bloßen Hinweis auf Gerechtigkeit auflösen zu wollen, erscheint angesichts der Weite dieses Begriffs<sup>214</sup> unmöglich.

#### (4) Zusammenfassung

Weder Ableitung noch Inhalt der neuartigen Definition des Rechtsguts von § 370 AO können überzeugen. Es bleibt bereits im Unklaren, wieso das Urteil des *BVerfG* zur Zinsbesteuerung<sup>215</sup> eine Veränderung des bis dato unbestrittenen Schutzzweckes des Steuerhinterziehungstatbestands erzwingen soll. Unverständlich ist ferner, wieso die sich hieraus möglicherweise ergebenden Schlussfolgerungen nicht im Rahmen einer einengenden Auslegung vorgenommenen werden. Denn die Lehre vom tatbestandlichen Unrecht bietet etwa mit der objektiven Zurechnung und dem Erfolgserfordernis – um nur zwei bislang in die Diskussion eingeführte Aspekte für eine Lösung aufzuzeigen – hinreichende Ansatzpunkte für die Bewältigung der Problematik. Den Ausschlag für die Ablehnung der *Saldittschen* Konzeption liefern letztlich jedoch die befürworteten Ergebnisse: Hätte der ehrliche Steuerzahler ein subjektives Recht auf Herstellung einer gleichmäßigen Steuerbelastung, dann wäre es widersinnig, denjenigen nicht zu bestrafen, der mit seiner Zahlungsverweigerung den Angriff auf die gerechte Lastenverteilung noch vertieft: Wie ein Staat, der die Verbindlichkeit seiner Steuergesetzgebung nicht gleichmäßig durchzusetzen vermag, seinen Pflichten nicht nachkommt, tut das auch derjenige nicht, der diesen Zustand noch ausnutzt. An diesem inneren Widerspruch scheitert letztlich *Salditts* Lösungsvorschlag.

---

<sup>212</sup> *Schmidt*, wistra 1999, 121, 124 f.

<sup>213</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 30.03.1998 – 1 BvR 1831/97 – NJW 1998, 1854.

<sup>214</sup> Ablehnend auch *Tipke/Lang-Seer*, § 23 Rn. 1 (915).

<sup>215</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 329 = FR 1991, 375.

## **b. Eigenverantwortliche Selbstgefährdung des Fiskus (*Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*)**

### aa. Anknüpfung an die gleichmäßige Lastenverteilung

Dessen ungeachtet knüpfen auch *Hilgers-Klautzsch* und *Kohlmann* ihre Lösung an ein Individualinteresse auf gerechte Verteilung der Steuerlast<sup>216</sup>. Denn das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern ist ihrer Ansicht nach kein Gut, das mit den sonstigen Wertvorstellungen des Strafrechts vergleichbar wäre. Definiere man das Rechtsgut der Steuerhinterziehung so wie die überwiegende Ansicht, pönalisieren man im Ergebnis allein den Verstoß gegen einen steuerlichen Gesetzesbefehl<sup>217</sup>. Einziger Strafzweck des § 370 AO wäre mithin die Sicherung des Gehorsams gegenüber der Rechtsordnung, im Besonderen der Steuerrechtsordnung. Dabei sei die Sicherung des Steueraufkommens zur Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben ein durchaus legitimer Schutzzweck. Er bedürfe aber der Einschränkung<sup>218</sup>. Gehe nunmehr der Schutzzweck des § 370 AO dahin, die Durchsetzung der gleichmäßigen Steuerbelastung sicherzustellen, dann folge daraus, dass Steuerrechtsnormen, die diesem Grundanliegen nicht gerecht würden, aus dem Schutzbereich des § 370 AO fallen müssten.

### bb. Objektive Zurechnung und Vermeidung ungerechter Steuern

In methodischer Hinsicht weichen die Autoren deutlich von der *Saldittschen* Lösung ab. Den tatbestandlichen Ansatzpunkt für ihre Auslegung liefert den Autoren das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der objektiven Zurechnung<sup>219</sup>.

Die insoweit naheliegendste Möglichkeit, den Tatbestand der Steuerhinterziehung am fehlenden Schutzzweckzusammenhang von Hinterziehungshandlung und Verkürzungserfolg scheitern zu lassen, lehnen *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch* mit Rücksicht auf das bundesverfassungsgerichtliche Verwerfungsmonopol aus Art. 97 I GG i.V.m. § 1 GVG ab. Der Strafrichter sei hiernach verpflichtet, bei verfassungsrechtlichen Bedenken bezüglich einer entscheidungserheblichen Ausfüllungsnorm die Sache im Wege einer Normenkontrolle nach Art. 100 I GG vorzulegen. Insoweit sei daher *im Strafprozess* keine verbindliche Entscheidung zugunsten des Vermeidens möglich.

---

<sup>216</sup> In: *wistra* 1998, 164.

<sup>217</sup> *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 9; Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 5, 19.

<sup>218</sup> *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, *wistra* 1998, 161, 165 f.

<sup>219</sup> Kritisch zu diesem weitestgehend anerkannten Erfordernis *Freund*, AT § 2 Rn. 72 ff. (54 f.), der statt dessen für die „Lehre vom tatbestandmäßigen Verhalten“ wirbt; grundlegend *Frisch*, Tatbestandmäßiges Verhalten, 33 ff., 428 f., 526 und passim. Bezweckt wird indes nicht eine sachlich andere Lösung von Problemfällen, sondern die Veränderung des rechtlichen Gesichtspunktes, mit dem die notwendige Beschränkung ausufernder Kausalität begründet wird.

Wenigstens in den Fällen, in denen die steuerrechtliche Ausfüllung an einem strukturellen Vollzugsdefizit leide<sup>220</sup>, helfe jedoch der Gesichtspunkt der eigenverantwortlichen Selbstgefährdung des Fiskus weiter. In der Verkürzung einer auf diese Weise belasteten Steuer habe sich nämlich „das bewusst vom Staat eingegangene Risiko hinsichtlich der Steuerausfälle realisiert, so dass der tatbestandliche Erfolg dem Steuerpflichtigen bzw. etwaigen Teilnehmern nicht objektiv zugerechnet werden“<sup>221</sup> könne.

### cc. Ablehnung

Zunächst ist es fraglich, inwieweit sich dem Zinsurteil des *BVerfG* entnommene Argumente auf andere verfassungswidrige Steuern übertragen lassen. Ohne Bedenken hätte man sie nur für die Diskussion der steuerstrafrechtlichen Konsequenzen der Entscheidung des Gerichts zur Spekulationssteuer heranziehen können, wenn das Gericht die einschlägigen Vorschriften nicht für nichtig, sondern lediglich für „unvereinbar“ mit der Verfassung erklärt hätte. Denn hier wie dort scheitert eine effektive und somit gleichmäßig durchsetzbare Besteuerung von Einkünften an den praktischen Folgen des Bankgeheimnisses.

Die Frage nach der Übertragbarkeit jener Grundsätze auf neue Fallgestaltungen kann letztlich aber dahinstehen, weil die Ausführungen *Kohlmanns* und *Hilgers-Klautzschs* noch aus anderen Gründen nicht zu überzeugen vermögen.

### (1) Tatbestandsausschluss oder Rechtfertigung?

Die Autoren knüpfen ihre Lösung an das Prinzip der Eigenverantwortung im Strafrecht. Der Schutzbereich von Strafvorschriften endet grundsätzlich dort, wo der Verantwortungsbereich des Betroffenen beginnt. Hier ist dem Handelnden die Verursachung des eingetretenen Erfolgs nicht zuzurechnen, so dass der objektive Tatbestand der Norm entfällt<sup>222</sup>. Viele unterscheiden dabei zwischen zwei Richtungen, in denen das Eigenverantwortungsprinzip die Zurechnung eines eingetretenen Erfolgs sperrt. Wenn das Opfer selbst das Geschehen in der Hand hält, wird von einer eigenverantwortlichen *Selbstgefährdung* gesprochen. Bestimmt hingegen der Täter den Fortgang der Rechtsgutverletzung in seinen wesentlichen Zügen, soll eine ein-

---

<sup>220</sup> Etwa im Falle mangelnder Gleichheitseffizienz der §§ 2 I Nr. 5, 20 I Nr. 8 EStG 1979, *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 239, 271 f., 284 = NJW 1991, 2129, 2130, 2133 („Zinsurteil“).

<sup>221</sup> *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, wistra 1998, 161, 167.

<sup>222</sup> Weitestgehend anerkannt; zu Tötungsdelikten etwa *BGH*, Urteile vom 14.02.1984 – 1 StR 808/83 – St 32, 262; 08.09.1993 – St 39, 322 m. Anm. *Bernsmann/Zieschang*, JuS 1995, 775, sowie *Sowada*, JZ 1994, 663; vgl. ferner *Roxin*, § 11 Rn. 91 ff. (335 ff.), 105 ff. (342 ff.); *Weber* in FS für Spendel, 1992, 371 ff.; *Wessels/Beulke*, Rn. 185 ff. (61 ff.); Überschneidungen von Verantwortungsbereichen gibt es jedoch gelegentlich, etwa im Falle der Tötung eines anderen auf dessen Verlangen, § 216 StGB. Man kann deshalb nicht ohne Ungenauigkeit von einer Regel sondern nur von einem Grundsatz sprechen.

verständliche *Fremdgefährdung* vorliegen. Folgte die Lösung hier noch weitestgehend anerkannten Regeln, sei dort noch vieles „ungeklärt“<sup>223</sup>. Dabei bereitet schon die Abgrenzung zwischen den beiden Fällen Schwierigkeiten, was etwa im Fall des einverständlichen Geschlechtsverkehrs mit einem HIV-Partner besonders deutlich wird<sup>224</sup>.

Wenn der Fiskus das Vollzugsdefizit einer Steuer lediglich duldet und der Steuerschuldner diese Abgabe nicht abführt, so liegt darin noch eher eine einverständliche Fremdgefährdung des Steueranspruchs, die die meisten – anders als die Autoren – unter dem Gesichtspunkt einer *rechtfertigenden* Einwilligung erörtern würden<sup>225</sup>. Denn die Initiative zur Vermeidung eines konkreten Steueranspruchs geht vom Steuerschuldner selbst aus, während das Finanzamt als Geschädigter von der drohenden Mindereinnahme nicht das Geringste ahnt.

Zu dem Problem der richtigen Einordnung der vorliegenden Gestaltung in das System der Strafbarkeit schweigen *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, obgleich sie sich in dieser, ihrer Lösung gleichsam vorgelagerten Frage eindeutig positionieren müssten. Ein Grund hierfür mag sein, dass die Annahme einer rechtfertigenden Einwilligung des Fiskus in eine tatbestandliche Steuerhinterziehung mit der gängigen Sichtweise völlig unvereinbar zu sein scheint: Weil allein das Gesetz ihn begründet<sup>226</sup>, steht der Steueranspruch gegen den Vermeider nicht zur Disposition des Staates. Eine wirksame Einwilligung setzt aber das Gegenteil voraus. Die der Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren eingeräumte Möglichkeit, Steuern aus Billigkeitsgründen „nach Lage des Einzelfalles“ niedriger festzusetzen, macht von diesem Prinzip nur scheinbar eine Ausnahme. Denn sie ist ja auch *gesetzlich* (in § 163 AO) angeordnet.

Doch das ist zugegebenermaßen ein schwaches, weil recht formal anmutendes Argument. Denn wo man die relevanten Fragen einordnet, auf Tatbestands- oder Rechtswidrigkeitsebene, ist von geringem Interesse. Und angesichts der Schwierigkeiten bei der Grenzziehung zwischen den beiden Fallgruppen, in denen das Eigenverantwortungsprinzip diskutiert wird, verliert diese Einordnung in noch größerem Maße an Bedeutung. Die Strafbarkeit der Hinterziehung einer mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer entfällt aus anderen Gründen nicht mangels objektiver Zurechenbarkeit des Verkürzungserfolgs, wie nachstehend erörtert werden soll.

---

<sup>223</sup> Wessels/Beulke, Rn. 191 (64); in diesem Sinne differenzierend auch Roxin a.a.O.

<sup>224</sup> Einerseits Helgerth, NStZ 1988, 262; Schönemann, JR 1989, 89 f.; andererseits Herzog/Nestler-Tremel, StV 1987, 360, 368; Meier, GA 1989, 207, 219; differenzierend Prittwitz, JA 1988, 427.

<sup>225</sup> Vgl. OLG Düsseldorf, NStZ-RR 1997, 325; Schönke/Schröder-Lenckner, vor § 32 Rn. 104; SK StGB-Samson, Anhang zu § 16 Rn. 33; LK<sup>11</sup>-Schroeder, § 16 Rn. 182; Wessels/Beulke, Rn. 191 (64); anders Roxin, § 13 Rn. 11 (461); diff. Jakobs, AT, 14. Abschnitt Rn. 5 f. (436 f.).

<sup>226</sup> Tipke/Lang, § 7 Fn. 3, 11 (170/173).



## (2) Systematische Ableitung des Eigenverantwortungsprinzips

Rufen wir uns zu diesem Zweck nochmals in Erinnerung, aus welchem Gedanken die zurechnungszerstörende Kraft des Eigenverantwortungsprinzips gemeinhin abgeleitet wird! Er stammt nachweislich aus dem Bereich der Kapitaldelikte: Nach deutschem Recht ist die Teilnahme an einem Suizid oder auch nur die an einer vorsätzlichen Selbstverletzung straflos. Daher müsse man „das Weniger (die Selbstgefährdung) erst recht auslösen dürfen“<sup>227</sup>. Hierbei handelt es sich um eine positivrechtliche Begründung, die allein an die Struktur<sup>228</sup> der Tötungs- und Körperverletzungsdelikte angelehnt ist. Dass sich hinter dieser Erkenntnis die normative Wertentscheidung des Gesetzgebers zugunsten eines deliktsübergreifenden Prinzips verbirgt, etwa im Sinne einer Begrenzung von Sorgfaltspflichten gegenüber dem sich selbst Gefährdenden<sup>229</sup> oder einer Ablehnung unangemessener Einschränkungen der allgemeinen Handlungsfreiheit<sup>230</sup>, lässt sich nur schwerlich behaupten. Es bedürfte aber eines solchen Prinzips, wenn man den Gedanken der „eigenverantwortlichen Selbstgefährdung“ für das Steuerstrafrecht fruchtbar machen wollte. De lege lata lässt sich dies jedenfalls nur für Angriffe gegen Persönlichkeitswerte feststellen. Die Möglichkeit einer Übertragung auf das Steuerstrafrecht erscheint somit bereits fragwürdig.

## (3) Notwendige Bedingungen eines wirksamen Einverständnisses

Doch der Weg der Autoren führt auch aus anderen Gründen in die Irre. Denn als ungeklärt darf nach wie vor die Frage gelten, ob allein der Wille zur Rechtsgutseinbuße für eine tatbestandsausschließende Gefahreneinwilligung genügt, oder ob dieser auch nach außen kundgetan werden muss<sup>231</sup>. An einer klaren und unmissverständlichen Kundgabe einer entsprechenden Gefahrenhinnahe durch den Staat fehlt es aber im Falle eines steuerlichen Vollzugsdefizits. Dabei dürfte bereits zweifelhaft sein, welches Organ für eine entsprechende Willensäußerung im strafrechtlichen Sinne zuständig wäre<sup>232</sup>. Doch selbst wenn man mit der überwiegenden Ansicht in Literatur und Rechtsprechung allein auf den Willen des geschützten Rechtsgutsträgers und damit den des Fiskus als abstrakte Größe abstellt, verlagern sich die Bedenken lediglich in diesen Bereich. Denn an die Intensität des Willensbildungs-

---

<sup>227</sup> *Roxin*, § 11 Rn. 91 (335).

<sup>228</sup> Zum Strukturbegriff vgl. H. *Schlüchter*, Der Strukturbegriff im Verwaltungsrecht.

<sup>229</sup> Hierfür *NK-Puppe*, vor § 13 Rn. 164 ff.

<sup>230</sup> Hierfür *Frisch*, Tatbestandsmäßiges Verhalten und Zurechnung des Erfolges, 154 ff. und *Schumann*, Strafrechtliches Handlungsunrecht und das Prinzip der Selbstverantwortung der Anderen, 110 f.

<sup>231</sup> Einerseits *Schmidhäuser* AT 8/144; *Schrey*, Gegenstand der Einwilligung, 21 f.; andererseits *Kessler*, Die Einwilligung des Verletzten in ihrer strafrechtlichen Bedeutung, 99 f., 100 f., 105 f.; zweifelnd *Jakobs*, AT, 7. Abschnitt Fn. 162 (242), Rn. 115 (245).

<sup>232</sup> Es kommen BT und BR als primäre Handlungsgorgane, aber auch der Bundesminister der Finanzen und die Landesfinanzminister in Betracht.

prozesses sind bestimmte Anforderungen zu stellen. So schließt nicht schlechthin jedes Einverständnis mit der Gefährdung eines eigenen Rechtsguts die tatbestandliche Erfolgszurechnung aus. Tatsächliche Umstände und Folgen der Zustimmung müssen dem Betroffenen wenigstens im Sinne eines *dolus eventualis* klar gewesen sein. – „Fahrlässige Einwilligungen“ gibt es nicht. Wirksame verlangen vielmehr die *bewusste* und *freiwillige* Gestattung der Rechtsgutverletzung<sup>233</sup>. Von einer solchen kann man aber im Falle der an einem faktischen Vollzugsdefizit leidenden Zinsbesteuerung – der von *Kohlmann* und *Hilgers-Klautzsch* bearbeiteten Fallgestaltung – gerade nicht sprechen. Das wird deutlich, wenn man den Ausführungen des Gerichts zur Chronologie der Ereignisse nachgeht. So informierte der *BFMin* den Haushaltsausschuss des *BT* noch am 24.07.1989 über angebliche Erfolge in der Bekämpfung der Nichtdeklaration von Zinseinkünften nach § 20 EStG 1979 und stellte dabei fest, dass in der relevanten Personengruppe „im ersten Halbjahr 1987 in mehr als zwei Dritteln der ausgewerteten Fälle (68,85 v.H.) die Erblasser die Einkünfte zutreffend erklärt hätten“<sup>234</sup>. Dass dieser Befund mit der steuerlichen Realität nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nicht viel gemein hatte, lässt die subjektive Seite eines möglichen Einverständnisses gänzlich unberührt. Eine diesbezügliche „Blindheit“ der zuständigen Staatsorgane spricht sogar entscheidend für die Annahme einer ausschließlich sorgfaltspflichtwidrigen Einwilligung in die Gefährdung des Steueranspruchs<sup>235</sup>. *Kohlmann* und *Hilgers-Klautzsch* interpretieren also das staatliche Verhalten falsch und gelangen so in unververtretbarer Weise zu einer angeblich willkürlichen und eigenverantwortlichen Entscheidung des Fiskus, die Fremdgefährdung hinzunehmen.

#### (4) Inkonsequenz der tragenden Argumente

Schließlich müssten die Autoren wenigstens die tatbestandliche Relevanz eines staatlichen Einverständnisses konsequent im Lichte der Rechtsgutgefährdung beurteilen, an die sie ihre Erwägungen knüpfen. Dabei hätten sie in erster Linie der Frage nachzugehen, inwieweit der Tatbestand seinem Schutzzweck nach auch die einverständliche Fremdgefährdung erfasst. Und das wiederum hängt davon ab, ob und inwieweit das verletzte Rechtsgut zur Disposition seines Trägers steht<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> Zutreffend *Meyer*, Ausschluss der Autonomie durch Irrtum, 164, 192 ff.; *Schlehofer*, Einwilligung und Einverständnis, 56.

<sup>234</sup> *BVerfG*, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – E 84, 239, 262 = FR 1991, 375, 382 („Zinsurteil“).

<sup>235</sup> Anders *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch* in *wistra* 1998, 161, 167 („das bewusst vom Staat eingegangene Risiko“), die aber ihre Auffassung zu Unrecht allein mit der objektiven Lage und gerade nicht mit der Vorstellung der Vermeider begründen.

<sup>236</sup> Vgl. *Burgstaller*, Das Fahrlässigkeitsdelikt im Strafrecht, 170; *Jakobs*, AT, 7. Abschnitt Rn. 111 ff. (242 ff.).

Die Autoren bedienen sich des *Saldittschen* Rechtsgutbegriffs zur Einschränkung der herrschenden Sicht<sup>237</sup> und machen somit das behauptete *subjektive Recht* des Steuerzahlers, Abgaben nur nach dem Maß der Gleichbehandlung ertragen zu müssen, zur Grundlage ihrer Ausführungen. Diese Einschränkung sperrt jedoch bei Lichte besehen jegliche strafrechtliche Beachtung eines bejahenden staatlichen Willens. Denn in die Gefährdung eines *fremden* Rechts kann niemand wirksam einwilligen, es sei denn, es stünde ausnahmsweise zu seiner Disposition. Und letzteres anzunehmen, würde dem Anliegen des zugrunde gelegten Rechtsgutbegriffs nicht gerecht, das öffentliche Interesse an der Finanzierung von staatlichen Aufgaben aus der Interpretation des Hinterziehungstatbestands zu eliminieren – zugunsten einer auf den einzelnen, redlichen Steuerzahler fokussierten Betrachtungsweise. Somit entzieht die „verfassungskonforme Neubestimmung des Rechtsguts der Steuerhinterziehung“, wie *Hilgers-Klautzsch* und *Kohlmann* sie befürworten, ihrem eigenen interpretatorischen Ansatz den Boden.

### (5) Zusammenfassung

Eine tatbestandliche Lösung der vorliegenden Problematik findet sich nicht in der objektiven Zurechnung unter dem Gesichtspunkt der „eigenverantwortlichen Selbstgefährdung“ des Staates. Erstens berücksichtigte dies nur den Fall, dass eine das Blankett des § 370 I AO ausfüllende Steuer an einem strukturellen Vollzugsdefizit leidet, und damit nur einen Bruchteil der denkbaren Konstellationen verfassungswidrigen Steuerrechts. Zweites kann man zumindest im Falle der Zinsentscheidung des *BVerfG* nicht von einer willkürlichen Selbstgefährdung des Fiskus sprechen. Denn zweifelhaft ist bereits, ob man diese Rechtsfigur auf die Specifica des Steuerstrafrechts anwenden könnte und ob sie dann auch noch tatbestandsausschließende Kraft hätte. Selbst wenn man dies aber annähme, wäre drittens die Bejahung einer den Anforderungen dieser Rechtsfigur genügenden Selbstgefährdung aus den aufgezeigten Gründen unvertretbar. Viertens verträgt sich das gefundene Ergebnis nicht mit der Eingrenzung der herkömmlichen Rechtsgutdefinition, so wie die Autoren sie befürworten. Die Ansicht hält nicht Stich.

## 2. Bestimmtheitsgebot und Erfolgsunrecht

Gelegentlich wird der Versuch unternommen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben der *lex certa* für die Beantwortung des hier zu erörternden Fragenkomplexes fruchtbar zu machen<sup>238</sup>. Betont findet sich in diesen Ansätzen die gebotene Differenzierung zwischen steuerrechtlichem und strafrechtlichem Bestimmtheitsgebot.

<sup>237</sup> In *wistra* 1998, 161, 164.

<sup>238</sup> So etwa *Bornheim*, *Stbg* 1999, 310, 314; 372, 377; *Gast-de Haan*, *BB* 1991, 2490 ff.; *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 9.5.

### a. Steuerrechtliches und strafrechtliches Bestimmtheitsgebot

Fließt das eine allein aus dem im Rechtsstaatsprinzip verankerten Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung<sup>239</sup>, begründen das andere Art. 103 II, 104 I GG ausdrücklich. Beide Gebote sind insoweit inhaltsgleich, als sie dem Gesetzgeber eine in der Weise bestimmte Normierung von Tatbeständen abverlangen, dass „Tragweite und Anwendungsbereich zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen“<sup>240</sup>. Abstufungen ergeben sich indes aus den unterschiedlich hohen Schwellen staatlicher Eingriffe. Je intensiver Eingriffe in die Freiheitssphäre des Bürgers wirken, desto strenger sind die vom Bestimmtheitsgebot vorgezeichneten Anforderungen an die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage. Für das Verhältnis von straf- und steuerrechtlichem Bestimmtheitsgebot soll nach dem Willen des *BVerfG* daher gelten: Während im strafrechtlichen Bereich eine sehr konkret formulierte Voraussehbarkeit der Erfüllung eines Tatbestands durch ein Verhalten erforderlich ist, genügt es im steuerrechtlichen Bereich, dass die Steuerlast messbar und „in gewissem Umfang für den Staatsbürger vorhersehbar und berechenbar wird“<sup>241</sup>.

### b. Bestimmtheitsgebot und Halbtteilungsgrundsatz

Unter Heranziehung dieser Grundsätze gelangt *Bornheim*<sup>242</sup> zu einem partiellen Strafbarkeitsausschluss, soweit es um die Verweigerung einer Zahlung von mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuern geht. Anknüpfungspunkt ist der vom Tatbestand des § 370 I AO vorausgesetzte Umstand, dass der Täter „Steuern verkürzt“. *Bornheims* Lösung basiert zu einem gewichtigen Teil auf seiner Interpretation des bundesverfassungsgerichtlichen „Vermögensteuerbeschlusses“ vom 22.06.1995<sup>243</sup> und orientiert sich auch in ihrem weiteren Gang am Beispiel dieser (zumindest teilweise<sup>244</sup>) verfassungswidrigen und seit dem 31.12.1996 nicht mehr erhobenen Abgabe. *Bornheims* Konzept erhebt jedoch den Anspruch, umfassend<sup>245</sup> zu sein, und muss sich deshalb an sämtlichen Fällen messen lassen, in denen die Zahlung einer für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ erklärten Steuer verweigert wird.

Damit die *Bornheimsche* Lösung diesem Anspruch gerecht werden kann, muss sich das Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung einheitlich beschreiben lassen können.

---

<sup>239</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 10.10.1961 – 2 BvL 1/95 – E 13, 153, 160 („Kapitalertragsteuer“): „...Die Grundsätze des Rechtsstaates fordern...“; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, § 8 IV (177 ff.).

<sup>240</sup> So ausdrücklich für das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot *BVerfG*, Urteil vom 11.11.1986 – 1 BvR 713/83, 921, 1190/84 und 333, 248, 306, 497/85 – E 73, 200, 234 („Sitzblockade“).

<sup>241</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 10.10.1961 – 2 BvL 1/59 – E 13, 153, 160 („Kapitalverkehrssteuer“).

<sup>242</sup> In *StuW* 1998, 146, 154.

<sup>243</sup> 2 BvL 37/91 – E 93, 121 = *BStbl.* II 1995, 655.

<sup>244</sup> Der Umfang der Verfassungswidrigkeit des VStG ist bis heute umstr.; s. dazu genauer unten, F.II.2.b. [S. 120 ff.].

<sup>245</sup> Deutlich in *StuW* 1998, 146, 155; *PStR* 1998, 195, 198; *Stbg* 1998, 549, 552; *Stbg* 1999, 310, 314, 316 f.; *PStR* 1999, 136, 138 f.

Denn sollten in seiner tatbestandlichen Umschreibung zwei inhaltlich streng voneinander zu unterscheidende Erfolgsalternativen zum Ausdruck kommen, müsste in casu die Vermeidung einer verfassungswidrigen Steuer stets der einen oder der anderen zugeordnet werden. Das Ergebnis würde dann je nach betroffener Steuerart unterschiedlich ausfallen. Bei einer einheitlichen Bestimmung des Erfolgsunrechts könnten dagegen die Gedanken *Bornheims* über die Verkürzung von Vermögenssteuer hinaus grundsätzlich auf die Vermeidung „verfassungswidriger“ Abgaben übertragen werden.

#### aa. Zum Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung

Wegen vollendeter Steuerhinterziehung kann nur bestraft werden, wer durch ein tatbestandliches Verhalten „Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“. Während die Begriffsbestimmung der zweiten Alternative Probleme bereitet<sup>246</sup>, besteht weitestgehend Einigkeit darüber, dass eine Steuerverkürzung eintritt, wenn der Steuergläubiger die ihm gebührende Steuer nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erhält<sup>247</sup>. Allerdings lässt sich jede Steuerverkürzung auch als Erlangung eines steuerlichen Vorteils begreifen. Denn wer den Steueranspruch des Staates durch ein tatbestandliches Verhalten mindert, erlangt für sich selbst jedenfalls einen Vorteil dergestalt, dass sein Vermögen nicht um einen nach dem Befehl des Steuergesetzes zu entrichtenden Betrag reduziert wird. Die Steuerverkürzung *zulasten* des Fiskus geht stets einher mit der Verhinderung wirtschaftlicher Nachteile *zugunsten* seiner nicht zahlenden Steuerschuldner, und deshalb auch mit deren steuerlichen Vorteil<sup>248</sup>. Man könnte hieraus einerseits die Schlussfolgerung ziehen, gegenüber der ersten verhalte sich diese Erfolgsalternative wie eine *lex generalis* zur *lex specialis*<sup>249</sup>. Andererseits könnte man das Verhältnis in dem Sinne deuten, dass von der zweiten Variante „nur besondere Steuervorteile“<sup>250</sup> erfasst seien. Der Wortsinn der Vorschrift ermöglicht aber noch eine weitere – gleichsam umgekehrte – Deutung: Jede Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils lässt sich auch als Steuerverkürzung begreifen. Denn ein ungerechtfertigter Vorteil mindert im Ergebnis auch die geschuldete Steuer<sup>251</sup>.

Es liegt nahe, die Grenzlinie zwischen beiden Erfolgsvarianten nach Verfahrensabschnitten zu ziehen. Danach könnte eine Steuerverkürzung im engeren Sinne nur im

---

<sup>246</sup> § 370 IV AO charakterisiert klarstellend und beispielhaft („auch“) die Steuervergütung als einen Steuervorteil und definiert nur, wann ein solcher nicht gerechtfertigt erlangt wurde. Umfassend zur Abgrenzung der beiden Erfolgsalternativen *Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar I, § 370 Rn. 170 ff.

<sup>247</sup> Franzen/Gast/*Joecks*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 27.

<sup>248</sup> Im Ergebnis auch *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 172.

<sup>249</sup> So noch zu dem im Hinblick auf den tatbestandlichen Erfolg inhaltsgleichen § 392 I RAO *Troeger/Meyer*, Steuerstrafrecht, 49.

<sup>250</sup> *Kohlmann*, a.a.O.

<sup>251</sup> *Kohlmann*, a.a.O. Rn. 168.

Ermittlungsverfahren möglich sein, z. B. durch Abgabe einer falschen Steuererklärung. Das Erlangen von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen wäre dann erst nach zutreffender Festsetzung der Steuer möglich, also im Erhebungs- und Beitreibungsverfahren (§§ 218 ff., 249 ff. AO) beispielsweise durch Vereitelung einer aussichtsreichen Vollstreckungsmaßnahme<sup>252</sup>. Zwingend ist das – wie dargelegt – nicht, und daher bejaht der *BGH* sowohl die Möglichkeit von Steuerverkürzungen im Steuerbeitreibungsverfahren, als auch die einer Vorteilserlangung im Steuerfestsetzungsverfahren<sup>253</sup>.

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass in jeder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils eine Steuerverkürzung und in jeder Steuerverkürzung die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils liegen kann. Eine klare Abgrenzung, welche der beiden Varianten im Einzelfall Anwendung findet, wird daher von den meisten für überflüssig gehalten. Doch selbst wenn man mit Blick auf das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 II GG die Annahme von Alternativen für unerlässlich hält, ist angesichts ihrer dargestellten semantischen Verflechtung von einem *einheitlichen Erfolgswert* der Steuerhinterziehung auszugehen. Die vom Gesetzgeber gewählte sprachliche Unterscheidung zwischen Steuerverkürzung und -vorteilserlangung nimmt auf die vorliegende Problematik keinen Einfluss. Die Überlegungen *Bornheims* zur Möglichkeit einer Verkürzung verfassungswidriger Vermögensteuer könnten daher grundsätzlich auf die Vermeidung anderer verfassungsrechtlichen Bedenken begebender Steuern übertragen werden, ohne dass es auf die unterschiedlichen Erfolgsbeschreibungen im Hinterziehungstatbestand ankäme.

#### bb. Subsumtion unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgrundsatzes

Ob eine Steuerverkürzung eingetreten ist, muss mit Hilfe sämtlicher einschlägiger Steuergesetze festgestellt werden. Als „Gesetze“ fungieren neben den abstrakt generellen Regelungen des Gesetzgebers auch nach § 35 BVerfGG ergangene Vollstreckungsanordnungen und publizierte Übergangsregelungen des *BVerfG*. Zu ihrer Auslegung müssen gemäß § 31 II BVerfGG der Tenor verfassungsgerichtlicher Entscheidungen und die für sie angeführten Gründe berücksichtigt werden<sup>254</sup>. Über § 31 I BVerfGG wiederum entfalten die in ihren Leitsätzen zum Ausdruck kommenden tragenden Gründe der Entscheidung ebenfalls Bindungswirkung *inter omnes*.

---

<sup>252</sup> Diese Differenzierung nehmen etwa vor: *Henke*, NJW 1967, 1006, 1009 und FR 1966, 188, 191; *Schleeh*, FR 1970, 604, 607.

<sup>253</sup> In diesem Sinne schon Urteil vom 04.04.1979 – 3 StR 488/78 – St 28, 371 = NJW 1980, 406.

<sup>254</sup> *Lechner/Zuck*, § 31 Rn. 37.

Angelehnt an Überlegungen *Gast-de Haans*<sup>255</sup> bringt *Bornheim* an dieser Stelle den Vermögensteuerbeschluss des *BVerfG* vom 22.06.1995 ins Spiel. Gegenstand des Verfahrens war die im Wege einer konkreten Normenkontrolle vorgelegte Frage, ob § 10 Nr. 1 VStG in seiner damaligen Fassung mit dem Grundgesetz vereinbar sei. Das *BVerfG* nahm einen Verstoß gegen Art. 3 I GG an und führte in den tragenden Urteilsgründen dazu aus, Art. 14 II 2 GG gebiete hinsichtlich der Ertragsteuern eine angenäherte „Häufelung“ des Bruttoertrags in steuerliche Belastung und dem Steuerschuldner verbleibenden Ertrag. Müsse Eigentum doch „zugleich dem Wohle der Allgemeinheit“ wie dem des Eigentümers dienen. Diesem seither „Halbteilungsgrundsatz“ genannten Gebot misst *Bornheim* gesetzesähnliche Verbindlichkeit im o.g. Sinne bei. Das Gericht entwickle in den Leitsätzen 2 und 3 seines Vermögensteuerbeschlusses grundsätzliche Aussagen, die es in den einschlägigen Begründungsteilen weiter präzisiere. Entgegen einer vereinzelt vertretenen Auffassung handele es sich daher bei der Häufelungsvorgabe keineswegs um ein *obiter dictum*<sup>256</sup>. Der Autor zieht daraus den Schluss, dass das gesamte materielle Steuerrecht, soweit es das Verkürzungsmerkmal des § 370 I AO auszufüllen vermag, einer am Maßstab des Halbteilungsgrundsatzes angelehnten Begrenzungsrechnung unterworfen werden müsse<sup>257</sup>. Systematisch begründet *Bornheim* sein Postulat mit Art. 103 II, 104 I GG, §§ 369 AO i.V.m. 1 StGB. Denn das in diesen Vorschriften verankerte verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot umfasse alle Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung und somit auch deren blankettausfüllende Tatbestände: „Nur durch diese wird die *eo ipso* inhaltlich unbestimmte Norm des § 370 AO mit konkreten verfassungsrechtlichen Inhalten erfüllt“<sup>258</sup>.

Aus dieser Auslegung ergeben sich zwei alternative Rechtsfolgen. Soweit die vom Halbteilungsgrundsatz vorgezeichnete Begrenzungsrechnung<sup>259</sup> die völlige Beseitigung des Unrechtsvorwurfs bewirkt, entfällt der (einheitliche) Hinterziehungserfolg. Reduziert sie lediglich die Hinterziehungssumme, mildert das die Strafe. *Bornheim* bezieht sich insoweit auf die ständige Rechtsprechung des *BGH* zum Anwendungsbereich des Kompensationsverbotes<sup>260</sup>, wonach die Höhe der Hinterziehungssumme bei der Strafzumessung zu berücksichtigen ist. Eine völlige Strafflosigkeit lehnt der

---

<sup>255</sup> In BB 1991, 2490, 2491 f. für den ähnlich gelagerten Fall der Unvereinbarkeit des § 32 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes vom 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857) mit Art. 3 I i.V.m. 6 GG für die Veranlagungszeiträume 1983 bis 1985.

<sup>256</sup> So *Bornheim*, *StuW* 1998, 146, 152; dagegen: *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415; *Arndt/Schumacher*, *NJW* 1995, 2603; *Bull*, *NJW* 1996, 281.

<sup>257</sup> *Bornheim*, a.a.O.

<sup>258</sup> *Bornheim*, a.a.O., 154.

<sup>259</sup> *Flick* bezeichnet sie als „Schattenveranlagung“, in: „Luxemburg. Keine Steuernachzahlung, keine Steuerhinterziehung. Nur der halbe Sollertrag gehört dem Staat“, *Handelsblatt* Nr. 57 vom 20.03.1996, 28.

<sup>260</sup> *BVerfG*, Urteil vom 11.11.1986 – 1 BvR 713/83, 921, 1190/84 und 333, 248, 306, 497/85 – E 73, 200, 234 („Sitzblockade“).

Autor entgegen *Salditt* allerdings ausdrücklich mit dem Hinweis auf das Erfordernis einer richterlichen Vorlage nach Art 100 I GG ab.

### cc. Kritische Würdigung

Hinterfragen will ich zunächst *Bornheims* Interpretationsansatz, der sich im verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot wiederfindet. Mit der Auslegung an diesem verfassungsrechtlichen Maßstab befindet sich der Autor in beachtlicher Gesellschaft. Denn im Strafrecht besinnt man sich heute wieder stärker auf das Bestimmtheitsgebot.<sup>261</sup> Aber lassen sich aus dem Gebot der *lex certa* tatsächlich Erkenntnisse für die Bewältigung der vorliegenden Probleme gewinnen?

#### (1) Kein Verstoß gegen Art. 104 I, 103 II GG

Zur Beantwortung dieser Frage sei an die Kernaussage des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots über den notwendigen Inhalt einer Strafvorschrift erinnert: Straftatbestände müssen so gefasst sein, dass ihre Tragweite und ihr Anwendungsbereich zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen<sup>262</sup>.

*Bornheim* nimmt eine Steuerverkürzung nur an, wenn die Reduzierung des Steueranspruchs auch nach Durchführung einer „Schattenveranlagung“ zu bejahen ist. Der Sache nach betreibt der Autor also eine einengende *Auslegung* und belegt mit ihr selbst, dass § 370 I AO nicht zu unbestimmt ist. So bildet er zwei Beispiele<sup>263</sup>, in denen er nach aufwendigen Begrenzungsrechnungen einmal das gesetzliche Merkmal verneint und das andere Mal bejaht. Doch selbst wenn man dem Halbteilungsgrundsatz lediglich die Wirkung eines „*obiter dictum*“ zuerkennen würde, wäre die Verkürzungssumme unter der Prämisse, dass verfassungswidrige und auch „verfassungswidrig“ genannte Abgaben „Steuern“ im Sinne des § 370 I AO sind, präzise *bestimmbar*. Legte man dagegen das Erfolgserfordernis in der Weise aus, dass in diesem Falle eine Verkürzung „begrifflich wie rechtlich“<sup>264</sup> unmöglich sei, müsste man den Eintritt eines Erfolges verneinen. Auch dies bewirkte keinen Verstoß gegen Art. 103 II GG. Das Gebot der *lex certa* drängt also weder zu der einen noch zu der anderen Interpretation des Begriffs der Steuerverkürzung. Die verfassungsrechtliche Vorgabe verbietet nämlich nur eine über den natürlichen Wortsinn hinausgehende Gesetzesinterpretation, die den Täter belasten würde. Ob aber die Merkmale des § 370 I AO nur so verstanden werden können, dass sie mit der Verfassung „unvereinbar“, jedoch übergangsweise weiter anzuwendende Steuervorschriften nicht

---

<sup>261</sup> Auf seiner Grundlage hat jüngst *Duttge* dafür plädiert, den Inhalt des strafrechtlichen Fahrlässigkeitsbegriffs von dem des zivilrechtlichen abzukoppeln, in: Zur Bestimmtheit des Handlungsunwerts von Fahrlässigkeitsdelikten, Tübingen 2001, 487 und passim; hiergegen *Herzberg*, GA 2001, 568, 573 f.

<sup>262</sup> *BVerfG*, Urteil vom 11.11.1986 – 1 BvR 713/83, 921, 1190/84 und 333, 248, 306, 497/85 – E 73, 200, 206, 234 f. („Sitzblockade“).

<sup>263</sup> In *StuW* 1998, 146, 157 f.

<sup>264</sup> *Niebler*, *Stbg* 2000, 221, 223.



erfassen, ist gerade die Frage, die es mit den anerkannten Instrumenten der Auslegung zu klären gilt. Die von Art. 103 II, 104 I GG gezogenen Grenzen für strafrechtliche Gesetze werden deshalb erst dort überschritten, wo aufgrund der geltenden Steuergesetze der Verkürzungserfolg nicht mehr berechnet werden kann<sup>265</sup>. Erst dann lässt sich verlässlich sagen: Die Höhe des vom Verkürzungsmerkmal in Bezug genommenen Steueranspruchs ist, am Maßstab des strafrechtlichen Bestimmtheitsgebots ausgerechnet, so unbestimmt, dass es auch die „Strafbarkeit“ im Sinne von Art. 103 II GG wird. Aus dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot lässt sich – zumindest unter dem von *Bornheim* aufgezeigten Gesichtspunkt – für die vorliegenden Fragen nichts ableiten<sup>266</sup>.

## (2) Verbindlichkeit des Halbteilungsgrundsatzes

Über Inhalt und Berechtigung seiner Lehre, der vom *BVerfG* entwickelte Halbteilungsgrundsatz zwingt zu einer einengenden Auslegung des Merkmals der Steuerverkürzung in § 370 I AO, ist damit hingegen noch nichts gesagt. Der Halbteilungsgrundsatz könnte nämlich im Wege verfassungskonformer Auslegung des Steuerverkürzungsmerkmals Berücksichtigung finden, ohne dass es eines Rückgriffs auf Vorgaben des Bestimmtheitsgebots bedürfte. Das setzte jedoch voraus, dass es sich bei dem Hälftelungsprinzip um eine *verbindliche* verfassungsrechtliche Vorgabe handelte. Ich wende mich in diesem Zusammenhang nochmals seinen dogmatischen Grundlagen zu.

### (a) *Eröffneter Schutzbereich des Art. 14 I GG*

Art. 14 II GG verlangt, dass der Gebrauch von „Eigentum...zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“ soll. Seit Beginn der 1970er Jahre wird in der Staatsrechtslehre darum gestritten, ob und wenn ja unter welchen Voraussetzungen die Aufbürdung einer Steuerlast das Eigentum des Steuerschuldners beeinträchtigt<sup>267</sup>. Dabei dürfte heute zumindest niemand mehr daran zweifeln, dass durch einen Steuereingriff überhaupt der Schutzbereich des Art. 14 I 1 GG betroffen sein kann<sup>268</sup>. Während jedoch der *Erste Senat* des *BVerfG* nach wie vor daran festhält, dass ein Eingriff in diesen Schutzbereich erst bei konfiskatorischer Besteuerung angenommen werden kann<sup>269</sup>, entnimmt der *Zweite Senat* Art. 14 II 2 GG eine „Schranken-

<sup>265</sup> So auch *Gast-de Haan* in BB 1991, 2490, 2491.

<sup>266</sup> Im Ergebnis ebenso *Degenhard*, DStR 2001, 1370, 1375.

<sup>267</sup> Hierzu näher *Wendt*, NJW 1980, 2111, 212 ff. m.w.N.

<sup>268</sup> Anders noch *BVerfG*, Urt. vom 20.07.1954 – 1 BvR 459 u.a./54, E 4, 7,17 („Investitionsabgabe“).

<sup>269</sup> St. Rspr., vgl. nur *BVerfG*, Urteil vom 14.05.1968 – 2 BvR 544/63 = E 23, 288, 315 („Vermögensabgabe“); *BVerfG*, Beschluss vom 31.05.1990 – 2 BvR 1436/87 = E 82, 159, 190 („Absatzfonds-gesetz“); bekräftigend *BVerfG*, Urteil vom 08.04.1997 – 1 BvR 48/94 = E 95, 267, 300 („LPG-Alt-schulden“); zuletzt *BVerfG*, Beschluss vom 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 = E 96, 375, 397 („Arzt-haftung bei fehl-geschlagener Sterilisation“).

Schranke“ im Sinne einer konkret formulierten Belastungsobergrenze zumindest für den Bereich der Vermögensteuer<sup>270</sup>. Jene dürfe „zu den übrigen Steuern nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verbleibe. Mit dieser Annahme gibt der Senat die widersprüchliche Ansicht auf, öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten seien nicht mittels eines bestimmten Eigentumsobjekts zu erfüllen, sondern würden aus fluktuierendem Vermögen bestritten, dessen Schutz allein Art. 12 GG unterfalle. Art. 14 GG erfasse allenfalls „Erdrosselungsabgaben“.

Widersprüchlich ist diese Ansicht, weil auch das Verbot enteignender Besteuerung die Betroffenheit des Schutzbereichs voraussetzt<sup>271</sup> und deshalb kein überzeugender Grund dafür ersichtlich ist, die allgemeine Grundrechtsdogmatik mit einer derartigen (Selbst-)Beschränkung auf Fälle extremen fiskalischen Zugriffs zu durchbrechen.

Darüber hinaus erweist sich das in diesem Zusammenhang immer wieder gepredigte Dogma, Art. 12 I GG schütze den Erwerb, Art 14 I GG das Erworbenem, als nicht tragfähig. Erstens könnte man sich bei unbefangener Betrachtung auf den Standpunkt stellen, zumindest an das Einkommen gebundene Abgaben würden aus bereits „erworbenen“ Vermögen bestritten. Man stelle sich nur vor, der Arbeitnehmer erhalte seinen Brutto-Lohn auch heute noch durch Übereignung einer Lohntüte samt Inhalt ausgezahlt und müsste sein Einkommen hernach versteuern. Dann könnte man wohl kaum sagen, er dürfe diese „Einkommensteuerschuld“ nicht aus „Erworbenem“ begleichen. Dass die gegenwärtige Lohnbesteuerungspraxis gemäß § 38 I EStG ihm diese Umstände erspart, ändert daran in der Sache nichts. Zweitens lässt sich vielfach gar nicht sinnvoll zwischen Erwerb und Erworbenem unterscheiden. Vielmehr überschneiden sich die Schutzbereiche beider Grundrechte, so etwa im Falle des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs, dessen Sach- und Rechtsgesamtheit nach ganz herrschender Ansicht von Art. 14 I GG erfasst ist. Wichtiger Bestandteil hiervon ist der Unternehmenswert, der sowohl aus vergangenheits- wie aus zukunftsbezogenen Elementen besteht<sup>272</sup>. Werden durch einen staatlichen Eingriff beide Elemente betroffen, so gelten beide Grundrechtsgarantien

---

<sup>270</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 = E 93, 121 ff., 121 („Vermögensteuer“) = *BStBl* 1995, 655, 656.

<sup>271</sup> Vgl. *Seer*, FR 1999, 1280, 1283.

<sup>272</sup> Als vergangenheitsbezogene Elemente könnten etwa langjährige Geschäftsbeziehungen und bestehende Anlagen fungieren. Sie würden als „Erworbenes“ eher dem Schutzbereich des Art. 14 I GG unterfallen. Demgegenüber lassen sich Personal und Know how als zukunftsbezogene Elemente bezeichnen, die den „Erwerb“ betreffen und deshalb nach klassischer Sicht Art. 12 I GG.

nebeneinander<sup>273</sup>, so dass Art. 12 und 14 GG in ihrem Zusammenwirken umfassende Wirtschaftsfreiheit gewährleisten. Das Beispiel zeigt, dass es zwischen beiden Grundrechten sinnvoll kein Exklusivitätsverhältnis geben kann.

Letztlich geht der Einwand, Art. 14 GG schütze nicht das Vermögen als Ganzes, auch materiell fehl. Legitimationsgrund und ethisches Leitbild des Eigentumsbegriffs ist die menschliche Leistung. Art. 14 I GG erfasst daher jedes vermögenswerte Recht „jedenfalls dann, wenn es auf einer eigenen Leistung des Grundrechtsträgers beruht“<sup>274</sup> und nicht Abgaben auf die Verwendung einzelner Vermögensgegenstände<sup>275</sup>. Soweit also Abgaben an das selbst erwirtschaftete Einkommen ihres Schuldners anknüpfen, ist der Schutzbereich des Art. 14 I GG betroffen und der staatliche Eingriff muss sich an dem einheitlichen Gesetzesvorbehalt aus Art. 14 I 2, II GG messen lassen.

### **(b) Der Halbteilungsgrundsatz als Konkretisierung des Subsidiaritätsprinzips**

Als Einschränkungsmöglichkeit normiert Art. 14 II GG: „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen.“ Zusammen konkretisieren beide Sätze das in Art. 20 I GG zum Ausdruck kommende Sozialstaatsprinzip, das die Gewalten dazu verpflichtet, für „eine gerechte Sozialordnung zu sorgen“<sup>276</sup>. Ein solcher „Sozialstaat“ ist ohne den „Steuerstaat“ aber nicht denkbar, weil er auf dessen Einnahmen angewiesen ist. *Seer* formuliert die sich hieraus ergebende Konnexität von Freiheitsrecht und Staatsprinzip in dem Sinne, dass Eigentum „nur um den ‚Preis‘ der Steuer gewährleistet“<sup>277</sup> werde. Auf den Bereich der Eigentumsgarantie bezogen findet sich hier die Kollision der Wirtschaftsfreiheit des Grundrechtsträgers einerseits mit der sozialstaatlichen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers andererseits, die im Wege einer praktischen Konkordanz<sup>278</sup> aufzulösen ist. Für die in diesem Zusammenhang vorzunehmende Abwägung zwischen beiden Positionen ist das Subsidiaritätsprinzip als Konkretisierungsmaßstab des Übermaßverbotes anerkannt<sup>279</sup>. Es besagt, dass der Staat Aufgaben nur dort übernehmen darf, wo sie der Grundrechtsträger nicht selbst zu erfüllen vermag. Auf diese Weise sorgt

---

<sup>273</sup> Von Mangoldt/Klein/Starck-*Depenheuer*, Art. 14 Rn. 99; BK-*Kimminich*, Art. 14 Rn. 130 ff.; Maunz/Dürig/Herzog-*Papier*, Art. 14 Rn. 220.

<sup>274</sup> *Seer*, FR 1999, 1280, 1283.

<sup>275</sup> So aber *Jarass/Pieroth*, Art. 14 Rn. 12 f.

<sup>276</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 12.03.1996 – 1 BvR 609, 692/90 – E 94, 241, 263 („Bewertung von Kindererziehungszeiten“); vgl. hierzu auch *Schnapp*, JuS 1998, 873.

<sup>277</sup> FR 1999, 1280, 1284.

<sup>278</sup> Von *Hesse* geprägter Begriff in: Grundzüge des Verfassungsrechts, Rn. 72, 317 f.

<sup>279</sup> Vgl. nur *Butzer*, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Abgabenlast, 77 ff. und *Seer*, *StuW* 1997, 283, 296 f; FR 1999, 1280, 1285 Fn. 76 m.w.N.

der „Primat individueller Selbstverantwortung“<sup>280</sup> für einen angemessenen Ausgleich zwischen Wirtschaftsfreiheit und Sozialstaatsprinzip<sup>281</sup>.

Der *Zweite Senat* des *BVerfG* präzisiert diesen noch recht abstrakt formulierten Grundsatz unter Rückgriff auf Art. 14 II 2 GG, indem es dem Adverb „zugleich“ und dem konjugierten Hilfsverb „soll“ eine prinzipielle Vorrangigkeit des privaten Eigentums vor dem sozialstaatlich veranlassten Eingriff entnimmt. Die Vorschrift zieht demnach den Art. 14 II 1 GG zu entnehmenden Grenzen des Eigentumsgebrauchs wiederum Grenzen (sog. Schranken-Schranken), die als notwendige Konsequenz aus der vermögens- und leistungsbezogenen Eigenart des Steuereingriffs *quantifizierbar* sein müssen<sup>282</sup>. Über den für diese Quantifizierung geltenden Maßstab kann man sicherlich streiten. Hält man aber die Auslegung des Zweiten Senates wenigstens im Ansatz für richtig, muss man jedenfalls dann einen Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Steuereingriffs annehmen, wenn dem Steuerschuldner weniger als die Hälfte seines Eigentums für seinen privaten Gebrauch verbleibt. Denn in diesem Fall würde sich das Subsidiaritätsprinzip ins Gegenteil kehren, das Sozialstaatsprinzip die Eigentumsfreiheit mithin über ein angemessenes Maß hinaus begrenzen<sup>283</sup>. Ein solcher Eingriff wäre dann als verfassungswidrig zu qualifizieren.

Die Auffassung des *Zweiten Senats* überzeugt. Erstens legen sie die Begriffe „zugleich“ und „soll“ in ihrem verwendeten Kontext nahe<sup>284</sup>: „Sollen“ drückt im Gegensatz zum Hilfsverb „müssen“ keinen Zwang zur Sozialbindung des Eigentums aus, sondern lässt sich eher als – verbindliche (!) – Regelungstendenz verstehen. Und der Wertbegriff „zugleich“ verdeutlicht, dass der Bürger *primär* eigennützig erwerben darf, damit er seiner Verpflichtung gegenüber dem Sozialstaat auch nachkommen kann<sup>285</sup>. Letztlich hält die als Belastungsobergrenze vorgeschlagene „Hälftelung“ normativ schon deshalb Stich, weil es sich insoweit um den „kleinsten gemeinsamen Nenner“ handeln dürfte, zu dem sich nach oben Gesagtem jeder bekennen dürfte, der das gewonnene Auslegungsergebnis *im Prinzip* für richtig erachtet. Das Verlangen nach einer „hälftigen Teilung“ ist als Quantifizierungsmaßstab schon deshalb plausibel<sup>286</sup>, weil es dem recht verstandenen Wortsinn des Art. 14 II GG am besten entspricht. Dass *theoretisch* auch die Festlegung auf eine Staatsquote

---

<sup>280</sup> Jachmann, *StuW* 1996, 97, 103.

<sup>281</sup> Jachmann, *Verfassungsrechtliche Grenzen*, 27.

<sup>282</sup> Seer, *StuW* 1997, 283, 286.

<sup>283</sup> Seer, *FR* 1999, 1280, 1286.

<sup>284</sup> Vgl. Isensee-Leisner, § 149 Rn. 140.

<sup>285</sup> Butzer, *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Abgabenlast*, 82; *ders.*, *StuW* 1999, 227, 241.

<sup>286</sup> So im Ergebnis auch Seer, *FR* 1999, 1280, 1286.

von „60%“ oder „zwei Drittel“ möglich wäre<sup>287</sup>, ist bei Lichte besehen kein Gegenargument, sondern nur der Hinweis auf unausweichliche Dezision.

Der Halbteilungsgrundsatz stellt sich daher als ein fest in der Verfassung verankerter Maßstab für steuerliche Grundrechtseingriffe dar, soweit diese Eingriffe Abgaben auf privatinitiiertes Einkommen betreffen. Welche Steuern jedoch in die sich hieraus ergebende Begrenzungsrechnung einzubeziehen sind, ist wiederum fraglich. Neben der Vermögensteuer als der in dem einschlägigen Beschluss in Streit stehenden Abgabe besteht Einigkeit dahingehend, dass Gewerbebeertragsteuern, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag als deren Annex erfasst sind<sup>288</sup>. Welche Steuern es darüber hinaus sind, ist eine rein abgabenrechtliche Auslegungsfrage, der angesichts der strafrechtlichen Fragestellung der Arbeit hier nicht erschöpfend nachgegangen werden kann, ohne jeden vertretbaren Rahmen zu sprengen.

### ***(c) Der Halbteilungsgrundsatz als Rechtsmaxime***

Sehr wohl Gegenstand dieser Untersuchung ist hingegen die Frage, welchen *Grad* an Verbindlichkeit der Halbteilungsgrundsatz im Steuerstrafrecht aufweist. Überraschend ist, dass es selbst unter den Verfechtern der vorzugswürdigen Auslegung so manchen gibt, der ihr lediglich die Kraft eines Programmsatzes zubilligen will<sup>289</sup>. Einziger Adressat sei demnach der Gesetzgeber. Aber das überzeugt nicht.

Erstens: Neben der so genannten Entscheidungsformel, die nach § 31 II BVerfGG ihre Kraft entfaltet, leitet sich eine über den Einzelfall hinausgehende Bindungswirkung auch und gerade aus den tragenden Gründen einer Entscheidung ab. Deshalb müssen die in ihnen zum Ausdruck kommenden „Grundsätze für die Auslegung der Verfassung von den Gerichten und Behörden in allen künftigen Fällen beachtet werden“<sup>290</sup>. Ein solcher Grund ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn das Gericht selbst bestimmten Gedankengängen Maßgeblichkeit zuerkennen will und sie daher in eingehenden Überlegungen näher begründet. Besondere Bedeutung hat man dabei den *Leitsätzen* einer Entscheidung zuzumessen<sup>291</sup>. Das Häufungsprinzip erscheint in der einschlägigen Entscheidung als dritter von fünf Leitsätzen. Und in C.II.3 b) bezeichnet der erkennende Senat es selbst als tragenden Grund und beschäftigt sich danach auf zwei Spalten mit ihm<sup>292</sup>. Damit sind alle Voraussetzungen

<sup>287</sup> Bull, NJW 1996, 281, 283.

<sup>288</sup> Vgl. Seer, FR 1999, 1280, 1286 ff.

<sup>289</sup> Etwa Arndt/Schumacher, NJW 1995, 2603; Butzer, StuW 1999, 227, 232; Jachmann, StuW 1996, 97, 105; Tipke/Lang<sup>15</sup>, § 4 Rn. 223 (221).

<sup>290</sup> BVerfG, Beschluss vom 20.01.1966 – 1 BvR 140/62 – E 19, 377, 392 („Beliner Sache“); in diesem Sinne auch sein Urteil vom 14.07.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84 – E 73, 40, 101 („Parteispenden“).

<sup>291</sup> Maunz/Dürig Art. 94 Rn. 29.

<sup>292</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 – E 93, 121, 137 ff. = BStbl. II 1995, 655, 656, 661 f. („Vermögensteuerbeschluss“); vgl. auch Rose, DB 1998, 1154 und DB 1997, 494.

erfüllt, die man an die Bindungswirkung von tragenden Urteilsgründen überhaupt stellen kann<sup>293</sup>. Man müsste es also schon entgegen der Jurisdiktion des *BVerfG* grundsätzlich ablehnen, dass Entscheidungserhebliches außerhalb des Tenors bindend sein kann, um das Häufelungsprinzip zu einer politischen Programmaussage zu verkürzen.

Zu der Annahme einer umfassenden Verbindlichkeit des Halbtteilungsgrundsatzes zwingt darüber hinaus Art. 1 III GG. Das Prinzip stellt sich ja als Ergebnis einer Auslegung der Eigentumsfreiheit dar, das neben der Gesetzgebung auch „vollziehende Gewalt und Rechtsprechung“ bindet. Im Gegensatz dazu sieht *Butzer* ausschließlich die Legislative als Adressaten der entsprechenden verfassungsgerichtlichen Ausführungen an<sup>294</sup>. Für diese Ausnahme von der – immerhin der Ewigkeitsgarantie des Art. 79 II GG unterstellten – Regel des Art. 1 III GG bedürfte es allerdings eines gewichtigen, der Verfassung selbst als gleichrangiger Rechtsquelle zu entnehmenden Grundes. *Butzer* erkennt ihn offensichtlich in dem Gebot des *judicial self-restraint*, dem Verzicht, Politik zu treiben: Eine Konkretisierung des Halbtteilungsgrundsatzes zur Verbesserung seiner angeblich mangelhaften Justiziabilität sei eben deshalb nicht erfolgt, weil sie „die funktionell-rechtlichen Grenzen der Rechtsprechungstätigkeit des *BVerfG*...(noch weiter) zu Lasten des Gesetzgebers ausgeweitet hätte, und weil<sup>295</sup> der *Zweite Senat* dies trotz rechtlichen Könnens nicht wollte“. Doch das ist nicht schlüssig. *Butzer* unterstellt dem Gericht, von dem Gebot richterlicher Zurückhaltung in *seinem* Sinne Gebrauch gemacht zu haben. Denn selbst wenn man einmal die praktischen Schwierigkeiten mit dem Häufelungsprinzip als tatsächlich bestehend<sup>296</sup> fingiert, gilt es ja gerade herauszufinden, *ob* der Senat sich mit seinen Ausführungen allein an den Gesetzgeber wendet. Die expressis verbis nur an ihn gerichteten Hinweise machen schließlich auch dann als Programmsätze *pro futuro* Sinn, wenn die übrigen Erwägungen schon zum Zeitpunkt der Entscheidung alle drei Gewalten binden.

### (3) Auswirkungen auf den Straftatbestand des § 370 I AO

Schlussfolgerung: Der Halbtteilungsgrundsatz ist unmittelbar geltendes Verfassungsrecht und deshalb von allen drei Gewalten im Rahmen ihrer Befugnisse bei der Gesetzesauslegung zu beachten. *Bornheim* knüpft die sich aus dem Häufelungsprinzip ergebenden Voraussetzungen zu Recht an das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung<sup>297</sup>. Diese Vorgaben gelten aber nicht wegen des Bestimmtheitsge-

---

<sup>293</sup> *Rose* weist deshalb in DB 1998, 1154, 1155 darauf hin, dass „von einem ‚obiter dictum‘...ernsthaft nicht mehr gesprochen werden“ kann.

<sup>294</sup> In StuW 1999, 227, 232.

<sup>295</sup> Hervorhebung durch Verf.

<sup>296</sup> Ob sie ein juristisch tragfähiges Argument wären, darf indes bezweifelt werden; mit den Worten *Puppess*, JA 1989, 345, 357: „Unlösbar sind die Abgrenzungsschwierigkeiten erst dann, wenn die Gegenmeinung sie hat.“

<sup>297</sup> Zutreffend *Bornheim*, StuW 1998, 146, 158.

bots gem. Art. 103 II, 104 I GG, sondern allein deshalb, weil dieses verbindliche Prinzip dem Rechtsanwender eine Begrenzungsrechnung abverlangt, die auf die Höhe der strafrechtlich zu würdigen Minderung des staatlichen Steueranspruchs Einfluss nimmt.

### **(a) Verstöße einzelner Steuergesetze gegen den Halbteilungsgrundsatz**

Wenngleich es allein einen tragenden Grund für den „Vermögensteuerbeschluss“ des *BVerfG* darstellt, gilt das Häufungsprinzip für alle Steuerarten, die an privatinitiierte Leistung anknüpfen<sup>298</sup>. Soweit dieses Prinzip seine Aufgabe als an den Gesetzgeber gerichteter Programmsatz erfüllen soll, muss es daher auf die von ihm erfassten Steuern in ihrer Gesamtheit einwirken<sup>299</sup>. Anders im Falle seiner hier befürworteten Funktion als Vorgabe für die konkrete Gesetzesauslegung: Hier kann es seine Wirkung nur bei einzelnen Steuern entfalten, weil allein sie sinnvoll in eine gerichtliche Überprüfung einfließen können.

Kommt das Strafgericht bei der rechtlichen Würdigung eines Steuerhinterziehungsvorwurfs zu dem Ergebnis, dass die einschlägige Steuer zu einer gegen den Halbteilungsgrundsatz verstoßenden steuerlichen Belastung des Angeklagten führt, nimmt es der Sache nach einen Verstoß dieses Steuergesetzes gegen Vorgaben des Art. 14 II GG an. Denn der Halbteilungsgrundsatz stellt insoweit eine beachtliche „Schranken-Schranke“ des steuerlichen Eingriffs dar. Nimmt man *Bornheim* beim Wort, so müsste der Strafrichter zugunsten des Angeklagten nun eine dem Plafondierungsbefehl des *BVerfG* entsprechende „Schattenveranlagung“ durchführen, und gegebenenfalls das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung verneinen.

### **(b) Generelles Vorlageerfordernis**

Indes verbietet dem Strafrichter eine andere verbindliche Vorgabe der Verfassung den Freispruch „auf eigene Faust“. Denn Art. 100 I GG zwingt die Gerichte zur Herbeiführung einer Entscheidung des *BVerfG* über die Verfassungswidrigkeit eines formellen, nachkonstitutionellen Gesetzes, aufgrund dessen die Verurteilung stattfinden soll („Kassationsmonopol“)<sup>300</sup>: Für eine strafrechtliche Verurteilung kommt es – und das ergibt sich ungezwungen<sup>301</sup> schon aus dem Normtext des

---

<sup>298</sup> Eine Zusammenstellung der hierunter zu subsumierenden Steuern findet sich bei *Seer*, FR 1999, 1280, 1286.

<sup>299</sup> Vgl. *Tipke/Lang*<sup>15</sup>, § 4 Rz. 223 (122); undeutlicher 17. Auflage (2002), dort § 4 Rn. 223, 226, wo zwar vom „Halbteilungsgrundsatz als Belastungsobergrenze“ die Rede ist, gleichwohl an einer bloß „programmatischen Intensität“ der Einheitswertbeschlüsse von 1995 festgehalten wird.

<sup>300</sup> *Papier/Dengler*, BB 1996, 2541, 2544; 2593, 2601; *Tipke*, PStR 2000, 143, 143; *Wulf*, wistra 2001, 41, 50 (Fn. 78); vgl. auch *Sachs-Stern*, Art. 100 Rn. 2 f. Steuergesetze pflegen wegen Art. 105 GG regelmäßig formellen Charakter zu haben.

<sup>301</sup> Insoweit hat die Einordnung der den Begriff der „Steuer“ verwendenden Tatbestandsmerkmale des § 370 I AO als normative Tatbestandsmerkmale oder Blankettmerkmale keine erkennbare Relevanz.

§ 370 I AO – auch auf die „Gültigkeit“ (Art. 100 I 1 GG) der Steuernorm an: Ob ein Verkürzungserfolg vorliegt, ist anhand sämtlicher einschlägiger materieller Steuernormen im Einzelfall zu beurteilen. Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit einer ausfüllenden Steuernorm wird für das Strafgericht erheblich, wenn mangels Verletzung einer Rechtspflicht zur Zahlung kein Hinterziehungserfolg eingetreten ist oder bei Annahme eines untauglichen Steuerhinterziehungsversuchs nach §§ 22 II, 49 I StGB die Möglichkeit einer Strafmilderung besteht<sup>302</sup>. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das *BVerfG* noch nicht über die „Verletzung des Grundgesetzes“ befunden hat, sich also erstmals mit dieser Frage auseinandersetzen muss.

**(c) Einschränkung: keine Pflicht des Strafrichters zur wiederholten Vorlage**

Gleiches soll nach *Degenhard*<sup>303</sup> für die Vermögensteuer gelten. Die Verurteilung wegen einer Hinterziehung dieser Abgabe beruhe auf einer Norm, die durch die Entscheidung des *BVerfG* für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt worden sei. Gelange das nunmehr mit einem entsprechenden Strafverfahren betraute Gericht deshalb zu der Auffassung, eine Verurteilung des Vermeidens sei verfassungswidrig, so habe es gemäß Art. 100 I 1 GG die Entscheidung des *BVerfG* herbeizuführen.

Die Ausführungen *Degenhards* knüpfen ersichtlich an kein vermögensteuerliches Spezifikum an, sondern lassen sich sachlich auf alle Steuergesetze übertragen, die das *BVerfG* bereits für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt hat. Folgte man seiner Argumentation, so müsste man zukünftig immer dann eine Vorlagepflicht des Strafrichters annehmen, wenn dieser über die Hinterziehung einer wegen Verstoßes gegen den Halbteilungsgrundsatz für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ erklärten Steuernorm zu befinden hätte. Diese Annahme wäre jedoch verfehlt.

Zulässiger Prüfungsgegenstand im Rahmen eines konkreten Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 I 1 GG sind ausschließlich Gesetze im Sinne *einzelner Rechtsnormen*<sup>304</sup>. Im Falle eines strafrechtlichen Vorwurfs der Vermögensteuerhinterziehung kommen insoweit nur zwei Vorschriften in Betracht: § 370 I AO als ausfüllungsbedürftiger Tatbestand und die einschlägige steuerliche Ausfüllungsnorm.

Die erste Vorschrift wird nicht dadurch verfassungswidrig, dass das *BVerfG* eine sie ausfüllende Steuernorm für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt. Eine andere Auslegung machte es dem Gesetzgeber unmöglich, eine verfassungsgemäße Regelung mit dem Inhalt des § 370 I AO zu schaffen. Denn in diesem Falle würde eine verfassungskonforme Normierung des Steuerhinterziehungstatbestands auch voraussetzen, dass alle in jedem Einzelfall in Betracht kommenden Steuervorschriften den Anforderungen des Grundgesetzes genügen. Das ist aber in demselben Maße

<sup>302</sup> *Papier/Dengler*, BB 1996, 2541, 2544.

<sup>303</sup> In DStR 2001, 1370, 1378 f.

<sup>304</sup> *BVerfG*, Urteil vom 10.12.1980 – 2 BvF 3/77 – E 55, 274, 327 („Sonderabgabe“).



wünschenswert wie unrealistisch, weil der Strafgesetzgeber dann mit einer unüberschaubaren Fülle gegenwärtig geregelter und *pro futuro* zu regelnder Steuertatbestände konfrontiert wäre.

Zu klären bleibt deshalb nur noch, ob eine erneute Vorlage der steuerlichen *Ausfüllungsnorm* gemäß Art. 100 I 1 GG erforderlich wäre. Die Frage zu stellen heißt, sie zu verneinen – gleichgültig, ob man der vom *BVerfG* gewählten Tenorierung strafrechtliche Verbindlichkeit zuschreibt oder nicht: Zwar zeichnet die Entscheidung des *BVerfG* auch im ersten Fall<sup>305</sup> eine Überzeugung des Instanzgerichtes von der Verfassungswidrigkeit der Norm gleichsam vor. Jedoch wäre mit der Weiteranwendungsgestattung die vom Instanzgericht für seinen Bereich verbindlich erachtete „Gültigkeit“ gemäß Art. 100 I 1 Halbsatz 2 GG bereits positiv festgestellt, so dass eine erneute Kontrolle dieser konkreten Norm überflüssig erschiene. Stellte man sich dagegen auf den Standpunkt, das *BVerfG* habe über die strafrechtliche Gültigkeit der Steuervorschrift nichts gesagt, und es obliege daher dem Strafgericht, diese Frage zu beantworten<sup>306</sup>, wäre die Vorlage unzulässig. Denn ein Gericht „darf nicht vorlegen, wenn es die Möglichkeit zu einer verfassungskonformen Auslegung der entscheidungserheblichen Norm hat“<sup>307</sup>. Eine solche Interpretation des Hinterziehungstatbestands wäre jedenfalls möglich, wenn Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen mehrere Deutungen zuließen<sup>308</sup>. Dass dies der Fall ist, belegen schon die bisher erörterten Ansichten<sup>309</sup> und die nachstehenden Überlegungen. Zur verfassungskonformen Interpretation des strafrechtlichen Blanketts und seiner steuerlichen Ausfüllungsnormen ist das Strafgericht also nicht nur berechtigt, sondern sogar von Verfassungs wegen gezwungen. Eine erneute Vorlage der verfassungsrechtlich bemakelten Steuernorm ist im Strafprozess ausgeschlossen.

### 3. Auslegung des Tatbestands von § 370 I AO

Das Unbehagen, jemanden wegen Hinterziehung einer *erklärtermaßen* mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer zu verurteilen, ist groß. Es wird zum Teil mit recht drastischem und bildhaftem Vokabular zum Ausdruck gebracht: Auf eine verfassungswidrige Basis gegründete Strafen ließen sich nur als „Akte ‚furchtbarer Juristen‘ bezeichnen“<sup>310</sup>. Und wer Gesetzesgehorsam für die Dauer der angeordneten Weitergeltung verfassungswidrigen Rechts fordere, spreche „die unverhüllte Spra-

<sup>305</sup> So im Erg. *BFH*, Urteil vom 24. Mai 2000 – II R 25/99 = HFR 2000, 630.

<sup>306</sup> So im Erg. *LG München II*, Beschluss vom 11.11.1999, 5 Qs 12/99 = DStR 1999, 2115 mit Anmerkung *Daragan*, 2116.

<sup>307</sup> *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rn. 20.

<sup>308</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 30.03.1993 – 1 BvR 104/89, 1381/90 und 1 BvL 11/90 – E 88, 145, 166.

<sup>309</sup> Vgl. nur die Auslegungsvorschläge *Salditts*, *StraFo* 1996, 63, *Kohlmanns/Hilgers-Klautzschs*, *wistra* 1998, 161 und *Bornheims*, *Stbg.* 1998, 549.

<sup>310</sup> *Tipke*, *PStR* 2000, 143, 144.

che des Obrigkeitsstaates<sup>311</sup>. Schließlich stünden „jedem Strafrechtler... förmlich die Haare zu Berge bei der Vorstellung, dass aufgrund einer als verfassungswidrig anerkannten Norm bestraft werden soll“<sup>312</sup>.

Mit ähnlichen Bedenken muss sich andererseits plagen, wer einem Entscheidungsausspruch des *BVerfG* für die weitere Anwendung einer § 370 I AO ausfüllenden Vorschrift strafrechtlich keinerlei Beachtung schenkt und so tut, als hätte das Gericht die Norm statt dessen für nichtig erklärt. Der Vorwurf obrigkeitsstaatlichen Denkens dürfte jeden Strafbarkeitsbefürworter zu Recht schmerzen, weil sich für die strafrechtliche Beachtung der bemakelten Norm ebenso Gründe aus der Verfassung ableiten lassen wie gegen sie<sup>313</sup>.

Den Zwiespalt des Rechtsgefühls erklärt die materiell-rechtliche *Kollision* grundgesetzlicher Vorgaben. Die Auflösung dieser Kollision ist Aufgabe einer „schulmäßigen“ Auslegung des Hinterziehungstatbestands. § 370 I AO enthält drei Begehungsvarianten. Sie knüpfen allesamt mit der Wendung „steuererhebliche Tatsachen“ und dem Merkmal „pflichtwidrig“ an die *in casu* einschlägigen abgabenrechtlichen Vorfeldnormen. Während sich das beim ersten Merkmal noch unmittelbar aus dem Gesetzestext ergibt, muss man es beim zweiten aus der inneren Systematik des Hinterziehungstatbestands ableiten: In Nrn. 2 und 3 nimmt der Strafgesetzgeber auf Erklärungs- bzw. Verwendungspflichten Bezug, die sich aus Steuergesetzen ergeben müssen<sup>314</sup>. Es liegt also nahe, seine Wortwahl genauer daraufhin zu untersuchen, ob mit dem Begriff „Steuer“ vom objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nur verfassungskonforme Abgaben erfasst werden sollen<sup>315</sup>.

### a. Grammatik und Gesetzssystematik

Was Steuern sind, verrät § 3 I AO. Diese Vorschrift ist allgemein verbindlich, also auch im Steuerstrafrecht<sup>316</sup>. Hiernach sind Steuern „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“.

Wegen ihres verfassungsrechtlichen Makels verliert eine Steuer nicht den Charakter einer öffentlich-rechtlich auferlegten Geldleistung, und sie ist auch weiterhin nicht auf individuelle Äquivalenz angelegt. Dies trifft sowohl auf mit dem Grundgesetz unvereinbare, aber für die Zwecke des Steuerverfahrens weiter geltende Vorschrif-

<sup>311</sup> Daragan, PStR 2000, 177, 178.

<sup>312</sup> Burkhard, Stbg 2000, 122, 124.

<sup>313</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 30. März 1998 – 1 BvR 1831/97 – NJW 1998, 1854; *BFH*, Urteil vom 24. Mai 2000, II R 25/99 = HFR 2000, 630 f., 631; s.a. *Schmidt*, wistra 1999, 121, 125; s. schon oben, S. 11; näher unten, S. 127 ff.

<sup>314</sup> Erbs/Kohlhaas-Senge, § 370 Rn. 22, 27.

<sup>315</sup> Dafür etwa Tipke/Lang-Seer, § 23 Rn. 1 (915).

<sup>316</sup> Vgl. nur Erbs/Kohlhaas-Senge, § 370 Rn. 30.

ten zu, wie auf solche, die das *BVerfG* für „noch verfassungsgemäß“ erklärt hat, selbst wenn diese Erklärung mit der Einschränkung eines Appells an den Gesetzgeber zur Neugestaltung des einschlägigen Normbereichs verbunden wurde.

#### aa. Gesetz im Sinne von § 3 I AO?

Den Ansatzpunkt für eine abweichende Beurteilung könnte aber der von § 3 I AO verwendete Gesetzesbegriff liefern. *Salditt* scheint möglichen Einwänden gegen seine Lösung dadurch zuvorkommen zu wollen, dass er den einschlägigen Vorschriften den Status eines „Sonderrechts“<sup>317</sup> zuschreibt. Die Begriffsbildung suggeriert, dass es sich bei derartigen Vorschriften nicht um Gesetze im Sinne des § 370 I AO handeln kann. Doch gemessen an der Legaldefinition des § 3 I AO hält der Gedanke nicht Stich. § 4 AO stempelt „jede Rechtsnorm“ zum Gesetz. Und eine Rechtsnorm ist schlicht jede „einzelne rechtliche Sollensanforderung“<sup>318</sup>. Das *BVerfG* trifft mit seinem Entscheidungsauspruch rechtsverbindliche Aussagen, so dass die bemakelte Vorschrift eine „Rechtsnorm“, mithin auch ein Steuergesetz im Sinne der §§ 4, 3 I AO bleibt. Das gilt selbst dann, wenn man konstruktiv die Geltung dieser verfassungsrechtlich bemakelten Abgabennormen nicht mehr auf ihren Gesetzgeber, sondern allein auf das *BVerfG* zurückführt. Denn § 4 AO trifft erkennbar keine Unterscheidung hinsichtlich des formellen Zustandekommens der Gesetzesgültigkeit, soweit nur die Wesensmerkmale einer abgabenrechtlichen Vorschrift erfüllt sind.

#### bb. Relativität der Rechtsbegriffe

Wortlaut des § 370 I AO und Gesetzssystematik drängen also dahin, den objektiven Tatbestand eines Verhaltens im Sinne der ersten oder zweiten Begehungsmodalität in den einschlägigen Fällen für erfüllt zu halten. Doch es dabei bewenden zu lassen, wäre kurzsichtig. Denn die Tatbestandsmerkmale des § 3 AO grenzen lediglich Steuern von anderen Abgaben ab. Klargestellt wird auf diese Weise, dass Beiträge, Gebühren und Sonderabgaben keine Tatobjekte des § 370 I AO sein können. Dass eine verfassungsrechtlich bemakelte Steuer, welche die notwendigen Voraussetzungen des § 3 AO erfüllt, zugleich denen des Straftatbestands von § 370 I AO entspricht, ist damit noch nicht gesagt. Selbst innerhalb der Strafrechtsordnung pflegt man gelegentlich dieselben Worte mit unterschiedlichen Inhalten zu füllen. So deckt sich nach ganz herrschender Auffassung der Wegnahmebegriff des Diebstahls nicht mit dem der Pfandkehr<sup>319</sup>. Und der Begriff der Waffe in § 224 I Nr. 2 StGB wird gemeinhin enger ausgelegt als in § 113 II Nr. 1 StGB: Während der eine lediglich Waffen im technischen Sinne, insbesondere solche mit den in der Legaldefinition des § 1 I WaffG beschriebenen Voraussetzungen meint, kann der Täter, der

<sup>317</sup> In StraFo 1997, 65, 68.

<sup>318</sup> *Köbler*, Juristisches Wörterbuch, 301.

<sup>319</sup> *Tröndle/Fischer*, § 289 Rn. 2; *Wessels/Hillenkamp*, Rn. 442 m.w.N.

in gefahrerhöhender Weise ein Kraftfahrzeug benutzt, ein Regelbeispiel des § 113 II StGB verwirklichen<sup>320</sup>.

In diesen Beispielen widerstreiten zwei systematische Auslegungsgesichtspunkte, die jeweils entgegengesetzte Stoßrichtungen verfolgen: „Einheit der Rechtsordnung“ und „Relativität der Rechtsbegriffe“. Durchzusetzen vermag sich dabei der Auslegungsgesichtspunkt, für den die besseren Sachargumente sprechen. Als Schlagwörter sind sie farblos und ohne jegliche Aussagekraft. Im Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass allein der Begriff „Steuer“ in § 3 I AO einer Reduktion des Tatbestands auf solche Verhaltensweisen, die die Verkürzung verfassungskonformer Steuern verursachen, nicht entgegensteht.

## b. Historie

### aa. Zur mangelnden Aussagekraft des preußischen Steuerreglements

*Salditt* untermauert seine Lösung mit einer Begründung des preußischen Steuerreglements von 1810<sup>321</sup> für die Strafbarkeit der Defraudation: Jeder Bürger müsse durch seinen Anteil an den Abgaben dazu beitragen, die allgemeine Last seinen Mitbürgern zu erleichtern<sup>322</sup>. Abgesehen davon, dass sich hieraus ebenso gute Gründe für die Strafbarkeit desjenigen ableiten lassen, der die mit der Verfassung „unvereinbare“ Steuernormen angreift<sup>323</sup>, ist zweifelhaft, ob sich aus dieser Vorschrift überhaupt auslegungsrelevante Gesichtspunkte für § 370 I AO 1977 ergeben können. Richtigerweise setzt dessen engere Entstehungsgeschichte erst bei § 359 AO 1919 an<sup>324</sup>. Hierfür spricht insbesondere ein Vergleich beider Regelungen, der eine Übereinstimmung wesentlicher Tatbestandselemente mit dem geltenden Recht offen zu Tage befördert. So finden sich in § 359 I AO 1919 bereits die Erfolgsmerkmale der Steuerverkürzung und der Vorteilserschleichung sowie das Kompensationsverbot im dritten Absatz.

Für die Auslegung geltenden Rechts wären die Erwägungen des preußischen Gesetzgebers ohnehin nur dann ergiebig, wenn der Normsetzer des § 370 I AO erkennbar Bezug auf sie genommen hätte. Doch das ist nicht der Fall. Die Anknüpfung an das preußische Recht bietet daher keine tragfähige Grundlage für eine restriktive Auslegung des Hinterziehungstatbestands in *Salditts* Sinne.

---

<sup>320</sup> BGHSt 26, 176; BGH bei *Holtz*, MDR 1978, 988; DRiZ 79, 139; OLG Düsseldorf, NJW 1982, 1111.

<sup>321</sup> In FS für Tipke, 375, 379.

<sup>322</sup> Gesetzes-Sammlung für die Königlich Preußischen Staaten, 1810, 40, 60.

<sup>323</sup> S.o., S. 46 ff.

<sup>324</sup> *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 2.

### bb. Beredtes Schweigen des Gesetzgebers von § 370 AO 1977?

Der AO-Gesetzgeber von 1977 schweigt zu der Frage, ob den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht, wer eine vom *BVerfG* für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärte Steuer verkürzt. Dabei war diese Tenorierungsvariante nicht erst seit Inkrafttreten des 4. Änderungsgesetzes zum *BVerfGG* vom 21. Dezember 1970<sup>325</sup> bekannt. Vielmehr sah sich das Gericht bereits am 20.12.1966 (Feststellung der Verfassungswidrigkeit kumulativer Allphasenumsatzsteuer) zur Kreation dieses Entscheidungsausspruchs gezwungen<sup>326</sup> und machte auch ohne einfach-gesetzliche Grundlage zuletzt noch in seinem Beschluss vom 11. Mai 1970<sup>327</sup> über die ungerechtfertigte Privilegierung von Landwirten bei der Einkommenbesteuerung Gebrauch. Unter diesem Blickwinkel liegt es nun nahe, aus dem gesetzgeberischen Schweigen etwas herauszulesen: Wenn der Gesetzgeber in Kenntnis der verfassungsgerichtlichen Tenorierungspraxis besondere strafrechtliche Folgen von „Unvereinbarerklärung“ und Appellentscheidung nicht erwogen hat, wird er die mit ihnen regelmäßig verbundene Weitergeltungsanordnung für allgemein verbindlich erachtet haben, so dass auch ein derart bemakeltes Gesetz eine Steuer im Sinne des § 370 I AO ist. – Dieses *argumentum e contrario* zwingt genauso wenig wie jedes andere zu einer bestimmten Lösung, und deshalb vermag es allein keine Entscheidung für die Tatbestandsmäßigkeit solcher Steuervermeidungen zu rechtfertigen. Im Zusammenwirken mit weiteren sachlichen Gesichtspunkten könnte sich eine solche Argumentation aber in demselben Maße als tragfähig erweisen, wie sie umgekehrt durch gegenläufige Aspekte erheblich geschwächt würde. Letzteres ist hier der Fall: Soweit erkennbar, sahen sich Strafrechtslehre und Rechtsprechung erstmals nach der Entscheidung des *BVerfG* zum Familienlastenausgleich aus dem Jahre 1990<sup>328</sup> mit „verfassungswidrigem“, aber für eine Übergangsfrist weiter geltendem Steuerrecht konfrontiert. Das legt wiederum die Vermutung nahe, dass der Strafgesetzgeber der AO von 1977 die strafrechtlichen Konsequenzen in dieser Fallkonstellation auch gar nicht bedacht hat und sich deshalb Schlussfolgerungen auf seinen Willen verbieten. Die historische Auslegung führt deshalb zu keinem aussagekräftigen Ergebnis.

### c. Ablehnung einer isolierten „teleologischen Auslegung“

Zu ihm vermag auch die so genannte teleologische Auslegung nichts beizusteuern. § 370 I AO erfüllt unbestreitbar nur den Zweck, denjenigen zu bestrafen, der eine Steuer mittels einer der dort beschriebenen Verhaltensweisen verkürzt. Ob es seiner

---

<sup>325</sup> BGBl. I 1970, 1765.

<sup>326</sup> 1 BvR 320/57, 70/63 – E 21, 12.

<sup>327</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 11.05.1970 – 1 BvL 17/67 – E 28, 227, 236, 242 („Steuerprivileg Landwirte“).

<sup>328</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 12.06.1990 – 1 BvL 72/86 – E 82, 198 = BStBl. II 1990, 664; s.a. *Gast-de Haan*, BB 1991, 2490.

„*ratio legis*“ entspricht, von diesem Zweck auch solche Steuern erfasst zu sehen, die das *BVerfG* für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt hat, oder eben nur solche, die schon auf den ersten Blick den Bestimmungen der Verfassung genügen, ist die Frage, die es gerade zu beantworten gilt.

Das Problem ist von genereller Natur. Sinn und Zweck einer Strafvorschrift lassen sich erst benennen, wenn man die Bedeutung der Worte versteht, denen sich der Gesetzgeber bei der Normsetzung befleißigt hat. Versucht man nun, die Bedeutung dieser Begriffe mit dem Sinn, der sich aus dem Zusammenfügen der Tatbestandsmerkmale ergibt, herauszufinden, wird die Norminterpretation zum „*circulus in probando*: Sie würde das zu Beweisende voraussetzen“<sup>329</sup>. Damit weist bereits der vermeintlich anerkannte Begriff der „teleologischen Auslegung“ einen inneren Widerspruch auf. Denn das „*telos*“ einer Vorschrift ist der Bedeutung seiner Merkmale zu entnehmen, und die Bedeutung dieser Merkmale herauszufinden, ist Aufgabe jeder Auslegung.

Die Zirkelhaftigkeit „teleologischer Auslegung“ wurde schon bei der Rechtsgutbestimmung zu § 370 AO deutlich<sup>330</sup>. Man könnte ihr logisch nur entgehen, indem man Sinn und Zweck der Vorschrift mit Mitteln bestimmte, die nicht von den üblichen Auslegungskriterien abgedeckt würden. Doch diese Mittel wären „übergesetzlicher“ Natur, und der Rechtsanwender wäre schon wegen seiner Bindung an Gesetz und Recht gemäß Art. 20 III GG an ihrer Anwendung gehindert. „Teleologische Interpretation“ lässt sich daher sinnvoll nur als eine vom konkreten Anlassfall losgelöste Zielsetzung der Auslegung begreifen. Dann geht es aber allein noch darum, mit den Instrumenten grammatischer, systematischer und historischer Interpretation herauszufinden, ob ein Tatbestand bestimmte Fallkonstellationen erfasst oder nicht<sup>331</sup>. Findet man bei dieser Prozedur ein legitimes Interesse, das die Strafvorschrift vor Angriffen schützt, hat man erst denkbar grob diejenigen Verhaltensweisen abgeschichtet, die keinesfalls einen solchen Angriff darstellen können<sup>332</sup>. Beispielhaft: Wer einen Hund tötet, erfüllt keinen Tatbestand des 16. Abschnittes des StGB, weil er kein *menschliches* Leben angegriffen hat. Das so definierte Rechtsgut vermag uns aber keinerlei verlässliche Antwort auf wirklich zweifelhafte Fragen geben, wie beispielsweise die, ob menschliches Leben im Sinne dieses Abschnitts tötet, wer zu dieser Species gehörende Embryonen aus Forschungszwecken aus der Gebärmutter entfernt<sup>333</sup>. Parallele: Wer dem Finanzamt wahrheitswidrig mitteilt, dass er seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Bäcker erzielt hat, greift sicher nicht einen staatlichen Steueranspruch an, wenn er in Wirklichkeit in seiner

<sup>329</sup> *Schlehofer*, JuS 1992, 572, 576; in diesem Sinne auch *Herzberg*, NJW 1990, 2525, 2526.

<sup>330</sup> S.o., B.III. [S. 35 ff.].

<sup>331</sup> Vgl. *Herzberg*, FS für Geilen, 39, 57.

<sup>332</sup> In diesem Sinne auch *Freund*, AT, § 2 Rn. 10 (31).

<sup>333</sup> Hierfür im Ergebnis etwa *Sachs-Höfling*, Art. 1 Rn. 3 ff.; von *Mangoldt/Klein-Starck*, Art. 1 Abs. 1 Rn. 18; ablehnend *Merkel*, Forschungsobjekt Embryo, 267.

eigenen Metzgerei den Lebensunterhalt verdient. Ob jedoch derjenige, der durch eine falsche Angabe die Höhe seines Vermögens verschleiert, einen geschützten Anspruch des Staates auf einen Teil desselben verkürzt, wenn das (teilweise) mit dem Grundgesetz „unvereinbare“ Vermögensteuergesetz von ihm solche Angaben verlangt, bleibt unter ausschließlicher Berücksichtigung dieser groben Bestimmung völlig im Dunkeln. Gleiches würde aber auch gelten, wenn man das „telos“ der Steuerhinterziehung anders bestimmte und von § 370 AO den Anspruch jedes Bürgers auf die gleichmäßige Verteilung der Steuerlast geschützt sähe. Eine Auslegung der Wendung „steuerlich erhebliche Tatsachen“ am Sinn und Zweck des Steuerhinterziehungstatbestands führt also keinen Schritt weiter.

#### d. Rechtssystematik

Weil die Voraussetzungen des § 3 AO erfüllt sind, weisen Wortlaut und Gesetzes-systematik stark in die Richtung, alle gültigen Steuervorschriften ungeachtet verfassungsrechtlicher Mängel von § 370 I AO erfasst zu sehen. Dennoch ist dem Rechtsanwender eine abweichende Auslegung nicht per se versagt: Wie soeben festgestellt, werden Rechtsbegriffe sogar innerhalb des Strafrechts gelegentlich unterschiedlich ausgelegt. Und die „steuerliche“<sup>334</sup> Begriffsbestimmung des § 3 AO hindert eine restriktive Interpretation der von § 370 I AO beschriebenen Verhaltensverbote nicht. Sie steckt vielmehr den Kreis möglicher Verhaltensverstöße ab, indem sie beispielsweise Beiträge, Gebühren und Sonderabgaben aus dem Anwendungsbereich der Steuerhinterziehung ausklammert. Eine Abschichtung weiterer Abgaben, die im Übrigen die Voraussetzungen des § 3 AO erfüllen, ist sogar zwingend, wenn das spezifische Verhaltensverbot des § 370 I AO diese Abgaben nicht erfasst. Denn anderenfalls wäre ein Eingriff in die Freiheitssphäre des Vermeiders nicht legitimiert und könnte konsequenterweise auch nicht sanktioniert werden.

Damit gelangt die Untersuchung zum eigentlichen Kern des Problems und gleichsam zurück zu ihrem Ausgangspunkt. Die Kollision verfassungsrechtlicher Vorgaben beruht letztlich allein darauf, dass das *BVerfG* anstatt eine Steuer mit *ex tunc*-Wirkung zu kassieren, ihre Normen einerseits für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt, deren Geltung andererseits für einen näher bestimmten Zeitraum positiv anordnet: „Das Gesetz x ist mit Art. y GG unvereinbar und darf deshalb bis zur gesetzlichen Neuregelung nicht angewandt werden; gleichwohl ist das Gesetz x bis zur gesetzlichen Neuregelung weiter anzuwenden.“<sup>335</sup>

Die beiden Elemente des Entscheidungsausspruchs ordnen logisch Gegensätzliches an. Der Rechtsanwender ist nun gezwungen, sich für eine der beiden entgegengesetzten Rechtsfolgen zu entscheiden. Im Abgabenrecht tut er das ganz ungezwungen zugunsten der zweiten. Denn aus ihr ergibt sich der direkte Anwendungsbefehl für den an die Anordnungen des *BVerfG* gebundenen Fiskus und die von den Steuer-

<sup>334</sup> Vgl. nur die Überschrift des Zweiten Abschnitts des ersten Teils der AO.

<sup>335</sup> *Habscheid*, 31 und oben, S. 15.

bürgern zu beachtende Verhaltensnorm. Es stellt sich die Frage, ob sich an dieser Bewertung aus strafrechtlicher Perspektive im Falle der „Unvereinbarerklärung“ etwas ändern *kann*.

aa. Rechtssystematischer Vergleich mit *BVerfGE* 39, 1 ff. und E 88, 203 ff.

Die vorliegende Rechtslage ist der nach den Entscheidungen des *BVerfG* zur Fristenlösung beim unerlaubten Schwangerschaftsabbruch vergleichbar. In ihnen wird das sich im Mutterleib entwickelnde Leben dem Schutz der Verfassung aus Art. 2 II 1 und Art. 1 I 1 GG unterstellt: Art. 1 I GG verpflichte den Staat, ungeborenes menschliches Leben zu schützen. Gegenstand und Maß der Schutzpflicht würden von Art. 2 II GG näher bestimmt. Menschenwürde komme schon dem ungeborenen Leben ungeachtet seiner Annahme durch die Mutter zu. Diese Schutzpflicht beziehe sich auf das Individuum und nicht das Leben im Allgemeinen. Der rechtliche Schutz gebühre dem Embryo auch gegenüber seiner Mutter. Daraus folge: „Der Schwangerschaftsabbruch muss für die ganze Dauer der Schwangerschaft grundsätzlich als Unrecht angesehen werden und demgemäß rechtlich verboten sein (Bestätigung von *BVerfGE* 39, 1, 44).“<sup>336</sup>

Diesem, den Leitsätzen zu entnehmenden Verbot schließen sich Entscheidungsgründe an, welche die angebliche Rechtswidrigkeit des Schwangerschaftsabbruchs ad absurdum führen. Demnach sei der Abtreibungsvertrag zwischen Arzt und Schwangerer entgegen §§ 134, 138 BGB wirksam<sup>337</sup> und jede Nothilfe zugunsten des Embryos verboten<sup>338</sup>. Die Schwangere habe für die Zeit des Abbruchs einen Anspruch auf Lohnfortzahlung, der von der Rechtswidrigkeit der Abtreibung nicht nur nicht ausgeschlossen, sondern von dem zugrundeliegenden Beratungskonzept geboten sei<sup>339</sup>. Der Staat wird darüber hinaus verpflichtet, „ein ausreichendes und flächendeckendes Angebot sowohl ambulanter als auch stationärer Einrichtungen zur Vornahme von Schwangerschaftsabbrüchen sicherzustellen“<sup>340</sup>. Schließlich stellt das Gericht den ärztlich vorgenommenen Schwangerschaftsabbruch unter den Schutz des Art. 12 I GG<sup>341</sup>.

Der unaufhebbare<sup>342</sup>, normenlogische Widerspruch lautet hier: Schwangerschaftsabbrüche sind absolut verboten, weil sie gegen unbeschränkbare Vorgaben der Verfas-

---

<sup>336</sup> *BVerfGE* 88, 203.

<sup>337</sup> *BVerfGE* 88, 203, 295.

<sup>338</sup> *BVerfGE* 88, 203, 297.

<sup>339</sup> *BVerfGE* 88, 203, 324.

<sup>340</sup> *BVerfGE* 88, 203, 328 f.

<sup>341</sup> So geschehen in *BVerfG*, Urteil vom 27.10.1998 = E 98, 265.

<sup>342</sup> Es sind erfolglos Versuche unternommen worden, die widersprüchlichen Aussagen der verfassungsgerichtlichen Entscheidungen miteinander zu vereinbaren. So entnimmt *Ipsen* dem Entscheidungsausspruch des *BVerfG* eine lediglich objektivrechtliche Pflicht des Staates zum Schutz von Embryonen, in *JZ* 2001, 989 ff. Die Annahme verstößt aber schon evident gegen



sung verstoßen. Der Staat ist jedoch verpflichtet, solche als „rechtswidrig“ gekennzeichneten Vorgänge im Sinne der bestehenden Einrichtungen zu ermöglichen.

Es stellt sich die Frage, wie dieser Widerspruch aufzulösen ist. Abtreibungsgegner ziehen aus ihm den Schluss, die verfassungsgerichtliche Tolerierung von Fristenlösung, Abort und ergebnisoffener Schwangerschaftskonfliktberatung sei ihrerseits „rechtswidrig“. Sie verstoße gegen den vom *BVerfG* eigens aufgestellten Leitsatz, der dem Embryo Menschenwürde und Grundrechtsstatus zuordne<sup>343</sup>.

Hiergegen wendet sich überzeugend *Merkel*<sup>344</sup>: Die Abtreibungsgegner zögen als Erkenntnisquellen allein die widersprüchlichen Entscheidungen heran. Warum aber der Leitsatz vorrangig gelten solle und nicht die nach allgemeiner Ansicht volle Bindungswirkung entfaltenden Entscheidungsgründe, sei gerade die Frage, die es zu beantworten gelte. Deshalb könne sich eine Antwort auf sie logisch nicht allein aus den Entscheidungen ergeben. Eine Grundlage für die Entscheidung, was gelten soll, könnten allein normtheoretische Überlegungen liefern. Vorschriften gelten hiernach in soziologischer, ethischer und spezifisch rechtlicher Hinsicht<sup>345</sup>. Von soziologischer Geltung lässt sich reden, wenn die Norm im tatsächlichen Leben angewandt wird. Ethisch gilt sie, wenn sie einer Überprüfung an moralischen Maßstäben standhält. Der juristische Geltungsbegriff beinhalte notwendig Elemente der sozialen Geltungsweise. Das bedeute: „Eine Norm, die in keinem ihrer nominellen Anwendungsfälle bei irgendwem auch nur irgendeine minimale faktische (soziale) Wirksamkeit habe, existiert jedenfalls nicht als Rechtsnorm.“<sup>346</sup> Dabei komme es selbstredend nicht auf die tatsächliche soziale Akzeptanz der Norm an sondern darauf, ob – mit den Worten *Alexys* gesprochen – „sie ein Minimum an sozialer...Wirksamkeitschance“<sup>347</sup> aufweise. *Merkel* drückt das treffend so aus: „Eine Norm, die im beschriebenen Sinn sowohl als Handlungsanleitung als auch als Anordnung irgendeiner rechtlichen Reaktion auf falsches Handeln vollständig wirkungslos ist, kann keine existierende Rechtsnorm sein. Als lediglich moralische Norm mag sie dagegen sehr wohl Geltung beanspruchen können.“<sup>348</sup>

Der Autor projiziert seine Überlegungen nun auf die Norm, die das *BVerfG* im vierten Leitsatz des zweiten Fristenlösungsurteils postuliert. Deren Inhalt, Schwangerschaftsabbrüche seien auch nach der vorgeschriebenen Beratung rechtswidrig, dürfen also nicht durchgeführt werden, *gilt* nicht. Sie würden durch den nachfolgenden Katalog von Maßnahmen, die allein der Sicherung von massenhaften „rechtswidri-

---

den Wortlaut des o.g. Leitsatzes, der den Schutz des Embryos gerade als einen individuellen bezeichnet; hiergegen überzeugend *Merkel*, Forschungsobjekt Embryo, 50 ff.

<sup>343</sup> SK-*Rudolph*, vor § 218 Rn. 39 f.; *Tröndle/Fischer*, vor § 218 Rn. 14b.

<sup>344</sup> Forschungsobjekt Embryo, 75 ff.

<sup>345</sup> Vgl. hierzu *Alexy*, 137 ff.; *Röhl*, 280 ff.

<sup>346</sup> *Merkel*, Forschungsobjekt Embryo, 80.

<sup>347</sup> Begriff und Geltung des Rechts, 147.

<sup>348</sup> *Merkel*, a.a.O. 81.

gen“ Aborten dienen, völlig ausgehöhlt. Dabei komme es nicht so sehr darauf an, ob nun staatliche Stellen das insoweit Angeordnete tatsächlich befolgten. Allein der Umstand zähle, dass dem Leitsatz durch die einzelnen Anordnungen in den Entscheidungsgründen jeglicher Verbotsgehalt von vorne herein genommen werde.

Bemüht man sich um eine korrekte sprachliche Darstellung dieses Befunds, muss man aus ihm folgern: Wenn der allein für die Auslegung der Verfassung zuständige Interpret die Geltung von Vorschriften anordnet, die einen Schwangerschaftsabbruch letztlich von der freien Entscheidung der Schwangeren abhängig machen, fügt er sie in die geltende (Verfassungs-) Rechtsordnung ein. Dies hat nichts anderes zur Folge als das blanke Gegenteil dessen, was das Gericht gesagt hat: Schwangerschaftsabbrüche sind nicht *rechtswidrig*. Sie sind vielmehr *rechtmäßig*. Denn sie *widersetzen* sich nicht der geltenden Rechtsordnung; sie lassen sich erfolgreich an ihr *messen*.

*Merkels* Ansatz lässt sich logisch nicht anzweifeln: Wer ein Verbot zugleich erklärt und seine Wirkungen zurücknimmt, erlaubt in Wirklichkeit, was er für „verboten“ erklärt. Wer sagt, etwas sei „rechtswidrig“, hernach jedoch alles tut, damit es sich in das geltende Recht fügt, meint in Wirklichkeit, es sei rechtmäßig. Denn er setzt sich mit dem selbst Gesagten in Widerspruch: „*venire contra factum proprium*“. Die Tatsachen, die das zweite Beratungsurteil vorgibt, sind: Wird die Schwangere beraten, darf sie allein über Geburt oder Abtreibung ihres Fötus entscheiden. Der Staat hat ihr dazu ausreichend Gelegenheit zu geben. Der Arzt, der die Abtreibung vornimmt, ist von Art. 12 I GG geschützt. Und die Schwangere hat einen Anspruch auf Lohnfortzahlung während der Behandlung. Zu sagen, der Schwangerschaftsabbruch verstoße gegen geltendes Recht, ist – wenngleich es diesen Tatsachen vorangeschickt wird – rechtsmissbräuchlich und deshalb unbeachtlich. Der vierte Leitsatz enthält bei Lichte besehen ein ausschließlich *moralisches* Verbot: Schwangerschaftsabbrüche widersprechen den ethischen Prinzipien, dem Geist der Verfassung, so wie er in Art. 1 I und 2 II GG einen Ausdruck gefunden hat. Gegen geltendes Verfassungsrecht verstoßen sie nicht!

#### bb. Übertragung der gewonnenen Erkenntnisse auf die vorliegenden Fallgestaltungen

Das Muster der Schwangerschaftsentscheidung kehrt in der Ausgangssituation unserer Fallgestaltungen zurück, nämlich dort, wo das *BVerfG* die „Unvereinbarkeit“ einer Abgabe mit dem Grundgesetz erklärt, ihre Geltung aber widersinnigerweise und selbstwidersprüchlicherweise anordnet: Der erste Teil des Entscheidungsausspruchs bedeutet das Verbot der weiteren Erhebung der Steuer, ganz so, wie die erklärte Rechtswidrigkeit des Schwangerschaftsabbruchs das Verbot nach sich zieht, Embryonen zu töten. Weil es aber die Geltung der für „verfassungswidrig“ erklärten einfach-gesetzlichen Regelungen ausdrücklich anordnet, nimmt das Gericht das eigens aufgestellte Verbot sofort wieder zurück. Das Verbot läuft leer. Sämtliche staatlichen Stellen werden damit angewiesen, die überprüften Steuernor-

men genauso weiter anzuwenden, wie sie das auch vor der gerichtlichen Entscheidung getan haben; es sei denn, der Gesetzgeber reformiert sie, oder die „Frist“ zur Weiteranwendung läuft ab. Sprachlich präzise formuliert, bedeutet dies: Das *BVerfG* vereinbart die gegen grundgesetzliche Vorgaben verstoßenden Vorschriften mit der Verfassung kraft seiner Autorität als ihr authentischer Norminterpret. Es erklärt damit die Vereinbarkeit der am Maßstab des Grundgesetzes überprüften Norm für die Dauer der maximalen Fortgeltung, also solange, bis der Gesetzgeber eine den Anforderungen des Grundgesetzes entsprechende Vorschrift an die Stelle der überprüften setzt. Tut er das nicht, und setzt das Gericht eine „Frist“, an deren Ende die Vorschrift ersatzlos wegfallen soll, endet mit dem ungenutzten Verstreichenlassen dieser „Frist“ auch die erklärte Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz. Erst dann lässt sich die überprüfte Vorschrift nicht mehr mit der Verfassung vereinbaren, sie *wird* verfassungswidrig, und es gilt das Verbot, das sich dem ersten Teil des Entscheidungsausspruchs entnehmen lässt. Ob der Gesetzgeber die Höchstfrist ungenutzt verstreichen lässt, ist im Zeitpunkt der verfassungsgerichtlichen Entscheidung ungewiss. Das Ereignis der Neugestaltung der Rechtslage kann zu dieser Zeit nicht eindeutig bestimmt werden. Damit lässt sich sagen: Die „Unvereinbarerklärung“ ist eine Verfassungswidrigerklärung, die unter einer *aufschiebenden* Bedingung steht, nämlich dem ungewissen Ereignis, dass der Gesetzgeber nichts Neues regelt und die ihm gesetzte „Frist“ verstreicht. Das Gericht erklärt die überprüfte Norm für bis dahin vereinbar mit dem Grundgesetz. Hierin liegt eine „Vereinbarerklärung“ unter *auflösender* Bedingung. Denn sie ist abhängig davon, dass der Gesetzgeber – was ungewiss ist – eine neue Regelung innerhalb der ihm gesetzten Höchstfrist in Kraft setzt. Die Erklärung der Steuernorm für „unvereinbar“ mit der (Verfassungs-) Rechtsordnung ist also bei Lichte besehen eine sprachliche Ungenauigkeit, eine Falschetikettierung des Gemeinten, eine „*falsa demonstratio*“. Bis zum Ablauf der „Frist“ ist die überprüfte Steuer allein mit einem moralischen Makel belastet, nämlich dem, dass sie gegen verfassungsrechtliche Vorgaben verstoßen wird, wenn ihr Inhalt nicht geändert wird.

Daraus folgt nun etwa für die Hinterziehung von Vermögensteuer: Solange § 10 I Nr. 1 VStG galt, lag auch eine Ausfüllungsnorm für das Blankett des § 370 I AO vor, die das *BVerfG* mit dem Grundgesetz vereinbart hat. Die Norm war bei Lichte besehen verfassungsgemäß, weil sie sich in die Rechtsordnung bis zu ihrer Derogation einfügte. Damit entfaltete auch das Gebot, diese Steuer zu zahlen, seine volle Rechtswirkung. Was nach seiner Derogation zu geschehen hat, ist einfachgesetzlich in § 2 StGB geregelt.

Unter normtheoretischen Gesichtspunkten wird daher das unter Einbeziehung von Wortlaut und Gesetzssystematik gewonnene Ergebnis bestätigt: Für mit dem Grundgesetz (unpräzise) „unvereinbar“ erklärte Steuergesetze, deren Fortgeltung das *BVerfG* angeordnet hat, sind taugliche Ausfüllungsnormen für das Blankett des § 370 I AO.

### e. Ergebnis

Die Auslegung spricht eine deutliche Sprache: Wortlaut und Systematik fordern die Einbeziehung von Steuergesetzen, die mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ sind, die aber weiter gelten. Die Entstehungsgeschichte des Straftatbestands schweigt zu der Frage. Teleologische Erwägungen sind abzulehnen. Die Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung scheidet also nicht daran, dass das *BVerfG* eine Anknüpfungsnorm für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt, aber seine Fortgeltung ausdrücklich angeordnet hat. Das Unbehagen, jemanden wegen der Hinterziehung einer solchen Steuer zu verurteilen, kann deshalb nur im Rahmen von Strafzumessungserwägungen und im Hinblick auf eine möglicherweise gebotene Einstellung des Strafverfahrens aus Opportunitätsgründen eine Rolle spielen.

## II. Subjektiver Tatbestand

Die Erfüllung des Steuerhinterziehungstatbestands setzt vorsätzliche Begehung voraus, §§ 370 I, 369 II AO, 15 StGB. Vorsätzlich handelt gemäß §§ 369 II AO, 16 I 2 StGB nicht, wer bei Begehung der Tat einen Umstand nicht kennt, der zum gesetzlichen Tatbestand gehört. Weil die Auslegung von mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Ausfüllungsnorm und ausfüllungsbedürftiger Sanktionsvorschrift nicht zum Ausschluss des objektiven Hinterziehungstatbestands führt, muss man die Frage aufwerfen, wann der Täter bei seinem steuervermeidenden Verhalten Umstände verkannt hat, welche die gesetzlichen Merkmale der Steuerhinterziehung ausfüllen. Soweit erkennbar, hat eine vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Frage in Rechtsprechung und Literatur bislang nicht stattgefunden. Es finden sich lediglich vereinzelt Überlegungen hierzu<sup>349</sup>.

Wie ist nun der Hinterzieher zu behandeln, der dem Entscheidungsausspruch des Gerichts im Zeitpunkt seines Verhaltens eine andere (strafrechtliche) Wirkung beigemessen hat? Man stelle sich zum Beispiel einen Vermögensteuerpflichtigen vor, der von der Verfassungswidrigkeit dieser Abgabe seit langem überzeugt war, und sich nunmehr wegen der ihm beipflichtenden Entscheidung des *BVerfG* vom 22. Juni 1995 bestätigt fühlt: Die Besteuerung des Immobilienvermögens verstößt gegen den Gleichheitssatz und ist deshalb mit dem Grundgesetz unvereinbar. Auf den nächsten Hauptveranlagungszeitpunkt im Jahre 1996 gibt er keine Vermögensteuererklärung im Sinne des § 19 VStG ab, so dass auch keine Vermögensteuer für diesen Zeitpunkt gegen ihn festgesetzt wird. Nach Aufklärung des Sachverhaltes erhält der nunmehr Beschuldigte von der zuständigen Finanzbehörde einen Strafbefehl wegen des Vorwurfs der Vermögensteuerhinterziehung. Hiergegen erhebt er Einspruch mit der Begründung, er sei wegen der „Unvereinbarerklärung“ davon ausgegangen, der Staat habe keinen Anspruch mehr auf die Vermögensteuerzahlung. Mag sein, dass er die *Existenz* des § 19 VStG kannte; dessen *Geltung* verkannte er jedenfalls.

<sup>349</sup> Etwa die von *Niebler*, Stbg 2000, 221, 224 f. und Stbg 2001, 117, 121.

Das Beispiel verdeutlicht, dass sich ein solcher Täter falsche Vorstellungen darüber gemacht hat, was „steuerlich erhebliche Tatsachen“ sind. Aufgeworfen sind hiermit die schwierigen Fragen, die bei der Behandlung von Irrtümern über normative Tatbestandsmerkmale im weitesten Sinne entstehen. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit allen hierzu vertretenen Ansichten<sup>350</sup> ist nicht Aufgabe dieser Untersuchung und unterbleibt daher an dieser Stelle. Vielmehr soll im Folgenden das Hauptaugenmerk auf die richtige Lösung der sich im Rahmen dieser Thematik stellenden Vorsatzfragen gerichtet werden.

### 1. Übliche Differenzierung

Als insoweit noch immer herrschend darf wohl eine Differenzierung bezeichnet werden, die an die Einordnung des ausfüllungsbedürftigen Merkmals als Blankett oder normatives Tatbestandsmerkmal im engeren Sinne geknüpft ist<sup>351</sup>. Während bei normativen Merkmalen die zutreffende „Parallelwertung in der Laiensphäre“ für die Bejahung des Vorsatzes erforderlich sei, genüge bei einem Blankett bereits das Bewusstsein der Verwirklichung der gesetzlichen Merkmale. Auf die Kenntnis der Verhaltenspflicht dürfe es nämlich bei den flexibler Gesetzgebung dienenden Blankettmerkmalen nicht ankommen.

Nun sehen die meisten in § 370 I AO einen Blanketttatbestand, so dass sie eigentlich zur Unbeachtlichkeit von Irrtümern über die dem Tatbestand vorgelagert Steuerpflicht (und *vice versa* über den Steueranspruch) im subjektiven Tatbestand gelangen müssten. Doch machen sie gerade dort von der strikten Differenzierung eine Ausnahme, wo der Täter den Sinn seines Verhaltens nur in Kenntnis fachjuristischer Beurteilung begreifen kann<sup>352</sup>. Diese Einschränkung ist es, die zur Forderung nach der Kenntnis vom staatlichen Steueranspruch für den Vorsatz führt: eine Forderung, die im Steuerstrafrecht wenigstens als herrschend, wenn nicht gar anerkannt bezeichnet werden muss<sup>353</sup>. Dabei bildet das Steuerstrafrecht als gesonderter Teil des Laien nur wenig zugänglichen Nebenstrafrechts nicht einmal die einzige Ausnahme. Ähnlich verfährt die herrschende Lehre auch bei Blankettvorschriften des Kernstrafrechts wie etwa der Ausübung der verbotenen Prostitution gemäß § 184a

---

<sup>350</sup> Etwa *Jakobs*, AT 8/46 f. (287) (Differenzierung nach dem Strafzweck der Sanktionsnorm; *Kuhlen*, Unterscheidung, 369, 426 (Unterscheidung zwischen strafrechtlichem und außerstrafrechtlichem Rechtsirrtum, kombiniert mit einem „Kriterium der Zeitstruktur“); *E. Schlüchter*, Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht, 100 ff. („teleologisch-reduzierte Sachverhaltssicht“); *wistra*, 1985, 43, 50 f.; *JuS* 1985, 373, 376.

<sup>351</sup> Grundlegend *Warda*, Abgrenzung, 37 f.; ferner *Schönke/Schröder-Cramer*, § 15 Rn. 101; *SK StGB-Rudolphi*, § 16 Rn. 19; *Jescheck/Weigend*, § 29 V 3 (309); *Roxin*, AT I, § 12 Rn. 95 (410); *LK-Schroeder*, § 16 Rn. 39.

<sup>352</sup> *Roxin*, AT I, § 12 Rn. 91 (408).

<sup>353</sup> *St. Rspr.*, vgl. nur *BGHSt* 5, 92; *BGH GA* 1977, 344; *BGH wistra* 1986, 174; 1986, 220; 1989, 263; *Franzen/Gast/Joeks*, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 186 f.; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Rn. 201 ff.; *E. Schlüchter*, *wistra* 1985, 44, 46.

StGB<sup>354</sup>: Als vorsatzausschließend behandelt der *BGH* hier den Irrtum einer Täterin, die in voller Kenntnis der übrigen, von ihr erfüllten Tatbestandsvoraussetzungen lediglich die bestehende Sperrbezirksverordnung nicht kannte, was von der Kommentarliteratur weitestgehend kritiklos hingenommen wird<sup>355</sup>.

## 2. Zutreffende Unterscheidung zwischen Verbotsirrtümern und vorsatzausschließenden Irrtümern

Der uneingeschränkte Verzicht auf die Kenntnis des außerstrafrechtlichen Verhaltensverbots bei Blankettmerkmalen geht demnach selbst den Verfechtern der üblichen Sicht zu weit, was sie zwecks Ergebniskorrektur zu Ausnahmen von der dogmatischen Regel des bloßen Zusammenlesens von Verhaltens- und Sanktionsnormen zwingt. Wenn aber in derart weiten Bereichen Ausnahmen von einer aufgestellten Regel gemacht werden müssen, stellt sich unweigerlich die Frage, ob die zum entscheidenden Kriterium erhobene Differenzierung überhaupt eine tragfähige Grundlage für die Beurteilung der Vorsatzrelevanz von Irrtümern sein kann. Die Zweifel wiegen umso schwerer, als mit dieser Unterscheidung Begriffen, die das Gesetz gar nicht kennt, erhebliche Bedeutung eingeräumt wird. Die Forderung nach größerer Flexibilität im Bereich der Blankette hält nicht Stich, wenn die gewonnenen Ergebnisse letztlich nur insoweit akzeptiert werden, wie sie *angemessen* erscheinen. Letztlich gewinnen dann allein solche Angemessenheitserwägungen die Herrschaft über die Festlegung des notwendigen Vorsatzinhaltes; die anfänglich vorgenommene Differenzierung wird gegenstandslos.

Gesetzesnäher ist eine Lösung, die sich allein am Zusammenspiel der §§ 16 I 1, 17 S. 1 StGB orientiert. Denn in der Sache geht es doch allein darum, vorsatzrelevante („Tatbestands“-)Irrtümer von solchen zu scheiden, die allenfalls die Schuld des Täters entfallen lassen. Dabei muss man zunächst davon ausgehen, dass § 17 StGB mit dem Fehlen der „Einsicht, Unrecht zu tun“, sinnvoll nur einen Umstand meinen kann, der nicht zum gesetzlichen (Unrechts-)Tatbestand gehört und deshalb nach § 16 I 1 StGB bereits zum Vorsatzausschluss führt. Umgekehrt bedeutet das: Ein bloßer Verbotsirrtum liegt vor, wenn der Täter alle Umstände seiner Tat kennt, bis auf den einen, dass die Rechtsordnung diese Tat zum Unrecht erklärt<sup>356</sup>.

Orientiert man sich allein an dieser gesetzlichen Unterscheidung, kommt es bei der Beurteilung eines Irrtums wie dem gerade geschilderten nicht auf die Einordnung des einschlägigen Tatbestandsmerkmals als normatives oder Blankett an. Es ist vielmehr zu überprüfen, ob der Handelnde in Verkennung der tatsächlichen Rechtslage bei Kenntnis aller (übrigen) „Tatumstände“ davon ausgeht, sein Verhalten stelle kein Unrecht dar.

<sup>354</sup> *BGHSt* 23, 167 ff.

<sup>355</sup> Vgl. jeweils zu § 148a *Tröndle-Fischer*, Rn. 3; *SK StGB-Horn*, Rn. 4; *Sch/Schr-Lenckner*, Rn. 6; auf diesen Widerspruch weist auch *Kuhlen* hin, Unterscheidung, 48, 56 f.

<sup>356</sup> *Herzberg*, GA 1993, 439, 449; *JZ*, 1993, 1017, 1024.

Mit dem Begriff „steuerlich erhebliche Tatsachen“ (§ 370 Nrn. 1 und 2 AO) scheidet der Gesetzgeber unbedeutende Fehlinformationen gegenüber den zuständigen Behörden von solchen, die eine öffentlich-rechtliche Zahlungspflicht des Steuerschuldners betreffen. Damit kürt er diese Pflicht zu einem Teil des Handlungsunrechts der Steuerhinterziehung. Daraus folgt: Kennt der Täter etwa seine Pflicht, Vermögensteuer zu entrichten, nicht, so fehlt ihm mehr als *nur* die Einsicht, Unrecht zu tun. Er hat einen Umstand verkannt, der zum gesetzlichen Tatbestand des § 370 I AO gehört. Und weil § 16 I 1 StGB eine solche Unkenntnis ein vorsatzloses Verhalten nennt, hat der Täter auch den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung nicht verwirklicht.

Indessen dürften solch eindeutige Fälle in der Praxis selten vorkommen. Denn mit der Kenntnis des Vermeiders von der bundesverfassungsgerichtlichen „Unvereinbarerklärung“ geht im Zweifel auch die hinsichtlich der Weiteranwendungsgestattung einher. Dann beschränkt sich der Irrtum auf die – vielleicht von entsprechenden Stimmen in der Literatur fehlerhaft geprägte – Vorstellung des Täters, die Vermeidung solch einer „verfassungswidrig“ genannten Steuer ziehe keine strafrechtliche Sanktion nach sich. Der Täter weiß in diesen Fällen also durchaus von dem Umstand, dass der Staat einen Anspruch auf Zahlung der mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer gegen ihn hat. Soweit unter Berücksichtigung der befürworteten Auslegungsgesichtspunkte solche „verfassungswidrig“ genannten Abgaben „steuerlich erhebliche Tatsachen“ im Sinne des § 370 I Nrn. 1 und 2 AO beschreiben, und der Täter ihre Verbindlichkeit und alle anderen Tatumstände kennt, handelt er auch vorsätzlich. Es kommt dann nur noch ein Verbotsirrtum unter den strengeren Voraussetzungen des § 17 StGB in Betracht. Ob sich der Täter eine Fehlvorstellung der dort genannten Art gemacht hat, ist aber auch nicht unzweifelhaft. Denn wer seine steuerrechtliche Zahlungspflicht kennt, weiß ja auch, dass er bei Zuwiderhandlung gegen einen Teil der Rechtsordnung, nämlich das Recht der öffentlichen Abgaben, verstößt.

### **3. Ergebnisgleichheit aller Ansichten**

Zu keinen anderen Ergebnissen dürfte gelangen, wer die übliche Betrachtungsweise zum subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung zugrundelegte: Während der Vermeider der verfassungswidrigen Vermögensteuer im ersten Fall das Bestehen des Steueranspruchs nicht kennt (vorsatzausschließender Irrtum gemäß § 16 I 1 StGB), handelt der im zweiten in Kenntnis seiner Zahlungspflicht und *vice versa* des staatlichen Steueranspruchs, so dass ihm sein Subsumtionsirrtum nicht schon auf tatbestandlicher Ebene zum Vorteil gereichen kann.

Genauso wird differenzieren, wer mit *Schlüchter*<sup>357</sup> danach fragt, ob der Täter den von allen einschlägigen Handlungsmerkmalen des § 370 I AO bestimmten Sachverhaltsausschnitt so weit erfasst hat, dass er sich über dessen rechtsgutbezogene Komponente klargeworden und infolgedessen sein Vorsatz nicht gemäß § 16 I 1 StGB ausgeschlossen ist: Maßgeblich ist hiernach, ob der Täter bei seinem Verhalten das Rechtsgut „Steueranspruch des Staates“ verletzen wollte. Dies wäre in dem einen Fall so unproblematisch zu bejahen, wie in dem anderen zu verneinen.

Und selbst wer mit *Kuhlen*<sup>358</sup> seine Überlegungen an die alte reichsgerichtliche Differenzierung nach strafrechtlichem und außerstrafrechtlichem Irrtum knüpft, käme zu keinen anderen Resultaten: § 370 I AO enthält eine dynamische Verweisung in das materielle Steuerrecht. Dass sich die ausfüllenden Normen zum Teil in der Abgabenordnung finden lassen, ändert daran nichts, soweit es sich allein um abgabenrechtliche und nicht etwa strafrechtliche Vorschriften handelt. Damit muss der Täter auch nur die *Geltung* der Ausfüllungsnormen kennen, um vorsätzlich zu handeln. Dies tut er nur dann nicht, wenn er den Entscheidungsspruch des *BVerfG* hinsichtlich seiner Verbindlichkeit falsch interpretiert.

---

<sup>357</sup> JuS 1985, 373, 376; siehe zum ganzen auch Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht, 100 bis 105; wistra 1985, 43 ff; auch an dieser Stelle manifestiert sich freilich die geringe Aussagekraft der Bestimmung des Steueranspruchs als Rechtsgut des Verbotes, Steuern zu hinterziehen. Das Interesse des Staates an der Entrichtung von Steuern lässt sich, wie oben bereits ausgeführt, zwanglos dem Tatbestand des § 370 I AO entnehmen. Die Ergebnisse *müssen* sich also mit denen decken, die man unter Berücksichtigung des Parallelwertungskriteriums der h.M. gewinnt.

<sup>358</sup> Unterscheidung, 47, 57.





## **D. Der Täter verkennt oder bezweifelt das Unrecht der Steuerhinterziehung**

Wer sich straflos wähnt und sich objektiv so verhält, wie § 370 I AO voraussetzt, dabei jedoch weiß, dass er seiner bestehenden Zahlungspflicht nicht nachkommt, dem könnte noch allein die von § 17 S. 1 StGB gemeinte „Einsicht“ fehlen, „Unrecht zu tun“. Denn von allen Umständen, die zum gesetzlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung gehören, kennt ein solcher Täter nur den nicht, dass das *Strafrecht* sein Verhalten zum Unrecht stempelt. Begrenzt ist seine Fehlbeurteilung aber ausschließlich auf dieses Rechtsgebiet, weil er sich seiner Zuwiderhandlung gegen ein wirksames, ja sogar verfassungsgerichtlich bestätigtes Zahlungsgebot durchaus bewusst ist. Zur Verdeutlichung hierzu nochmals das Beispiel einer Vermeidung von Vermögensteuer im Wirtschaftsjahr 1997: Richtig ausgelegt, verwirklicht eine solche Handlung unter den weiteren Voraussetzungen des objektiven Hinterziehungstatbestands dessen spezifisches Handlungsunrecht. Einem Irrtum nach § 17 StGB kann aber nur unterliegen, wer seine steuerrechtliche Zahlungspflicht aus dem mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“, aber übergangsweise gültigen § 10 Nr. 1 VStG kennt. Andernfalls handelt der Vermeider der als „verfassungswidrig“ bezeichneten Steuer wegen eines Tatbestandsirrtums gemäß § 16 I 1 StGB bereits unvorsätzlich.

## **I. Verbotsirrtümer**

Wenn der Täter bei der Vornahme des steuervermeidenden Verhaltens sicher davon ausgeht, dass es keine Strafbarkeit auszulösen vermag, kommt zu seinen Gunsten eine Strafmilderung oder gar ein Schuldtausschlussgrund nach § 17 StGB in Betracht. Doch hier stellt sich die Frage, ob überhaupt demjenigen das Unrechtsbewusstsein fehlen kann, der das steuerrechtliche Zahlungsgebot kennt. Entscheidend ist dabei, welchen Umfang der in dieser Vorschrift genannte Unrechtsbegriff hat: Genügt zur Verneinung eines Verbotsirrtums bereits die Kenntnis des Täters, irgendeiner gesetzlichen Bestimmung zuwiderzuhandeln, oder muss sich seine Fehlvorstellung lediglich auf einen bestimmten Teil der Rechtsordnung beziehen, und – wenn ja – auf welchen?

### **1. Der Gegenstand des Unrechtsbewusstseins**

Die zweite Frage ist wohl leichter zu beantworten als die erste: Bezöge sich das fehlende Unrechtsbewusstsein eines im Verbotsirrtum befindlichen Täters zwingend auf ein Teilgebiet der Rechtsordnung, dann könnte es sich dabei nur um das Strafrecht selbst handeln. Zu dieser Annahme drängt schon die Systematik der in § 17 StGB enthaltenen *Rechtsfolgen*. Wem eine solche Einsicht fehlt, der handelt unter den Voraussetzungen des letzten Halbsatzes von Satz 1 entweder ohne Schuld, oder er kommt gegebenenfalls in den Genuss einer fakultativ angeordneten Strafmilderung nach § 49 I StGB. Zum anderen fehlt jedem, der im Sinne des § 16 I 1 StGB über Umstände irrt, die zu einem gesetzlichen Straftatbestand gehören, auch die

Einsicht, *Straf*unrecht zu verwirklichen. Wer zum Beispiel nicht erkennt, dass er einen Menschen tötet, wenn er im fahlen Mondlicht auf ein ihm als Tier erscheinendes Wesen schießt, hat auch nicht das Bewusstsein, das Unrecht des § 212 StGB zu verwirklichen. Dass ein solcher Täter schon unvorsätzlich handelt, ändert an der zugleich fehlenden Unrechtseinsicht nichts. Gemeint ist damit allein der in dieser Strafvorschrift umschriebene Unrechtsgehalt seiner Tat, mit anderen Worten ein *strafrechtlicher* Unrechtsgehalt. Ob eine solche Tat auch andere Teilgebiete der Rechtsordnung missbilligen, etwa das öffentliche Recht der Gefahrenabwehr, muss sich aus den dort beheimateten Vorschriften ergeben. Im Beispiel: Wer irrig von einer extrem geringen Wahrscheinlichkeit ausgeht, mit seinem Schuss ein neben seinem anvisierten stehendes Ziel zu treffen, der stellt sich nicht vor, ein *strafrechtlich* missbilligtes Risiko im Hinblick auf das tatsächlich getroffene zu schaffen<sup>359</sup>. Über die Kenntnis des ungeschriebenen Umstandes hinaus, dass es der Realisierung eines *solchen* Risikos im Erfolg bedarf, fehlt dem Handelnden auch die Einsicht, *strafrechtliches* Unrecht zu verwirklichen. Dann liegt es aber zumindest sehr nahe, dass sich auch die von § 17 StGB geforderte Kenntnis auf den Umstand bezieht, dass das *Strafrecht* sein Verhalten zum Unrecht stempelt.

## 2. Berücksichtigung der gesamten materiellen Rechtsordnung

Bei einer solch engen Auslegung des Unrechtsbegriffs von § 17 StGB beharren die meisten indes nicht. Sie wollen angesichts der mangelnden ausdrücklichen Beschränkung auf strafrechtliches Unrecht in seinem Normtext auch die Fälle ausscheiden, in denen der Täter bei der Vornahme seiner Handlung erkennt, dass er gegen Prinzipien verstößt, auf die sich das Normensystem der gesamten Rechtsordnung gründet<sup>360</sup>. Solche Rechtsprinzipien liefern im Unterschied zu Rechtsregeln keine verbindlichen Ge- oder Verbote, sondern bloße Bewertungsmaßstäbe. Weil Prinzipien indes niemals schrankenlos gelten, sondern stets mit anderen Grundsätzen abzuwägen sind und typischerweise mit anderen Prinzipien kollidieren, vermag ihre Kenntnis allein noch kein Unrechtsbewusstsein zu begründen<sup>361</sup>. Es bedarf daher vielmehr der Kenntnis der verbindlichen Wertung des Gesetzgebers, so wie sie in seinen Geboten und Verboten zum Ausdruck kommt. Hierfür genügt es den meisten, wenn der Täter um das Verbot seines Verhaltens oder das Gebot eines gegenläufigen weiß, auch wenn es sich aus einem außerstrafrechtlichen Rechtsgebiet ergibt<sup>362</sup>. Bei dieser Betrachtung würde demjenigen, der in Kenntnis des für eine Übergangsfrist aufrecht erhaltenen Zahlungsgebots die Zahlung einer mit dem

<sup>359</sup> Viele würden hier indes einen Tatbestandsirrtum nach § 16 I 1 StGB mit dem Hinweis auf eine „*aberratio ictus*“ begründen, ohne auf die gesetzlichen Merkmale der §§ 16, 212 StGB abzustellen; vgl. hierzu *Herzberg*, ZStW 85 (1993), 867; JA 81, 369, 470 ff.; JuS 1999, 832; 1073.

<sup>360</sup> Vgl. etwa *OLG Celle*, NJW 1987, 79 und Fn. 448.

<sup>361</sup> *NK-Neumann*, § 17 Rn. 18.

<sup>362</sup> *Schönke/Schröder-Cramer*, § 17 Rn. 5; *Roxin*, AT, § 21 Rn. 13 (799); *SK StGB-Rudolphi*, § 17 Rn. 5; *Tröndle/Fischer*, § 17 Rn. 3; wohl auch *Jakobs*, AT, 19. Abschnitt Rn. 23 (552).

Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer vermeidet, nicht die „Einsicht, Unrecht zu tun“ fehlen, selbst wenn er felsenfest davon ausginge, sein Verhalten sei straflos.

Zu demselben Ergebnis käme wohl, wer mit *Kaufmann* in der inhaltlich noch weiter gefassten Sozialschädlichkeit eines Verhaltes<sup>363</sup> den Gegenstand des Unrechtsbewusstseins erblickte. Denn die Zahlungsvermeidung wirkt sich negativ auf den staatlichen Haushalt aus und die durch Verkürzung entstehenden Mindereinnahmen würden den anderen Steuerzahlern aufgebürdet. Freilich ließe sich mit anderer Argumentation auch das gegenteilige Ergebnis vertreten. Wer wie *Tipke* in der Vermeidung „verfassungswidrig“ genannter Steuern eine notwehrähnliche Handlung sieht<sup>364</sup>, oder wie *Salditt* eine solche Handlung gar dazu geeignet sieht, einer Vertiefung staatlicher Ungleichbehandlung entgegenzuwirken<sup>365</sup>, müsste dem Täter wohl wenigstens die fehlende Kenntnis von der Schädigung der Gesellschaft zugestehen.

### 3. Berücksichtigung allein der Strafrechtsordnung

Die Anknüpfung an einen so offenen Wertungsbegriff wie den der Sozialschädlichkeit muss zu ungewissen Ergebnissen führen: Was der eine für sozial schädlich hält, mag ein anderer als Wohltat für die Gesellschaft empfinden. Und selbst wenn man solche Bedenken ganz praktisch mit dem Hinweis auf das Erfordernis der Dezision entkräften wollte, so blieben immer noch Schwierigkeiten bei der erforderlichen Grenzziehung zwischen Sozialschädlichkeit und Sozialdienlichkeit eines Verhaltens. Zur Verdeutlichung: Der Betrieb eines Arzneimittelherstellers schädigt das Grundwasser und dient zugleich der Heilung von Krankheiten. Das Recht reagiert hierauf differenziert mit der Anordnung bestimmter Obergrenzen für die erlaubte Verschmutzung natürlicher Ressourcen, etwa durch ordnungsrechtliche Verordnungen. Derartige Wertungen des Gesetzgebers dürfen aber bei der Beurteilung der Unrechtseinsicht nicht verwischt werden. Gerade sie sind es, auf die es in § 17 StGB ankommt. Sozialschädlichkeit, Moralwidrigkeit und Sittenwidrigkeit eines Verhaltens können allein Anhaltspunkte für seine Rechtswidrigkeit sein. Ihre Kenntnis dürfte bereits die Vermeidbarkeit eines Irrtums über das Unrecht der Tat indizieren. Gegenstand der Unrechtseinsicht sind solche Wertungen aber nicht, weil sie stark von persönlichen Befindlichkeiten beeinflusst zu sein pflegen<sup>366</sup>.

Genau so wenig überzeugt es, die Unrechtskenntnis auf das gesamte Recht zu beziehen. Eine solche Annahme liegt zwar zunächst im Hinblick auf den systematischen Auslegungsgesichtspunkt der „Einheit der Rechtsordnung“ nicht fern, lässt sich aber bei einer genaueren Betrachtung nicht halten. Der Gesetzgeber hat verschiedene Möglichkeiten, bestimmte Verhaltensweisen ausdrücklich zu missbilli-

<sup>363</sup> *Kaufmann*, Das Unrechtsbewußtsein, 142 ff.; *ders.*, Parallelwertung, 22 f. und *ders.*, FS für Lackner, 185 ff.

<sup>364</sup> Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1407.

<sup>365</sup> FS für Tipke, 475, 481.

<sup>366</sup> In diesem Sinne auch NK-*Neumann*, § 17 Rn. 16 und LK-*Schroeder*, § 17 Rn. 5.

gen. Ihm steht ein in den Grenzen der Verfassung frei wählbares Instrumentarium zur Verfügung, mit dem er nicht erwünschten Handlungen und Unterlassungen vorbeugt und auf das er im Falle ihrer Verwirklichung mit strafrechtlichen Maßnahmen reagiert. Wenn der Gesetzgeber eine Strafandrohung ausspricht, kommt in ihr eine deutlich stärkere Missbilligung des verbotenen Verhaltens zum Ausdruck als dort, wo er dem Normadressaten bloß die Herstellung des gewünschten Zustandes abverlangt, wie etwa im Falle eines öffentlich-rechtlichen Verhaltensverbots. Denn insoweit fehlt es gänzlich an einem staatlichen Vorwurf im Hinblick auf das unerwünschte Verhalten<sup>367</sup>.

Dem Grunde nach manifestiert sich an dieser Stelle ein Normverständnis, dem eine strikte gedankliche Trennung von Verhaltens- und Sanktionsvorschriften zugrunde liegt. Wenn man diesen Leitgedanken konsequent auf das von § 17 StGB vorausgesetzte Fehlen der Unrechtseinsicht überträgt, kann mit dieser nur die Kenntnis von *sanktionsbewehrten* Verboten gemeint sein. Offenlassen will ich an dieser Stelle, ob sich die Sanktion in der Vorstellung des Täters aus dem Strafrecht ergeben muss<sup>368</sup>, oder ob man für die Bejahung der Unrechtseinsicht auch seine Annahme genügen lassen darf, ordnungswidrig zu handeln. Denn zwischen beiden Rechtsgebieten bestehen lediglich graduelle Unterschiede<sup>369</sup>. Beide eint jedoch die hier allein interessierende Anknüpfung an einen staatlichen Vorwurf.

Für das weite Verständnis des Unrechtsbegriffs in § 17 S. 1 Hs. 1 StGB spricht auch keinesfalls sein Wortlaut. Zwar sieht er eine Beschränkung auf sanktionsbewehrte Verbote nicht vor<sup>370</sup>. Doch steht die Formulierung einem engeren Verständnis auch nicht entgegen. Und die Gesetzgebungsmaterialien deuten darauf hin, dass die inhaltliche Ausfüllung des notwendigen Unrechtsbewusstseins Rechtsprechung und Lehre überlassen bleiben sollte<sup>371</sup>, so dass einer einschränkenden Interpretation der Weg nicht versperrt ist.

Zusammenfassend sprechen also weitaus überzeugendere Gründe dafür, dass dem Täter die von § 17 S. 1 StGB gemeinte „Einsicht, Unrecht zu tun“ nur dann fehlt, wenn er sich zu Unrecht vorstellt, sein Verstoß gegen ein Verbot ziehe keine *staatliche Sanktion* nach sich. Auf den Fall des Angriffs auf eine mit dem Grundgesetz „unvereinbare“ Steuer übertragen bedeutet dies, dass der Täter einem Verbotsirrtum unterliegt, wenn er in Kenntnis des steuerlichen Zahlungsbefehls etwa den Auffas-

---

<sup>367</sup> Vgl. NK-Neumann, § 17 Rn. 20 f.

<sup>368</sup> Hierfür Neumann, a.a.O. Rn. 21; JuS 1993, 793, 794 f.

<sup>369</sup> Ob die Differenzierung zwischen Straftaten und Ordnungswidrigkeiten qualitativer Art ist oder nur quantitativer, ist zwar umstritten; hierzu näher Krey, AT Band 1, § 1 Rn. 22; auch die Legaldefinition des § 1 OWiG knüpft indes jede Ordnungswidrigkeit an eine „vorwerfbare Handlung“.

<sup>370</sup> Roxin, a.a.O.

<sup>371</sup> Vgl. Dreher, Protokolle des Sonderausschusses des Deutschen Bundestages für die Strafrechtsreform V/1787.

sungen *Salditts*, *Kohlmanns*, *Hilgers-Klautzschs* und *Bornheims* folgt und die strafrechtliche Sanktionierbarkeit seines Verhaltens verkennt.

## II. Unvermeidbarkeit

Damit genießt ein solcher Täter jedenfalls die Möglichkeit einer Strafmilderung, die angesichts der umstrittenen Strafrechtslage regelmäßig anzunehmen sein wird. War seine Fehlvorstellung unvermeidbar, handelte der Hinterzieher gar ohne Schuld, § 17 S. 1 StGB. Gelegentlich findet man hierzu noch Forderungen wie die, dass dem Täter die Unrechtseinsicht trotz der ihm zuzumutenden „Gewissensanspannung“<sup>372</sup> verborgen geblieben sein müsse. Doch das Gewissen vermag allenfalls einen Hinweis auf Sitten- oder Moralwidrigkeit eines Verhaltens zu geben. Geht es allein um die Kenntnis eines strafbewehrten Verbotes, sind „Nachdenken und Erkundigen“<sup>373</sup> die einschlägigen Erkenntnisquellen. In Anlehnung an *Roxin* ist daher von einem schuldlosen Täter zu verlangen, dass er entweder schon gar keinen Anlass gehabt hat, über eine mögliche *Strafrechtswidrigkeit* seines Verhaltens nachzudenken, oder dass er hinreichende Vergewisserungsbemühungen unternommen hat bzw. selbst solche Bemühungen ihn nicht zur Unrechtserkenntnis gebracht hätten<sup>374</sup>.

Ohne auf diese allgemeinen Voraussetzungen einzugehen, unterstellt *Niebler* jedem Vermeider „verfassungswidrig“ genannter Vermögenbesteuerung einen unvermeidbaren Verbotsirrtum: Ein solcher Täter habe bereits „in der Schule gelernt“ (!), dass „die Fortdauer der Vermögensteuernpflicht trotz des grundgesetzlichen Heranziehungsverbots zu der verfassungswidrigen Vermögensteuer...schlechterdings unvorstellbar“<sup>375</sup> sei. Wenngleich diese Schlussfolgerung auf der fehlerhaften Prämisse beruht, dass die Weiteranwendungsgestattung des *BVerfG* rechtlich unverbindlich sei<sup>376</sup>, kann ihr im Ergebnis zumindest für den Fall fehlender Unrechtseinsicht bei Hinterziehungshandlungen *nach* der verfassungsgerichtlichen Entscheidung zugestimmt werden. Denn unvermeidbar ist ein Verbotsirrtum bereits dann, wenn der Täter für die Annahme seines Tuns verständige Gründe hatte, so dass die Einstellung zum Recht, die sich in seinem Irrtum offenbart, keiner Sanktion bedarf<sup>377</sup>. Bei strengerer Sicht ließe § 17 S. 1 StGB leer, könnte doch sonst die Frage nach der Strafbarkeit des betreffenden Verhaltens – zumindest theoretisch – immer zutreffend geklärt werden. Wer aber zu seinen Gunsten von der Straflosigkeit der Zahlungsvermeidung ausgeht, obgleich er die steuerrechtliche Verbindlichkeit der Weiteranwendungsgestattung zutreffend beurteilt, der nimmt eine rechtliche Bewertung vor, die das Sanktionierungsbedürfnis gerade entfallen lässt. Der Vermeider ist dann

<sup>372</sup> So noch *BGHSt* 2, 201; vgl. auch *E. Schlüchter*, AT, 65.

<sup>373</sup> *BGH*, Beschluss vom 23.12.1952 – 2 StR 612/52 - St 4, 1, 5.

<sup>374</sup> *Roxin*, AT, § 21 Rn. 51 (815).

<sup>375</sup> Stbg 2001, 116, 121.

<sup>376</sup> *Niebler*, a.a.O., 118.

<sup>377</sup> *Roxin*, AT § 21 Rn. 39 (811).

trotz Nachdenkens und – ggf. auch Nachlesens – zu der Schlussfolgerung gelangt, zwar einem steuerrechtlichen Verbot zuwider zu handeln, aber kein strafrechtliches Unrecht zu verwirklichen. Das gilt um so mehr wegen der Eigenart des Nebenstrafrechts, weniger sozialetisch fundiert zu sein: Dass es böse ist, einen anderen Menschen zu quälen, liegt auf der Hand, nicht aber auch, dass es böse ist, dem Staat eine ungerechte Steuer zu verweigern.

### III. Fälle bedingten Unrechtsbewusstseins

Die „Einsicht, Unrecht zu tun“ fehlt demjenigen nicht, der lediglich daran *zweifelt*, sich durch die Vermeidung einer mit dem Grundgesetz unvereinbaren Steuer strafbar zu machen. Begrifflich liegt daher in Fällen dieser Art auch kein Verbotsirrtum vor. Der Täter hat vielmehr ein nur bedingtes Unrechtsbewusstsein, weil er sich über die Rechtslage im Unklaren ist<sup>378</sup>. Die Rechtsprechung unterstellt einem solchen Täter ein über der Irrtumsschwelle liegendes Unrechtsbewusstsein, soweit er damit rechne, „sein Verhalten könne verboten sein“<sup>379</sup> und er die Möglichkeit einer strafrechtlichen Sanktion „in seinen Willen aufnehme“. Dem ist zumindest im Grundsatz zuzustimmen, weil man von jemandem, der diese Möglichkeit erkennt, auch verlangen kann, sich über die rechtliche Lage zu informieren. Ausnahmen könnten aber gerade dort gelten, wo die rechtliche Lage unklar, verworren oder diffus ist, insbesondere dann, wenn es schon unter Rechtskundigen verschiedene rechtliche Beurteilungen gibt.

Zwar sind die steuerrechtlichen Wirkungen der mit „Unvereinbarerklärungen“ eingehenden Weiteranwendungsgestattungen heute unbestritten: Der Vermeider ist zur Zahlung des vom Staat beanspruchten Betrages trotz Verfassungswidrigkeit der steuerrechtlichen Anspruchsnorm verpflichtet. Die strafrechtliche Situation stellt sich indes wesentlich unklarer dar. Die Rechtsprechung, etwa zur Strafbarkeit einer „Hinterziehung“ verfassungswidriger Vermögensteuer, ist uneinheitlich. So hat das *LG München II* eine Verurteilung wegen ihrer Vermeidung abgelehnt<sup>380</sup>, während der *BFH* die Strafbarkeit bei der Frage nach der Rechtmäßigkeit einer Festsetzung von Hinterziehungszinsen inzidenter bejaht hat<sup>381</sup>. Hinsichtlich der unterschiedlichen Beurteilungen in der Wissenschaft kann man schlicht auf die bisherigen Ausführungen und ihre Belege verweisen. Wie dargelegt, ist allein die Kenntnis des *strafbewehrten* Unrechts Gegenstand des Unrechtsbewusstseins, so dass man dessen Unterstellung angesichts des bunten Straußes an Auffassungen schlichtweg als zynisch bezeichnen muss. Hierfür spricht auch folgende Überlegung: Wenn der Täter ohne weiteres auf die strafbarkeitsverneinende Ansicht vertraut hätte, befände er sich in einem mindestens strafmildernden, vielleicht sogar schuldausschließenden

<sup>378</sup> Zur Figur des bedingten Unrechtsbewusstseins eingehend *Roxin*, AT, § 21 Rn. 28 ff. (806 ff.).

<sup>379</sup> *BGH*, Beschluss vom 23.12.1952 – 2 StR 612/52 - St 4, 1, 4.

<sup>380</sup> *LG München II*, Beschluss vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 – wistra 2000, 74.

<sup>381</sup> *BFH*, Beschluss vom 24.05.2000 – II R 25/99 – BStbl. II 2000, 378.

Irrtum. Dann spricht aber erst recht nichts dafür, dem, der „skrupelhafter war und sogar die Möglichkeit einer anderen Rechtsansicht in Erwägung gezogen hat“<sup>382</sup> jede Strafmilderung auf Schuldebene zu versagen. Vielleicht könnte man hierfür ins Feld führen, dass ein solcher Täter ja auch wegen seines Erkenntnisvorsprungs „vorsichtshalber“ die Steuer hätte zahlen sollen. Doch dann müsste man konsequenterweise die Unterlassung von allem verlangen, was von (irgend-) jemandem als rechtswidriges Verhalten behauptet wird. Eine solche Freiheitsbeschränkung wäre schlechterdings unannehmbar und mit dem Schuldprinzip auch nicht zu vereinbaren<sup>383</sup>. Andererseits: Hier stets von einer schuldausschließenden Unzumutbarkeit sanktionsnormgemäßen Verhaltens auszugehen<sup>384</sup>, würde zu unüberwindbaren Wertungswidersprüchen führen. Schließlich bleibt auch jeder andere, dem infolge seines Irrtums *jegliches* Unrechtsbewusstsein fehlt, nur unter den strengen Voraussetzungen des § 17 StGB straffrei. Weil aber derjenige, der sich vermeidbar über die Strafbarkeit der Hinterziehung mit dem Grundgesetz unvereinbarer Steuern irrt, nicht besser gestellt werden darf, als der an der Strafbarkeit seines Verhaltens lediglich Zweifelnde, erscheint es angemessen, auch solche Fälle nach den Vorgaben des § 17 S. 2 StGB zu lösen. Deshalb kommt es dort, wo ein Täter an der Strafbarkeit seines Verhaltens zweifelt, letztlich auf die Vermeidbarkeit der Unsicherheiten an.

---

<sup>382</sup> Roxin, AT § 21 Rn. 31 (807).

<sup>383</sup> Roxin, AT § 21 Rn. 32 (807 f.), der für Fälle dieser Art eine analoge Anwendung des § 17 StGB auch mit rechtspolitischen Erwägungen begründet.

<sup>384</sup> So Schönke/Schröder-Cramer, § 17 Rn. 21; Neumann, JuS 1993, 769; SK StGB-Rudolphi, § 17 Rn. 13; hiergegen Jakobs, AT 19/30; Stratenwerth, AT, Rn. 586.





## E. Strafzumessung und Opportunität

Die Vermeidung unangemessener strafrechtlicher Sanktionen ist auf zwei Ebenen möglich. Es ist einerseits denkbar, den Täter in den engen Grenzen des Dritten Abschnittes des StGB nur zu verwarnen, eine besonders milde Strafe auszusprechen oder die Strafe gegen Bewährung auszusetzen (Strafzumessungsebene). Zum anderen kommt eine prozessrechtliche Lösung über §§ 153, 153a StPO in Betracht. Diese Vorschriften ermächtigen Strafverfolgungsorgane und Gerichte zur Einstellung des Verfahrens aus Opportunitätsgründen, wobei insbesondere der Verfahrensstand für die normative Zuordnung des Falles maßgeblich ist.

## I. Das Maß der Pflichtwidrigkeit gemäß § 46 II StGB

Die Auslegung des Steuerhinterziehungstatbestands führte zu der Erkenntnis, dass die Vermeidung einer mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer, deren Weiteranwendung das *BVerfG* gestattet hat, objektives Handlungsunrecht verwirklicht: Normenlogische Erwägungen verhindern eine Berücksichtigung der rechtsstaatlichen Bedenken, die gegen die konstatierte Widersprüchlichkeit solcher verfassungsgerichtlicher Tenorierungen vorgebracht werden. Diese Bedenken könnten jedoch bei der Zumessung der Strafe zwingend zu berücksichtigen sein, wenn ein vorsätzlich handelnder Täter auch die Einsicht hatte, Unrecht zu tun. Auswirkungen könnten sich dann insbesondere im Hinblick auf das „Maß der Pflichtwidrigkeit“ des täterschaftlichen Verhaltens ergeben, § 46 II 2 StGB.

### 1. Strafrecht als *ultima ratio* im System der Sozialen Kontrolle

Strafrechtliche Sanktionen sind die stärksten staatlichen Eingriffe in die Freiheits-sphäre der Bürger. Aus dem Art. 1, Art. 2 I GG und Art. 20 III GG zu entnehmenden Rechtsstaatsprinzip folgert das *BVerfG*, dass eine Strafe im gerechten Verhältnis zur Schwere von Tat und Schuld stehen muss<sup>385</sup>. Im Übrigen sind Strafen sorgfältig am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu messen, was sich aus dem ebenfalls in Art. 20 III GG verorteten Übermaßverbot in seiner Ausprägung als strafrechtlicher *ultima ratio*-Grundsatz ergibt<sup>386</sup>. Ist dem Rechtsanwender – so wie hier – die Berücksichtigung von Verhältnismäßigkeitserwägungen aus logisch zwingenden Gründen auf Tatbestandsebene versperrt, müssen sie deshalb bei der Bemessung der Pflichtwidrigkeit des steuerhinterziehenden Verhaltens eine Rolle spielen.

---

<sup>385</sup> Grundlegend hierzu sein Urteil vom 21.06.1977 – 1 BvL 14/76 – E 45, 187 („lebenslange Freiheitsstrafe“).

<sup>386</sup> *Krey*, AT 1, § 1 Rn. 17 ff. (8 f.).

## 2. Differenzierung zwischen Verhaltens- und Sanktionsnorm

Eine Möglichkeit zur Systematisierung der an dieser Stelle vorzunehmenden Erwägungen könnte die Erkenntnis liefern, dass sich hinter jeder Sanktionsvorschrift konstruktiv ein Verhaltensverbot versteckt, das einem „ständig auftretenden Interessenkollisionsproblem unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Vorgaben“<sup>387</sup> gerecht werden muss. Dabei wird das in der Verhaltensnorm den Bürgern auferlegte Verhaltensprogramm von den strafgesetzlichen Tatbeständen umschrieben. Der Tatbestand des § 242 StGB verweist beispielsweise auf das Verbot, die einem anderen gehörende Sache wegzunehmen. Es ist nicht erst die Androhung von Strafe, welche die Freiheitssphäre der Normadressaten berührt, sondern schon diese Verhaltensnorm, die ihrerseits der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedarf. Verfassungskonform kann eine Strafe nur dann bemessen sein, wenn die Verhaltensnorm, gegen die der Täter verstößt, *legitimierbar* ist. Das ist nur dann so, wenn das Verhaltensverbot ein geeignetes, erforderliches und angemessenes Mittel zur Erreichung des angestrebten Rechtsgüterschutzes<sup>388</sup> darstellt. Dem Rechtsgutbegriff kommt nach dieser „Lehre vom tatbestandsmäßigen Verhalten“<sup>389</sup> nur bei ganz vordergründiger Betrachtung eine zentrale Bedeutung zu. Denn das gefundene Rechtsgut eröffnet lediglich die notwendige Orientierung am verfassungsrechtlichen Übermaßverbot. Es wird auf den Kern seiner Bedeutung reduziert<sup>390</sup>: Zweck jeder Strafe ist der Schutz rechtlich anzuerkennender Interessen<sup>391</sup>, was der Gesetzgeber beispielsweise mit dem allen Notstandsvorschriften zugrundeliegenden Abwägungsprinzip in deutlicher Weise kenntlich gemacht hat. Eine allein auf die Bestimmung des richtigen Rechtsguts konzentrierte („teleologische“) Auslegung vernachlässigt hingegen die Sachargumente zugunsten eines (oft willkürlich) bestimmten Schutzargumentes.

Legt man diese Erkenntnis zugrunde, muss man sich bei der Bemessung einer tat- und schuldangemessenen Strafe folgende Frage stellen: Inwieweit ist das Verbot eines in § 370 I AO beschriebenen *Verhaltens*, das zur Verkürzung einer mit dem Grundgesetz unvereinbaren, aber für einen Übergangszeitraum weiter zu erheben-

---

<sup>387</sup> Freund, AT, § 1 Rn. 13.

<sup>388</sup> Zu ihnen Freund, AT, § 1 Rn. 18 ff.

<sup>389</sup> Grundlegend Frisch, Tatbestandsmäßiges Verhalten und Zurechnung des Erfolges 1988; wegbereitend Vorsatz und Risiko, 74 ff., 118 ff.; zuletzt in FS für Roxin, 2001, 2213, 232; Freund, AT, §§ 1, 2 (1 bis 60); ders., Erfolgsdelikt und Unterlassen, 51 ff., 112 ff.; Lagodny, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 3. Teil, 138 ff.; Schlehofer, JuS 1992, 659, 660 ff.

<sup>390</sup> Freund spricht insoweit treffend von einer „Groborientierung“, AT, § 2 Rn. 10 (31).

<sup>391</sup> So die gemeinsame Aussage spezial- und generalpräventiver Straftheorien, vgl. etwa Berz, Rechtsgüterschutz, 32 ff.; Günther, Strafrechtswidrigkeit, 149 ff.; SK StGB-Rudolphi, vor § 1 Rn. 1 ff. m.w.N.; anders die „absoluten“ Straftheorien, nach denen sich die Strafe von jeder Zweckerwägung löst, hierfür heute noch Köhler, AT, Kapitel 1, III, 1, 1.2.2.

den Steuer führt, ein geeignetes, erforderliches und nicht unangemessenes Mittel zum Schutze eines legitimen Gemeinwohlinteresses<sup>392</sup>?

### a. Verhältnismäßigkeit der Verhaltensnorm

Die Antwort hängt zuerst davon ab, ob ein Verbot, für mit dem Grundgesetz „unvereinbar“ erklärte, übergangsweise weiter geltende Abgabenvorschriften anzugreifen, dem Schutze des staatlichen Vermögens als legitimes Gemeinwohlinteresse dient, eine solche Verhaltensnorm zur Erreichung dieses Zieles erforderlich und bei Abwägung der widerstreitenden Interessen von Fiskus und Vermeider angemessen ist.

#### aa. Von § 370 I AO geschütztes Gemeinwohlinteresse

§ 370 AO intendiert den Schutz des staatlichen Vermögens, wobei eine konkretere Festlegung des Schutzobjektes weder möglich, noch nötig ist. Die so abstrakte Bestimmung des hinter dieser Vorschrift verborgenen Gemeinwohlinteresses ist ebenso wenig angreifbar<sup>393</sup> wie die (banale) Aussage, dass § 212 StGB das menschliche Leben schützt. Den Boden bereitet diese Schutzrichtung für die entscheidende Frage, inwieweit das Verbot, die Zahlung solcher Steuern durch ein in § 370 I AO beschriebenes Verhalten zu vermeiden, diesem legitimen Zweck auf verhältnismäßige Art und Weise dient.

#### bb. Geeignetheit

Ob eine Verhaltensvorschrift geeignet ist, ein legitimes Gemeinwohlinteresse zu schützen, ist in erster Linie Sache des Gesetzgebers<sup>394</sup>. Denn er „genießt gewissermaßen einen Vertrauensvorsprung bei der oft schwierigen Beurteilung des komplexen empirischen Zusammenhangs zwischen dem Zustand, der durch den Eingriff geschaffen wird, und dem anderen Zustand, in dem der Zweck erreicht ist“<sup>395</sup>. Dieser Vertrauensvorsprung, der sich aus dem Prinzip der Gewaltenteilung und dem Bedürfnis nach Funktionsfähigkeit der Gesetzgebungsorgane herleitet<sup>396</sup>, dünnt die Überprüfungsichte auf den Stufen der Geeignetheit und Erforderlichkeit einer gesetzlichen Regelung in erheblichem Umfang aus.

Das *BVerfG* begründet die weitere Erhebung der fraglichen Steuern für einen Übergangszeitraum regelmäßig mit den Erfordernissen verlässlicher Haushaltsplanung. Dahinter verbirgt sich die Erkenntnis, dass der Staat zumindest solange auf die Ein-

---

<sup>392</sup> Vgl. *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 165.

<sup>393</sup> Dass § 370 AO zumindest auch das Vermögen des Staates als Opfer einer Steuerhinterziehung im präventiven Sinne schützt, bestreiten ja auch die Befürworter der Einschränkung auf verfassungskonforme Steuern nicht, vgl. *Tipke/Lang-Seer*, § 23 Rn. 1 (915).

<sup>394</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 03.12. 1985 – 1 BvL 15/84 – E 71, 206, 215.

<sup>395</sup> *Pieroth/Schlink*, Rn. 303.

<sup>396</sup> *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 173.

nahmen aus solchen Abgaben angewiesen ist, wie ein verfassungsrechtlich unbedenkliches Konzept zur Sicherung der Staatseinnahmen nicht Gesetz geworden ist. Das Gebot, auch solche Abgaben weiter zu zahlen, fördert das Staatsvermögen und ist damit ein zur Erfüllung des so bestimmten Strafzwecks geeignetes Mittel.

### cc. Erforderlichkeit

Eine Verhaltensnorm mit diesem Inhalt müsste ferner erforderlich sein. Dieses verfassungsrechtliche Gebot ist verletzt, wenn der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck auch durch ein milderes Mittel erreicht werden kann, welches das betroffene Grundrecht nicht oder weniger fühlbar einschränkt. Dabei muss das mildere Mittel genauso tauglich sein wie das vom Gesetzgeber gewählte<sup>397</sup>.

Zuerst stellt sich die Frage, welches Grundrecht von einem Verbot, „verfassungswidrige“ Steuern zu hinterziehen, betroffen wäre. Zu ihrer Beantwortung will ich nochmals auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen der Sanktionsnorm des § 370 AO und der in dessen Tatbestand umschriebenen Verhaltensvorschrift Bezug nehmen. Mit der einen reagiert der Gesetzgeber auf Verstöße gegen die andere<sup>398</sup>. Wer den („Steuer“-) Tatbestand erfüllt, muss die hierfür erheblichen Tatsachen ordnungsgemäß bekannt machen. Wer diesem Gebot zuwider handelt, dem werden Freiheits- oder Geldstrafe nach Maßgabe des § 370 I Hs. 1 AO angedroht. Als Prüfungsmaßstab für den hiermit verbundenen Schuldvorwurf weitestgehend anerkannt ist das allgemeine Persönlichkeitsrecht aus Art. 2 I i.V.m. 1 I GG, das jedem Menschen einen sozialen Ehr- und Achtungsanspruch garantiert<sup>399</sup>, der mit der Androhung von Strafe betroffen ist. Übersehen wird aber oft, dass daneben *sämtliche* Grundrechte des von solcher Strafe Bedrohten tangiert sein können<sup>400</sup>, denn der Vollzug der Freiheitsstrafe verhindert die ungestörte Ausübung jedes grundgesetzlich verbürgten Rechts und nicht nur das prima facie allein betroffene Grundrecht aus Art. 2 II 2 GG.

<sup>397</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 16.01.1980 – 1 BvR 249/79 – E 53, 135, 145 f. („Verkehrsverbot für mit Schokolade verwechselbare Lebensmittel“); Beschluss vom 20.06.1984 – 1 BvR 1494/78 – E 67, 157, 177 („Telefonüberwachung“); Beschluss vom 31.10.1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82 – E 68, 193, 218 f.

<sup>398</sup> *Freund* spricht daher zu Recht vom „akzessorischen Charakter“ der Sanktionsnorm und beschreibt das Strafrecht als „sekundäre Normenordnung“; s. AT, § 1 Rn. 12 (5).

<sup>399</sup> Vermeintliche Friktionen in der Rspr. des *BVerfG* (in seinem Beschluss vom 12.02.1969 – 1 BvR 42/69 – E 25, 230, 234 [FDJ-Sekretär] etwa heißt es: „Die Menschenwürde und das Persönlichkeitsrecht werden allein durch die Bejahung der Strafbarkeit einer Handlung auf Grund einer mit der verfassungsmäßigen Ordnung in Einklang stehenden Norm nicht berührt.“) stehen dem nicht entgegen, sind sie doch eng mit dem zunächst noch rein finalen Verständnis des Grundrechtseingriffes verbunden. Nach heute anerkanntem Grundrechtsverständnis geht es insoweit jedoch allein um die hiervon strikt zu trennende Frage der Schutzbereichsbetroffenheit, zum Ganzen ausführlich *Lagodny*, a.a.O., 127 f.

<sup>400</sup> *Lagodny* Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 130 f.

Bei der Bestimmung der von der Verhaltensnorm betroffenen Grundrechte geht es indes nicht um die in § 370 I Hs. 1 AO genannte Rechtsfolge. Einschlägig ist insoweit allein das aus dieser Norm resultierende *Verbot*, die Zahlung der betreffenden Steuern auf eine in § 370 I Nrn. 1 und 2 AO beschriebene Weise zu vermeiden. Wie dargelegt<sup>401</sup>, betrifft schon der verfassungsrechtsmäßige Steuereingriff den Schutzbereich von Art. 14 I GG, und nicht nur das „Grundrecht auf Steuerfreiheit“<sup>402</sup> aus Art. 2 I GG. Dann muss Gleiches erst recht für das Gebot gelten, eine verfassungsrechtlich bemakelte Abgabe zu zahlen.

Fraglich ist somit, ob das Zahlungsgebot im Lichte der Eigentumsfreiheit der Betroffenen erforderlich ist. Das wäre nur dann nicht der Fall, wenn andere Mittel mit gleicher Erfolgswahrscheinlichkeit und geringerer Belastung einer Sicherung des staatlichen Steueranspruchs dienen könnten. Dabei steht dem Gesetzgeber ein Beurteilungsspielraum zu, welcher vom Norminterpreten nur in begrenztem Umfang überprüft werden darf<sup>403</sup>. Einer allein in Betracht kommenden freiwilligen Selbstverpflichtung zur Zahlung der von den bemakelten Normen festgelegten Beträge kämen wohl deutlich weniger Menschen nach, als dies bei Aufrechterhaltung des Zahlungsgebots der Fall ist. Somit ist das entsprechende Verhaltensgebot zur Erfüllung des Gemeinwohlinteresses auch erforderlich.

#### dd. Angemessenheit

Für die Entscheidung verbleibt demnach die Wertungsstufe innerhalb des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, die gemeinhin als die beliebigste und daher am wenigsten rational zu erfassende gilt. Mancher spricht ihr sogar rein subjektive und dezisionistische Tendenzen zu<sup>404</sup>. Diesen Vorwurf kann man zum Teil entkräften, indem man sich bewusst macht, worum es bei der Überprüfung einer Verhaltensnorm auf ihre Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne überhaupt geht: Zweck und Mittel dürfen „nicht außer Verhältnis“<sup>405</sup> zueinander stehen. Auch diese negative Wertung ergibt sich zwingend aus dem oben bereits angesprochenen Prinzip richterlicher Zurückhaltung<sup>406</sup>. Die verfassungskonforme Auslegung geltenden Rechts ist also beschränkt auf die *Kontrolle* des Verhaltensgebots am Maßstab der Verfassung. Es geht gerade nicht darum, an Stelle des Gesetzgebers eine den Aussagen des Grund-

---

<sup>401</sup> S.o., C.I.2.b.cc.(2) [S. 60 ff.].

<sup>402</sup> *Wacke*, Verfassungsrecht und Steuerrecht, Das Finanz- und Steuerrecht als Bestandteil der Verfassungsordnung, StbJb 1966/1967, 75, 107.

<sup>403</sup> Vgl. *BVerfG*, Beschluss vom 29.10.1987 – 2 BvR 624, 1080, 2029/83 – E 77, 170, 215 („C-Waffen“) Urteil vom 28.05.1993 – 2 BvF 2/90 und 4, 5/92 – E 88, 203, 262 („Schwangerschaftsabbruch“); Beschluss vom 09.03.1994 – 2 BvL 43, 51, 63, 64, 70, 80/92 – E 90, 145, 173 („Cannabis“).

<sup>404</sup> Z. B. *Schlink*, EuGRZ 1984, 457, 460 f.

<sup>405</sup> *BVerfG*, Urteil vom 15.12.1983 – 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83 – E 65, 1, 54 („Recht auf informationelle Selbstbestimmung“).

<sup>406</sup> *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 216.

gesetzes am nächsten kommende Abwägungsentscheidung zu treffen. Überträgt man diesen Abwägungsmaßstab auf die vorliegende Konfliktsituation, kommt man zu folgendem Ergebnis: Die Abwägung der betroffenen Güter darf nur dann bei der Bestimmung des Pflichtwidrigkeitsmaßes zugunsten des Täters Berücksichtigung finden, wenn die Interessen seines Adressaten „ersichtlich schwerer wiegen“<sup>407</sup> als das Gemeinwohlinteresse am staatlichen Vermögen.

Ob das Verbot, eine „verfassungswidrige“ Steuer zu verkürzen, in diesem Sinne angemessen ist, soll wiederum anhand des wohl am häufigsten erörterten Beispiels der Vermögensteuer überprüft werden.

In seinem Beschluss aus dem Jahre 1995 hat das *BVerfG* das Gebot aufrechterhalten, Vermögensteuer für einen bestimmten Zeitraum weiter zu zahlen. Anders gewendet: Es hat die Belastung der Steuersubjekte mit einer gleichheitssatzwidrigen Steuer insoweit für *angemessen* gehalten. Aber das präjudiziert nicht die Beurteilung, dass die Hinterziehung einer solchen Steuer genauso pflichtwidrig ist wie die jeder anderen. Würde es sich doch bei der erörterungsbedürftigen Verhaltensnorm allein um das von dieser Strafvorschrift aufgestellte Verbot handeln, die Zahlung eines Betrages zu verweigern, der dem Fiskus trotz der „Verfassungswidrigkeit“ der steuerlichen Ausfüllungsnorm zusteht.

Unsere Angemessenheitsüberprüfung setzt zunächst eine Bestimmung der in casu widerstreitenden Interessen voraus. Wie es bei der strafbewehrten Vermeidung von Steueransprüchen regelmäßig der Fall ist, steht auch hier das Interesse des Normadressaten an der Vermeidung einer Geldzahlung dem des Fiskus an der Vereinnahmung dieser Leistung für den Haushalt gegenüber. Beide Positionen sind im Grundgesetz verankert. Die eine findet sich dort in Art. 14. Die Suche nach der anderen gestaltet sich ein wenig schwieriger. Deutlich hervor tritt das Fiskalinteresse etwa in Art. 109 GG, der in seinem Absatz eins die Trennung der „Haushaltswirtschaft“ von Bund und Ländern vorgibt. Umschrieben findet sich der Finanzbedarf des Staates als Verfassungsrechtsgut aber auch in der Ausgabenhoheit der Länder, Art. 104a I GG<sup>408</sup>. Die Regelungen des Grundgesetzes zum horizontalen und vertikalen Finanzausgleich in Art. 107 GG setzen das Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen schließlich voraus<sup>409</sup>.

Neben dem Fiskalinteresse führt das *BVerfG* noch ein weiteres Argument für die befristete Weitergeltung des Vermögensteuergesetzes an: den gleichmäßigen Verwaltungsvollzug<sup>410</sup>. Dieses Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit ergibt sich aus

---

<sup>407</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 24.05.1977 – 2 BvR 988/75 – E 44, 353, 373 („Suchtberater“).

<sup>408</sup> Sachs-*Siekmann*, Art. 104a.

<sup>409</sup> Vgl. Jarass/*Pieroth*, Art. 107 Rn. 6 f., 10, deutlicher noch im Sachverzeichnis, dort 1154, wo unter dem Stichwort „Finanzbedarf“ auf den „Finanzausgleich“ verwiesen wird.

<sup>410</sup> *BVerfG*, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 – E 93, 121, 148 = BStBl. II 1995, 655, 665; bekräftigt in seinem Beschluss vom 30.03.1998 – 1 BvR 183/97 – NJW 1998, 1854.

dem Zusammenspiel der Art. 1 III, 20 III, 3 I GG und soll gewährleisten, dass die Adressaten von Verwaltungsmaßnahmen nicht ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden. Für den Bereich der Finanzverwaltung findet es eine einfach-gesetzliche Ausprägung in § 85 AO, der den Finanzbehörden aufträgt, „die Steuern nach Maßgabe des Gesetzes gleichmäßig festzusetzen und zu erheben“<sup>411</sup>. Warum das Gebot gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs aber die befristete Weiteranwendung des verfassungswidrigen Rechts nahelegen soll, bleibt unklar. Hierzu finden sich dann auch nur wenige Bemerkungen in der Entscheidungsbegründung, wie etwa die, dass das *BVerfG* auf diese Weise andersartige Gleichheitsverletzungen vermeiden wolle, oder die Behauptung, dass die zeitlich begrenzte Weitergeltung die materiell gerechteste Lösung darstelle<sup>412</sup>.

Solche abstrakten Formulierungen sind kaum geeignet, die Furcht des Gerichts davor zu verbergen, dass die Finanzbehörden sich andernfalls nicht der in §§ 85, 208 I Nrn. 1 und 2 AO vorgesehenen strafprozessualen Mittel zu Durchsetzung des staatlichen Anspruchs auf Vermögensteuer bedienen könnten und somit „Steueransprüchen 2. Klasse“<sup>413</sup> zur Geltung verhelfen müssten. Weil aber die Vermeidung dieser Folgen die Anordnung der Weitergeltung des Vermögensteuerrechts bereits voraussetzt, ist der Hinweis auf die Notwendigkeit gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs kein eigenständiges Argument, sondern bei Lichte besehen ein bloßer Zirkelschluss. Die Berufung auf das Prinzip gleichmäßiger Verwaltung verdeckt dabei nur die zutreffende Erkenntnis, dass der ersatzlose Wegfall der steuerlichen Heranziehung von Vermögensträgern zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs in der damaligen Zeit gesellschaftlich wie parteipolitisch nicht konsensfähig gewesen wäre, was bereits die gelegentlich Wiederkehr der Debatte über die Wiedereinführung der Vermögensteuer beweist<sup>414</sup>. Dieser Gesichtspunkt lässt sich aber mit dem der verlässlichen Haushaltsplanung nahezu vollständig zur Deckung bringen, weil es ja auch insoweit in erster Linie um das Vermögensinteresse des Staates geht. Richtig verstanden dient der Hinweis auf das Gebot gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs allein der Flankierung des Fiskalzweckarguments, und muss deshalb bei der strafrechtlichen Bewertung nicht gesondert berücksichtigt werden.

Die vom *BVerfG* vorgenommene Auslegung der Steuernorm weist für die im Strafrecht allein interessierende Verhaltensvorschrift in folgende Richtung: Das Gebot zur Zahlung verfassungswidriger Vermögensteuer soll übergangsweise deshalb gelten, weil die Erfordernisse gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs und verlässlicher

---

<sup>411</sup> Vgl. zum Ganzen Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 63, 70 ff. (75, 77 f.); Sachs-Osterloh, Art. 3 Rn. 116.

<sup>412</sup> *BFH*, HFR 2000, 630 f., 631; *Wulf*, wistra 2001, 50.

<sup>413</sup> *Meine*, DStR 1999, 2101, 2104; *Schmidt*, wistra 1999, 121, 126.

<sup>414</sup> Zuletzt auf die Initiative der damaligen Ministerpräsidenten von Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen, *Sigmar Gabriel* und *Peer Steinbrück*, vom 26.11.2002; hierzu Handelsblatt Nr. 229 vom 27.11.2002, 1, 3, 11.



Finanzplanung höher wiegen als das Interesse des Steuerzahlers an der Vermeidung dieser Leistung.

Soweit aber die grundgesetzliche Verbürgung für eine verlässliche Haushaltsplanung das entscheidende Argument für die Angemessenheit eines steuerlichen Zahlungsbefehls ist, muss man diese Angemessenheit hinsichtlich der aus dem Straftatbestand des § 370 I AO abgeleiteten Verhaltensnorm konsequenterweise dort verneinen, wo sich die Einnahmen aus der „verfassungswidrig“ genannte Abgabe derart verringern, dass sie die Verlässlichkeit der Haushaltsplanung gar nicht mehr spürbar berühren. Das wird man immer dann anzunehmen haben, wenn der Einfluss dieses speziellen Steueraufkommens auf den Gesamthaushalt eine so geringe Bedeutung erlangt, dass die verfassungsrechtlich verbürgten Grundsätze verlässlicher Haushaltsplanung nur noch unterhalb einer zu vernachlässigenden Bagatellschwelle tangiert werden, während das Festhalten an dem Verbot, eine solche Steuer zu vermeiden, den grundrechtlich geschützten Freiheitsbereich seines Adressaten deutlich einschränkt.

Ähnliche Überlegungen stellt *Niebler* im Hinblick auf die Frage nach der Strafbarkeit einer „Vermögensteuerhinterziehung“ an: Die Entwicklung seit der Unanwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes am 01.01.1997 habe gezeigt, dass „der Staat auch ohne die Vermögensteuer einwandfrei“<sup>415</sup> funktioniere. Daraus zieht er den Schluss, dass dann ihre Erhebung auch davor schon nicht unerlässlich gewesen sei. – Zwingend ist das aber gerade deshalb nicht, weil sich der Gesetzgeber während des Ablaufs der Übergangsfrist auf den Wegfall der Einnahmen aus dieser Steuer vorbereiten und seinen Haushaltsplan darauf abstimmen konnte. Und ob „der Staat noch einwandfrei“ funktioniert, wenn die Quelle einer verfassungswidrigen Steuer schleichend versiegt, ist nicht die Frage.

Wendet man die bisher gewonnenen Erkenntnisse auf die „Vermögensteuerhinterziehung“ an, so kommt man vielmehr zu folgender Abstufung auf Strafzumessungsebene: Je geringer das Vermögensinteresse des Fiskus an der Zahlung dieser Abgabe ist, desto geringer wiegt auch der Verstoß gegen das Verkürzungsgebot. Denn das von § 370 I AO geschützte Gemeinwohlinteresse ist dann in einem strafrechtlich weniger relevanten Umfang tangiert.

Die Vermögensteuer brachte dem Fiskus im Jahre 1989 noch DM 5, 775 Mrd. ein, was einen Anteil von 1,05 % des gesamten Steueraufkommens von Bund, Ländern und Gemeinden ausmachte<sup>416</sup>. Im Vergleich dazu schnitt die auf einen einzigen Vermögensgegenstand beschränkte Kfz-Steuer mit einem Aufkommen von DM 9, 167 Mrd. DM besser ab<sup>417</sup>. In der *Steuerrechtswissenschaft* wurden diese Zahlen

---

<sup>415</sup> *Niebler*, Stbg 2001, 116, 119.

<sup>416</sup> Quelle: *BMinF*, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage5890/Steueraufkommen-mit-Aufteilung-auf-direkte-und-indirekte-Steuern.pdf>

<sup>417</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, § 15 2.12 (773).

gelegentlich dahingehend interpretiert, dass der Ertrag der Vermögensteuer den Aufwand ihrer Erhebung nicht rechtfertigen könne<sup>418</sup>. Solche Überlegungen können in steuerstrafrechtlicher Hinsicht für das Maß der Pflichtwidrigkeit eines Verstoßes gegen das Hinterziehungsverbot nutzbar gemacht werden. Aus ihnen folgt: Je unbedeutender das Aufkommen aus einer ohnehin von verfassungsrechtlichen Bedenken getrüben Steuer ist, desto geringer wiegt der Pflichtenverstoß des Hinterziehers.

### **b. Rechtspolitischer Exkurs: Verhältnismäßigkeit der Sanktionsnorm?**

Soweit es in dieser Untersuchung um die Verhältnismäßigkeit der Verhaltensnorm ging, stellte sich die Frage, inwieweit die Vermeidung einer verfassungswidrigen Steuer das vom Steuerhinterziehungstatbestand geschützte Gemeinwohlinteresse berührt. Hieran schließt sich die Frage, ob eine *strafrechtliche Rechtsfolge* i.S.d. §§ 370 I Hs. 1, 369 AO i.V.m. 38 f., 40 ff. StGB bei einem Verstoß gegen diese Verhaltensnorm verhältnismäßig ist („Verhältnismäßigkeit der Sanktionsnorm“<sup>419</sup>).

#### **aa. Vom Vorwurf der Steuerhinterziehung verfolgtes Gemeinwohlinteresse**

Während der Rechtsgüterschutz die Verhaltensnorm legitimiert, kann die Sanktionsnorm allein unter Berücksichtigung verfassungsgemäßer Strafzwecke gerechtfertigt sein<sup>420</sup>. Denn eine allein am Zweck des Rechtsgüterschutzes orientierte Auslegung<sup>421</sup> würde den zum Verhaltensverbot hinzutretenden Eingriff durch den staatlichen Vorwurf übersehen. Das hätte unweigerlich zur Folge, dass die Frage nach der verfassungsrechtlichen Legitimation des Vorwurfs unerörtert bliebe<sup>422</sup>.

Der Zweck staatlichen Strafens ist seit je her umstritten. Als gesicherte Erkenntnis lässt sich wohl allein festhalten, dass die Entscheidung des Grundgesetzgebers für den Rechtsstaat und einen vom Bürger einklagbaren Grundrechtskatalog die Berufung auf zweckgelöste, mithin allein auf Vergeltung gerichtete Straftheorien nicht zulässt. Damit bleibt aber noch genug Raum für eine Vielzahl von denkbaren Strafzwecken: positive und negative Generalprävention, sowie individualvorsorgende Ansätze. Unter all diesen Gesichtspunkten lässt sich die Verhängung einer Kriminalstrafe mit dem Grundgesetz vereinbaren. Der Entscheidung für einen bestimmten Strafzweck bedarf es daher ebenso wenig, wie ihrer Zusammenführung im Sinne der „Vereinigungstheorien“<sup>423</sup>. Eine verfassungskonforme Strafe erfüllt vielmehr eine ganze Reihe von Zwecken: Sie soll erstens die Allgemeinheit von der Bege-

---

<sup>418</sup> Tipke, a.a.O.; vgl. auch Tipke/Lang-Balke<sup>15</sup>, § 12 Rn. 73 (504).

<sup>419</sup> Vgl. hierzu Lagodny, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 4. Teil (275 ff.).

<sup>420</sup> Freund, Erfolgsdelikt und Unterlassen, 51 ff.; GA 1994, 1, 6 ff.; Frisch, Vorsatz und Risiko, 118 ff.; Tatbestandsmäßiges Verhalten, 69 ff.; Kindhäuser, Gefährdung, 20 f., 153 ff.; Tiedemann, FS für Baumann, 7, 11; NJW 1993, 23, 26 f.; Vogel, Norm und Pflicht, 48 f.

<sup>421</sup> Hierfür noch Berz, Formelle Tatbestandsverwirklichung, 46 ff.

<sup>422</sup> Freund, Erfolgsdelikt und Unterlassen, 80 ff., Fn. 102; Lagodny, a.a.O., 293.

<sup>423</sup> Lagodny, a.a.O., 312; zu letzteren näher Roxin, AT, § 3 Rn. 33 ff. (53 ff.).

hung bestimmter Verhaltensnormbrüche abhalten, indem sie ein Exempel statuieren. Sie ist zweitens darauf angelegt, dem rechtstreuen Bürger die „Geltung und Unverbrüchlichkeit der Rechtsordnung“ vor Augen zu führen<sup>424</sup>. Drittens ist sie dazu bestimmt, die Allgemeinheit vor dem konkreten Straftäter zu schützen, indem sie ihn durch Erfahrung der Strafe von erneuter Begehung abhält und somit auf seine Besserung zielt<sup>425</sup>. Weil sich diese Ziele mit den Wünschen des Opfers und der Allgemeinheit nach Genußtuung kombinieren lassen, ohne dass sie ihre verfassungsrechtliche Legitimation verlieren, lässt sich letztlich sogar die Vergeltungsfunktion von Strafe rechtfertigen – wenn auch nicht in ihrer absoluten Form.

Die Beschreibung dieser Strafzwecke offenbart ihren Bezug zum Verhaltensnormverstoß des Täters: Erst sein Angriff auf ein legitimes Interesse<sup>426</sup> rechtfertigt die Sanktion. Der Rechtsgüterschutz muss daher bei der Überprüfung der Verhältnismäßigkeit der Sanktionsnorm „*hinzugedacht*“ werden. Der zu untersuchende Strafzweck und das dazu eingesetzte Mittel müssen geeignet, erforderlich und im engeren Sinne verhältnismäßig sein, um ein Mittel zum Schutze gerade des Rechtsguts (oder ‚Gemeinwohlinteresses‘) im grundrechtlichen Sinne zu sein, das die Verhaltensvorschrift legitimiert.<sup>427</sup>

Überträgt man diese Erkenntnis auf die vorliegende Thematik, muss man sich die Frage stellen, inwieweit die Verhängung von Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe gegen die Vermeidung von „verfassungswidrigen“ aber geltenden Steuern im Hinblick auf die oben genannten Strafzwecke ein geeignetes, erforderliches und angemessenes Mittel ist, um die Vermögensbildung des Staates zu schützen. So wie die nach der Legitimation der Verhaltensvorschrift, betrifft auch diese Frage den Umfang des in § 370 I AO vertypen Handlungsunrechtes.

## bb. Geeignetheit

Ob Strafen geeignet sind, den im Rechtsgüterschutz wurzelnden Zweck eines Vorwurfs zu erfüllen, ist seit je her Gegenstand kriminologischer Diskussion. Einen positiven Nachweis negativer Generalprävention gibt es nicht, und es wird ihn wohl auch nie geben<sup>428</sup>. Gesichert dürfte allein die Erkenntnis sein, dass von der tatsächlichen Durchsetzung der Sanktionsnorm größere abschreckende Wirkung ausgeht, als

---

<sup>424</sup> BVerfG, Beschluss vom 28.06.1983 – 2 BvR 539, 612/80 – E 64, 261, 271 zusammenfassend zur sog. positiven Generalprävention Roxin, AT/1, § 3 Rn. 27 (50 f).

<sup>425</sup> Spezialpräventionsfunktion nach von Liszt, ZStW 3 (1883), 1, passim.

<sup>426</sup> Wobei dieser Angriff allein in der Vorstellung des Täters stattzufinden braucht, vgl. § 23 III StGB.

<sup>427</sup> Lagodny, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 291.

<sup>428</sup> Vgl. Bönitz, Strafgesetze und Verhaltenssteuerung, 23 ff., 55 ff. m.w.N.; Streng, Strafrechtliche Sanktionen, 24.

von der Schwere ihrer angedrohten Rechtsfolge<sup>429</sup>. Solange man indes keine positiven Erkenntnisse über die gänzliche Ungeeignetheit von Sanktionen zur Erreichung der mit Strafe verfolgten Zwecke hat, muss man dem Gesetzgeber den bereits oben angesprochenen und begründeten „Vertrauensvorschuss“ auch hier zubilligen. Das Gebot richterlicher Zurückhaltung zwingt daher auch zu einer großzügigen Beurteilung der Geeignetheit von Sanktionsvorschriften. Mit dieser Maßgabe erscheint die Androhung von Freiheits- oder Geldstrafe auch im Falle der Vermeidung solcher Steuern geeignet, das Vermögen des Staates zu schützen.

### cc. Erforderlichkeit und Angemessenheit

Gleiches gilt im Wesentlichen für die Suche nach anderen gleich wirksamen Mitteln als Alternativen zur strafrechtlichen Sanktion. Hat der Rechtsanwender bei der Beurteilung der Geeignetheit von Strafe Zurückhaltung zu üben, so muss er sich auch bei der Bestimmung von milderer Maßnahmen als solchen, die in geringerem Umfang in die Grundrechte des Betroffenen aus Art. 1 I i.V.m. 2 I und 2 II GG eingreifen, mit einer Evidenzkontrolle begnügen. Da aufgrund des öffentlich-rechtlichen Charakters der Verhaltensnorm zivilrechtliche Sanktionsmaßnahmen nicht in Betracht kommen, sind ohnehin nur ordnungswidrigkeitenrechtliche Alternativen zur Bestrafung denkbar. Die Verortung des staatlichen Vorwurfs gegen den Angriff auf die „unvereinbaren“ Steuervorschriften in das Ordnungsrecht wäre gegenüber dem strafrechtlichen Vorwurf mit Sicherheit sozialetisch das mildere Mittel<sup>430</sup>. Daher ließe sich eine Forderung, der Verstoß gegen das Gebot, solche Steuern zu zahlen, gehöre normativ eher in diesen Bereich, *rechtspolitisch* sicher gut vertreten. Dabei spricht für die Herausnahme solcher Verhaltensnormverstöße aus dem Anwendungsbereich des § 370 AO gerade der Charakter des Steueranspruchs als Kollektivrechtsgut. Denn Kollektivrechtsgüter, wie die „öffentliche Ordnung“ beispielsweise, sichert der Gesetzgeber vielfach nur ordnungswidrigkeitenrechtlich ab. Stellte man sich hingegen auf den Standpunkt, die Vorschrift schütze den Anspruch des einzelnen auf gleichmäßige Verteilung der Steuerlast und damit eben auch ein Individualrechtsgut<sup>431</sup>, wäre man bei wertender Betrachtung auf den Bereich strafrechtlicher Sanktionen verwiesen. Denn die Schutzbedürftigkeit von Individualrechtsgütern pflegen Normadressaten gemeinhin leichter nachzuvollziehen, als die sinnlich kaum zu erfassender Gemeinwohlinteressen.

Solche Überlegungen verfangen aber letztlich ohnehin nicht, wo es allein um die *Auslegung* geltenden (Steuerstraf-)Rechts geht. Gesicherte Erkenntnisse darüber, dass bei einer Übertragung der einschlägigen Fälle in den Bereich der Ordnungswidrigkeiten die Verkürzung solcher Ansprüche mit gleicher Erfolgswahrschein-

<sup>429</sup> Bönitz, Strafgesetze und Verhaltenssteuerung, 255 ff., 307 ff.; Dölling, ZStW 102 (1990), 1, 3 ff.; Schöch in FS für Jescheck, Band 2, 1081, 1102.

<sup>430</sup> Lagodny, a.a.O., 359.

<sup>431</sup> Wie es Salditt annimmt; in: FS für Tipke, Köln 1995, 475 und StraFo 1997, 65.

lichkeit eingedämmt würde, gibt es nicht. Die Erforderlichkeit der Verhängung einer strafrechtlichen Sanktion kann daher unter dem Blickwinkel der Beschränkung auf evidente Verstöße gegen das Übermaßverbot nicht verneint werden. Dem *Gesetzesinterpreten* ist die Ausscheidung der vorliegenden Fälle aus dem Anwendungsbereich des § 370 I AO unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit einer Sanktion verwehrt. Somit verbleiben im Ergebnis allein die unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit der Verhaltensnorm aufgezeigten Aspekte, die bei der Bestimmung des Pflichtwidrigkeitsmaßes eine Rolle spielen.

## II. Weitere Strafzumessungs- und Opportunitätsgesichtspunkte

Über das Maß der Pflichtwidrigkeit hinaus lassen sich weitere Gesichtspunkte der einschlägigen Thematik unter die Strafzumessungsmerkmale des § 46 II StGB subsumieren. Hält man mit *Tipke* die Vermeidung ungerechter Steuern für eine Reaktion auf eine notstandsähnliche Lage<sup>432</sup>, so wird man bei allen Bedenken, die es im Hinblick auf diesen äußerst unbestimmten Begriff anzumelden gilt, die Motivation des Täters zur Tat für nachvollziehbarer halten müssen, als die des Hinterziehers verfassungskonformer Steuern. Erfasst werden solche Motive von den Merkmalen „Beweggründe und Ziele des Täters“, sowie „Gesinnung, die aus der Tat spricht“<sup>433</sup>.

Ein Weg, die Vermeidung einschlägiger Steuern straffrei zu stellen, könnte schließlich über das strafprozessrechtliche Opportunitätsprinzip beschritten werden. Es ermöglicht der Staatsanwaltschaft vor Klageerhebung die Einstellung des Verfahrens unter den in § 153 I 1 StPO genannten Voraussetzungen, wobei allerdings die Zustimmung des Gerichts erforderlich ist. Im Steuerstrafrecht kommt darüber hinaus eine Einstellung ohne Zustimmung des Gerichts in Betracht<sup>434</sup>, eine Befugnis, die gemäß § 399 AO auch den Finanzbehörden eingeräumt ist. Weil dies die Verursachung eines lediglich geringen Schadens, also eine Verkürzung des Steueranspruches von höchstens 50 € voraussetzt<sup>435</sup>, dürfte es aber praktisch immer beim Zustimmungserfordernis des Abs. 1 S. 1 bleiben. „Ist die Klage bereits erhoben, so kann das Gericht in jeder Lage des Verfahrens unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft und des Angeschuldigten einstellen“, § 153 II 1 StPO.

Voraussetzungen für die Verfahrenseinstellungen sind neben dem richtigen Deliktstyp (Vergehen) eine geringe Schuld des Täters und kein öffentliches Interesse an der weiteren Verfolgung der Tat. Die Steuerhinterziehung ist gemäß §§ 370 I Hs. 1, 369 II AO i.V.m. 12 I StGB ein Vergehen. Des Weiteren müssen für die Schuldbe-

---

<sup>432</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III, 1407.

<sup>433</sup> *Tröndle/Fischer*, § 46 Rn. 18 f. und § 49 Rn. 5.

<sup>434</sup> Vgl. *KK-Schoreit*, § 153 Rn. 40; *Weber-Blank*, wistra 1995, 134, 135; kritisch *Malms*, wistra 1994, 337.

<sup>435</sup> Mit Hinweis auf die im Vergleich zu § 248a StGB unterschiedlichen Rechtsfolgen *KK-Schoreit*, § 153 Rn. 43; für eine Begrenzung auf etwa 25 € *Schönke/Schröder-Eser*, § 248a Rn. 10.

messung die Kriterien des § 46 II StGB herangezogen werden, so dass die Vermeidung verfassungswidriger Steuern auch nur unter den dort gefundenen Voraussetzungen erfasst wird. Schließlich müsste man sich mit der Frage auseinandersetzen, ob in casu kein öffentliches Strafverfolgungsinteresse besteht. All dies ist eine Frage des Einzelfalls und kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht weiter vertieft werden.



## F. Intertemporales Strafrecht und verfassungswidriges Steuerrecht

Bei der Suche nach einer Antwort auf die Frage, ob die Vermeidung verfassungswidriger und „verfassungswidrig“ genannter Abgaben den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, wurde in dieser Untersuchung stets von dem § 2 I StGB und Art. 103 II GG zu entnehmenden Grundsatz ausgegangen, dass sich die Bestrafung nach dem Recht, das „zur Zeit der Tat gilt“, richtet. § 8 S. 1 StGB beschreibt den hierfür maßgeblichen Zeitpunkt<sup>436</sup> genauer als den, zu welchem der Täter gehandelt hat oder im Falle des Unterlassens hätte handeln müssen, um den Tatbestand des § 370 I AO in seinen drei Begehungsmodalitäten zu verwirklichen.

Dass mit der Auslegung des zur Tatzeit geltenden Rechts die Suche nach dem richtigen Ergebnis aber in vielen Fällen noch nicht abgeschlossen ist, wird schon nach einer ersten, unbefangenen Lektüre des *ganzen* § 2 StGB klar. Überwiegend wird in dieser Vorschrift ein an den Rechtsanwender adressiertes Spezialgesetz gesehen, das ihm vorgibt, ob er einen Fall nach Maßgabe des zum Tatzeitpunkt oder des zum Entscheidungszeitpunkt geltenden Rechts beurteilen muss. § 2 StGB unterscheidet also zwischen der *Geltung* von Recht und seiner *Anwendbarkeit*<sup>437</sup>: Ob in einem Strafverfahren das Recht, das zur Zeit der Tat (§ 8 S. 2 StGB), oder jenes, das zur Zeit der Entscheidung gilt, *anzuwenden* ist, bestimmt sich nach den Regeln des „intertemporalen Strafanwendungsrechts“<sup>438</sup>. Bedeutung erlangen diese Regeln daher immer, aber auch nur dann, wenn sich zwischen Tat und Entscheidung die Rechtslage verändert, vgl. § 2 II, III StGB. Das geschieht dort, wo der Gesetzgeber ein Strafgesetz inhaltlich neu gestaltet oder gar ganz aufhebt. Daneben gibt es aber ein weites Feld von Konstellationen, in denen sich die Rechtslage für den Betroffenen ändern könnte, ohne dass diese formalen Voraussetzungen erfüllt wären. Hierunter könnten letztlich auch diejenigen Fälle zu fassen sein, in denen ein für „unvereinbar“ mit der Verfassung erklärtes, wenngleich übergangsweise geltendes Steuergesetz außer Kraft gesetzt wird oder auf eine andere Weise als Anknüpfungsnorm für eine Strafbarkeit nach § 370 AO wegfällt. Für den Bereich des Steuerstrafrechts seien als Beispiele genannt die vor allem in den 1980er Jahren unter dem Stichwort der „Parteispendenproblematik“ diskutierten Fallgestaltungen<sup>439</sup> und der aktuelle

---

<sup>436</sup> NK-*Hassemer*, § 2 Rn. 13; unter Berücksichtigung des Schuldgrundsatzes auch SK StGB-*Rudolphi*, § 2 Rn. 2.

<sup>437</sup> *Dannecker*, Das intertemporale Strafrecht, 229. *Hassemer* und *Rudolphi* verzichten hingegen auf diese Differenzierung, vgl. AK-StGB, § 2 Rn. 3 und NK, § 2 Rn. 4, sowie SK-StGB, § 2 Rn. 1 ff. Die abweichenden Sichtweisen führen aber nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen: Ob man das zur Tatzeit geschriebene Recht oder das des Zeitpunktes der Entscheidung für „geltend“ oder „anzuwenden“ erklärt, ist unerheblich, weil daran dieselben Rechtsfolgen, nämlich Strafbarkeit oder Strafflosigkeit, geknüpft werden.

<sup>438</sup> LK-*Gribbohm*, § 2 Rn. 1.

<sup>439</sup> Vgl. hierzu auch *BGH*, Urteil vom 28.01.1987 – 3 StR 373/86 - St 34, 273, 282 („Parteispenden“); SK StGB-*Rudolphi*, § 2 Rn. 8c; *Samson*, wistra 1983, 235 ff.; *Tiedemann*, NJW 1986, 2475 ff.



Streit über die Wirkung des fruchtlosen Ablaufs der Frist, das mit dem Grundgesetz unvereinbare Vermögensteuergesetz weiter anzuwenden<sup>440</sup>. Auf beides wird deshalb im Folgenden noch näher einzugehen sein.

## I. Die Prinzipien intertemporalen Strafanwendungsrechts

Entnehmen lassen sich § 2 StGB zwei Grundsätze, die bei der Beantwortung der aufgeworfenen Fragen eine Rolle spielen werden: das Tatzeitprinzip und das Gebot, von zwei in Betracht kommenden Rechtsquellen das mildeste Gesetz anzuwenden.

### 1. Tatzeitprinzip

§ 2 I StGB greift den schon in § 1 StGB zum Ausdruck kommenden Verfassungsgrundsatz *nulla poena sine lege* nochmals auf und stellt die in ihm enthaltenen Verbote von Gewohnheitsrecht, Analogie und Rückwirkung im Strafrecht heraus. Die Vorschrift knüpft Straftatbestände und Rechtsfolgen an „das Gesetz, das zur Zeit der Tat gilt“. Mit dem Begriff „Gesetz“ erfasst § 2 I StGB das gesamte materielle Strafrecht, von dem die Zulässigkeit und die Art und Weise der Bestrafung abhängt<sup>441</sup>. Absätze zwei und drei modifizieren diese Regel für Gesetzesänderungen ab Begehung der Tat. Absatz zwei bestimmt für den seltenen Fall der Strafrechtsänderung „während“ der Tat das Recht, das bei deren Beendigung gilt, als maßgeblichen Zeitpunkt. Einschlägig dürfte diese Anordnung vor allem im Bereich von Dauerstraftaten und fortgesetzten Handlungen sein<sup>442</sup>, so dass ihr in den Problembereichen dieser Arbeit erkennbar keine Bedeutung zukommt.

### 2. *Lex-mitior*-Prinzip und Zeitgesetze

Gegensätzlich verhält es sich beim Tatbestand des § 2 III StGB. Er erfasst Gesetzesänderungen zwischen Tatbeendigung und Entscheidungszeitpunkt und ordnet zugunsten des Täters die Anwendung des mildesten Gesetzes an. Nach richtiger Ansicht handelt es sich bei seiner Regelung um einen „festen Bestandteil eines auf rechtsstaatlichen Grundsätzen aufbauenden und unseren staats- und straftheoretischen Auffassungen entsprechenden Strafrechts“<sup>443</sup>, der mithin Verfassungsrang genießt, obgleich er nicht ausdrücklich im Grundgesetz verankert ist.

Rechtshistorisch wurzelt dieses „*lex-mitior*“-Prinzip im römischen Recht. Soweit wir heute wissen, wurde dort erstmals im Falle der zur Mäßigung zurückgekehrten Sekte aufständiger Samariter die Frage aufgeworfen, ob eine Milderung der Rechts-

<sup>440</sup> Degenhard, DStR 2001, 1370; Wulf, wistra 2001, 41, 42; beide mit Bezugnahme auf die in der Sache widerstreitenden Entscheidungen des BFH vom 24.05.2000 – II R 25/99 – BStBl II 2000, 378 = wistra 2001, 26; sowie die des LG München II vom 11.11.1999, 5 QS 12/99 = wistra 2000, 74; und des OLG Frankfurt/Main vom 15.06.1996, 1 WS 69/99 = wistra 2000, 154.

<sup>441</sup> BGH, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 - St 20, 177, 181 („Mineralölsteuer als Zeitgesetz“).

<sup>442</sup> BT-Drucksache IV/650, 106; vgl. auch Schönke/Schröder-Eser, § 2 Rn. 15; SK StGB-Rudolphi, § 2 Rn. 4.

<sup>443</sup> Sommer, Das mildeste Gesetz, 59.

lage zugunsten der Sektenmitglieder auch zurückwirken könne<sup>444</sup>. Im Zeitalter der Aufklärung wurde dem Prinzip Geltung eingeräumt, weil man das neue Recht als das bessere, weil weiter entwickelte, den Gerechtigkeitsvorstellungen mehr entsprechende, einordnete. Praktisch im Vordergrund standen dabei die Forderungen nach einer Abschaffung menschenunwürdiger Sanktionen auf religiöse Delikte wie dem Verstümmeln, Pfählen und Lebendigverbrennen<sup>445</sup>.

Das Milderungsgebot verweist damit im Kern auf einen Gerechtigkeitsgedanken, der seine völkerrechtliche Anerkennung in Art. 15 I 3 IPBPR gefunden hat<sup>446</sup> und sich verfassungsrechtlich dem allgemeinen Rechtsstaatsprinzip zuordnen lässt. Orientiert sich dieses doch auch sonst an den positivierten und nicht positivierten Grundsätzen materieller Gerechtigkeit<sup>447</sup>. Der *lex-mitior*-Grundsatz lässt sich dabei vor allem als Ausprägung des Gerechtigkeitspostulats der Verhältnismäßigkeit verstehen: Die Veränderung der strafrechtlichen Bewertung eines Sachverhaltes geht einher mit einer Veränderung des Strafbedürfnisses. Weil das Strafbedürfnis jedoch materielle Voraussetzung jeder (verfassungskonformen) Bestrafung ist, wäre die Anwendung überkommenen, schärferen Rechts gegenüber dem Betroffenen unangemessen<sup>448</sup>. Wenn einmal die Abwägung seiner Interessen mit dem Rechtsgüterschutz die Geltung des schärferen Rechts als angemessenere Reaktion auf sein Verhalten erscheinen ließe, geböte das ebenso Art. 20 III GG zu entnehmende Prinzip der *Rechtssicherheit* eine ausdrückliche Ermächtigung zur Anwendung dieses Rechts. Eine solche Ermächtigung hat der Gesetzgeber in § 2 IV StGB für den Fall eines Zeitgesetzes auch umgesetzt: Weil Gesetze, die erkennbar nur eine bestimmte Geltungsdauer haben sollen, gegen Ende dieses Zeitraumes ihre „erforderliche Achtung verlieren“ könnten<sup>449</sup>, gilt für sie auch nach ihrem Außerkrafttreten gemäß § 2 IV StGB das Tatzeitprinzip des ersten Absatzes. Die gesetzliche *lex-mitior*-Bestimmung hat damit einen Anwendungsbereich, der die in Art. 20 III GG veran-

---

<sup>444</sup> „Quum in futura humanis simus, quomodo in praeterita cum rigore inquiremus?“ („Denn da wir das Künftige mild behandeln werden, wie sollen wir wegen des Vergangenen streng sein?“); nach *Seeger*, Ueber die rückwirkende Kraft, 47 und *Zachariae*, Über die rückwirkende Kraft, 74 ff.; vgl. auch *von Bar*, Deutsche Geschichte des Strafrechts, 64; *Vosberg*, Über die Rückwirkung des Strafgesetzes, 16.

<sup>445</sup> *Dannecker*, Das intertemporale Strafrecht, 88, 107.

<sup>446</sup> Die h.M. misst den Menschenrechtskonventionen lediglich einfachen Gesetzesrang bei, weshalb das Milderungsgebot keine universelle Geltung beanspruchen könne. Sein Kernbestand ist allerdings unstreitig aufgrund menschenrechtsfreundlicher Auslegung des Grundgesetzes geschützt, vgl. *BVerfG*, Urteil vom 18.11.1954 – 1 BvR 550/52 – E 4 110, 114; *KK-Rogall*, § 4 OWiG Rn. 20.

<sup>447</sup> *Lange*, Der Rechtsstaat als Zentralbegriff, 61 ff.

<sup>448</sup> Ähnlich *Dannecker*, Das intertemporale Strafrecht, 410.

<sup>449</sup> *LK-Gribbohm*, § 2 Rn. 41.

kerten Forderungen nach materieller Gerechtigkeit und Rechtssicherheit zu einem angemessenen Ausgleich bringen soll<sup>450</sup>.

### 3. Zum Regelungsmechanismus des § 2 StGB

Zusammenfassend: Die Tatbestände des § 2 StGB lassen einen komplexen Regelungsmechanismus von Grundsätzen, Ausnahmen und – je nach Sichtweise gar – Rückausnahmen erkennen. Unklar, wenngleich von praktisch geringer Bedeutung, ist das Verhältnis der einzelnen Vorschriften zueinander. Angesichts der Absatzfolge dürfte wohl die Sichtweise naheliegen, das Tatzeitrecht des ersten Absatzes sei die Regel, die Anwendung der *lex posterior* im Falle ihrer größeren Milde eine Ausnahme, und die Rückbesinnung auf das alte Recht beim Zeitgesetz bilde ihrerseits eine Rückausnahme hiervon<sup>451</sup>.

Aus einem eher verfassungsrechtlich geprägten Blickwinkel heraus entscheidet der Strafrichter – ebenso wie die Verwaltungsbehörde, die einen belastenden Verwaltungsakt erlässt – hingegen grundsätzlich auf der Basis des zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung geltenden Rechts<sup>452</sup>. Damit wird Absatz drei zur Regel, soweit das neue Recht milder als das alte ist. Absätze 1 und 4 fügen sich dann als ausdrückliche Ausnahmen von ihr in den Regelungsmechanismus der Vorschrift ein, wobei § 2 I StGB sich als von Art. 103 II GG unter Grundrechtsschutz garantierte Ausprägung des Gebots deuten lässt, Strafschärfungen nicht zu berücksichtigen. § 2 IV StGB würde bei einem solchen Verständnis das Bestimmtheitsgebot angemessen und damit in verfassungsrechtlich zulässiger Weise einschränken.

Im Ergebnis führen beide Ansichten zum grundsätzlichen Verbot nachträglicher Verschlechterung der Rechtsposition des Täters. Sie gebieten die Anwendung des ihm günstigeren Rechts, freilich mit der in Absatz vier ausdrücklich bestimmten Ausnahme für so genannte Zeitgesetze<sup>453</sup>. Von praktischer Bedeutung für die vorliegenden Fragen ist die Divergenz im Verständnis des Regelungsmechanismus von § 2 StGB daher erkennbar nicht.

### 4. Schlussfolgerungen

§ 2 StGB gibt dem Gesetzesanwender beim Wegfall einer strafrechtlichen Bestimmung nach der Tat zwingend den Vergleich zwischen alter und neuer Rechtslage auf. Wenn man sich nun die Frage stellt, ob der Angriff auf eine mit dem Grundgesetz „unvereinbare“ Steuervorschrift nach Ablauf einer vom *BVerfG* angeordneten

---

<sup>450</sup> Zum Spannungsverhältnis beider Gebote *Jarass/Piero*th, Art. 20 Rn. 46; dem Gesetzgeber räumt das *BVerfG* einen weit reichenden Spielraum zur Auflösung des Konflikts ein, dazu *Münch/Kunig-Schnapp*, Art. 20 Rn. 26.

<sup>451</sup> *Schönke/Schröder-Eser*, § 2 Rn. 2 m.w.N.

<sup>452</sup> *Tiedemann/Dannecker*, Die gesetzliche Milderung, 13 f.; *Dannecker*, Parteispendenproblematik, 91 ff.

<sup>453</sup> In diesem Sinne auch *Dannecker*, Das intertemporale Strafrecht, 229.

Zeitspanne, während der die Abgabe den Tatbestand der Steuerhinterziehung noch ausfüllt, nach dem Tatzeitstrafrecht oder der neuen Rechtslage zum Entscheidungszeitpunkt zu beurteilen ist, sieht man sich deshalb zunächst mit allen unter A. bis C. aufgeworfenen Auslegungsproblemen konfrontiert. Darum musste hier zunächst das zur Tatzeit geltende Recht herangezogen und die Frage beantwortet werden, ob die Vermeidung einer solchen Steuer gleichsam ihre Hinterziehung bedeutet<sup>454</sup>. In einem zweiten Schritt ist dann zu überprüfen, ob eine solche Steuervermeidung nach dem Wegfall der verfassungswidrig gewordenen Normen noch den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. § 2 StGB gibt dann den dritten und letzten Prüfungsschritt vor, nämlich die Entscheidung darüber, welches Recht anzuwenden ist.

Gegen diese umständlich anmutende Vorgehensweise könnte man praktisch Folgendes einwenden: Bejahte man die Straflosigkeit der Vermeidung einer mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuer wegen ihres völligen Wegfalls auf der zweiten Ebene, so könnte man sich doch die Beschäftigung mit der unter A. bis D. dargestellten verfassungsrechtlichen Problematik völlig ersparen<sup>455</sup>. Der Rechtszustand wäre dann entweder „milder“ als bei Begehung der Tat, oder für den Täter gleich günstig, weil eine Strafbarkeit auch wegen fehlenden Hinterziehungsunrechtes bei Tatbegehung entfiel, so dass die differenzierenden Vorgaben des intertemporalen Strafanwendungsrechts in § 2 II bis IV StGB überhaupt keine Berücksichtigung finden müssten.

Gleichwohl erzwingen die Regeln des intertemporalen Strafanwendungsrechts auch für diese und somit jede denkbare Entscheidungsvariante den Vergleich zwischen den beiden Rechtszuständen, weil sich eben nur so bestimmen lässt, ob mit dem neuen ein „milderer“ Rechtszustand eingetreten ist, wie § 2 III StGB verlangt und § 2 IV StGB voraussetzt<sup>456</sup>.

Vorgezeichnet ist damit der weitere Gang der Untersuchung: Nachdem wir uns mit der strafrechtlichen Lage im Zeitpunkt der Tat bereits ausführlich beschäftigt haben, müssen wir nunmehr klären, ob mit dem partiellen oder vollständigen Wegfall verfassungswidrig gewordener Steuergesetze auch ein milderer Strafrechtszustand im Sinne des § 2 III StGB eintritt. Sollte dies der Fall sein, ist anhand der weiteren Bestimmungen der Absätze drei und vier in § 2 StGB festzustellen, welches Recht in casu Anwendung findet: das zur Tatzeit oder das zum Zeitpunkt der Entscheidung geltende.

---

<sup>454</sup> So etwa der *BFH* in seinem Urte. v. 24.05.2000, II R 25/99 = BB 2000, 1391 = HFR 2000, 630.

<sup>455</sup> Vgl. *Bornheim*, DB 1999, 2600 f.

<sup>456</sup> Dem gesetzlich angeordneten Zwang zu dieser Vorgehensweise gibt nicht nach, wer die Frage nach der Strafbarkeit *zunächst* an § 2 StGB knüpft und, im Falle ihrer Bejahung, noch die verfassungsrechtliche Problematik „anhängt“; so aber – erstaunlicherweise – die meisten wissenschaftlichen Beiträge zur Hinterziehung mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Vermögenssteuer; vgl. nur *Degenhard*, DStR 2001, 1370 *Plewka/Herrspink*, BB 1999, 2429; *Wulf*, wistra 2001, 41.

## II. Wegfall verfassungswidrig gewordenen Steuerrechts als mildestes Gesetz

### 1. Gesetzesänderungen im Sinne von § 2 III StGB

Das Gebot, „das mildeste“ der geltenden Gesetze anzuwenden, setzt voraus, dass „das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert wird“. Auf den ersten Blick erheblich werden also zwei Zeitpunkte, nämlich Tatbeendigung und Entscheidung. Während der eine an den Begriff der Tatbegehung in Absatz zwei knüpft und deshalb an das Ende des deliktischen Handelns oder Unterlassens, kann den anderen jedwede Entscheidung in einem Strafverfahren markieren<sup>457</sup>.

#### a. Konkrete Bestimmung

Keine Schwierigkeiten macht die Beantwortung der Frage, *auf welche Weise* „das mildeste Gesetz“ zu bestimmen ist: Anknüpfungspunkt der Prüfung, welches von mehreren Gesetzen bei der Anwendung milder ist, kann immer nur die konkrete Tat sein, die sowohl der Subsumtion unter das alte Recht wie unverändert der unter das neue zugrunde zu legen ist. Denn „von einem abstrakten Vergleich mehrerer Rechtslagen, der sich auf die Beurteilung ‚seines‘ Falles nicht – oder gar ungünstiger – auswirken würde, hätte der Betroffene nichts“<sup>458</sup> und der Grundsatz der Meistbegünstigung würde so auch nicht gewahrt. Das denkbar „mildeste“ Gesetz ist für den Betroffenen daher die Rechtslage, nach der eine Bestrafung des vormals deliktischen Verhaltens gar nicht mehr möglich ist, weil die Strafbarkeit völlig aufgehoben wurde<sup>459</sup>.

#### b. Gesetzesbegriff

##### aa. Unmittelbare Änderungen des Strafgesetzes

Nur auf den ersten Blick leicht zu beantworten ist dagegen die Frage, welches „Gesetz“ § 2 III StGB meint. Dass es sich um ein *Strafgesetz* handelt, ergibt sich noch aus der engeren Systematik. Absatz eins spricht von einer „Strafe...nach dem Gesetz, das zur Zeit der Tat gilt“. Das „Gesetz“ muss also eine Norm sein, die Strafbarkeitsvoraussetzungen aufstellt. Dementsprechend weit sehen *Rspr.* und *Lit.* vom Gesetzesbegriff des Absatzes drei das gesamte Recht umfasst, von dem die Zulässigkeit und die Art und Weise der Bestrafung abhängt, kurz: das ganze materielle Strafrecht<sup>460</sup>. Ändert der Gesetzgeber in dem von § 2 III StGB vorgesehenen Zeitraum Voraussetzungen oder Umfang der Strafbarkeit eines Verhaltens, so liegt dar-

<sup>457</sup> LK-Gribbohm, § 2 Rn. 11, 13, 16.

<sup>458</sup> AK-Hassemer, § 2 Rn. 24.

<sup>459</sup> Jescheck/Weigend, AT, § 15 IV 5.

<sup>460</sup> BGH, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 - St 20, 177, 181 („Mineralölsteuer als Zeitgesetz“); AK-Hassemer, § 2 Rn. 17, 12, 32; LK-Gribbohm, § 2 Rn. 5.; Schönke/Schröder-Eser, § 2 Rn. 20.

in auch eine Gesetzesänderung im Sinne dieser Vorschrift. Keine Schwierigkeiten bereitet daher die Einordnung *unmittelbarer* Änderungen des Gesetzeswortlauts in die Straftatbestände des Allgemeinen und des Besonderen Teiles des Strafgesetzbuches oder solcher in nebenstrafrechtlichen Bestimmungen, soweit diese nicht etwa verfahrensrechtlicher Natur sind. Hierin liegen Gesetzesänderungen im Sinne des § 2 III StGB.

#### bb. Mittelbare Änderungen des Strafgesetzes

Im Strafrecht kann der Gesetzgeber aber Rechtsänderungen nicht nur dadurch herbeiführen, dass er die Strafanndrohung modifiziert, sondern auch in der Weise, dass er in den Straftatbeständen auf außerstrafrechtliche Rechtsnormen verweist und dann die in Bezug genommenen Normen ändert. Man stelle sich beispielsweise vor, der Gesetzgeber würde aus dem dritten Abschnitt des dritten Buches die §§ 958 bis 964 BGB ersatzlos streichen. Dies hätte zur Folge, dass die Aneignung derelinquierter Sachen fortan ausgeschlossen wäre. Damit könnten herrenlos gewordene Sachen niemals wieder infolge Aneignung zu Tatobjekten der Delikte werden, die eine „fremde“ Sache tatbestandlich voraussetzen. Wäre dann aber „das Gesetz“ für den Zerstörer einer solchen Sache milder geworden? Unseren Blick allein auf § 303 I StGB gerichtet, müssten wir das verneinen, denn dessen tatbestandliche Fassung hat der Gesetzgeber ja mit keinem Wort geändert. Allerdings würde sich hieran die Frage schließen, ob der Rechtszustand für den Täter nicht deshalb milder geworden wäre, weil er bei Vornahme derselben Handlung an demselben Objekt *nach* Inkrafttreten der zivilrechtlichen Gesetzesänderungen nicht mehr bestraft werden könnte.

So sieht man sich unweigerlich mit dem Problem konfrontiert, ob „das Strafrecht stets der außerstrafrechtlichen Rechtslage folgt“ oder ob es hinsichtlich „der in Bezug genommenen Regelungen einer eigenständigen strafrechtlichen Bestimmung der zeitlichen Grenzen bedarf und inwieweit diese von den außerstrafrechtlichen Regeln des intertemporalen Rechts abweichen“<sup>461</sup>. Auf das Steuerstrafrecht bezogen bedeutet das: Einen Automatismus dahingehend, dass die Änderung der steuerrechtlichen Lage eine der strafrechtlichen nach sich zieht, gibt es nicht. Um die Frage zu beantworten, ob das Strafgesetz der Steuerhinterziehung *mittelbar*, also infolge einer steuerrechtlichen Änderung zugunsten des Steuerschuldners milder geworden ist, bedarf es einer Auslegung der Tatbestandsmerkmale, die solche außerstrafrechtlichen Regelungen in Bezug nehmen<sup>462</sup>.

## 2. „Gesetzesänderung“ durch Änderung der Steuerrechtslage?

Mit steuerrechtlichen Vorschriften auszufüllenden Merkmalen sind wir schon bei der Frage begegnet, ob eine Vermeidung verfassungswidriger und „verfassungswid-

<sup>461</sup> Dannecker, Das intertemporale Strafrecht, 461; vgl. auch LK-Gribbohm, § 2 Rn. 30 ff., 34 ff.; AK-Hassemer, § 2 Rn. 33 ff. und NK, Rn. 33 ff.

<sup>462</sup> Das betont in diesem Zusammenhang Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 369 Rn. 27.

rig“ genannter Steuern den Tatbestand des § 370 I AO unter maßgeblicher Berücksichtigung der tatzeitstrafrechtlichen Rechtslage verwirklichen kann. Solchen Tatbestandsmerkmalen hat sich der Gesetzgeber sowohl bei der Beschreibung des Handlungsunrechts wie der des Erfolgsumrechts der Steuerhinterziehung bedient. So sind gemäß § 370 I Nr. 1 AO nur Erklärungen über „steuerlich erhebliche Tatsachen“ strafrechtlich relevant. Und das Unterlassen solcher Erklärungen ist nach § 370 I Nr. 2 AO strafrechtlich relevant, wenn es „pflichtwidrig“ geschieht. Schließlich muss ein solches Verhalten auch immer dazu führen, dass „Steuern verkürzt“ oder „ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt“ werden. Während die ersten beiden Voraussetzungen alternativ das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung beschreiben<sup>463</sup>, bezieht sich das letzte Merkmale allein auf deren Erfolgsumrecht. Mit diesen drei wertenden Voraussetzungen knüpft der Gesetzgeber den strafrechtlichen Vorwurf der Steuerhinterziehung an einen Verstoß gegen steuerrechtliche Normen. Wenn sich solche Vorschriften ändern, ändert sich aber noch nicht automatisch das Strafgesetz des § 370 I AO mit ihnen. Wann dies der Fall ist, muss durch Gesetzesinterpretation ermittelt werden.

Das Strafgesetz der Steuerhinterziehung besteht aus einer gegen den Steuerschuldner gerichteten Verbotsnorm – „Du sollst keine Steuern durch eine in Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 bezeichnete Verhaltensweisen vorsätzlich verkürzen!“ – und einer an das Strafgericht adressierten Sanktionsnorm: „Bestrafe den mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe, der gegen das Verbot verstößt!“ Das Strafgesetz wirkt also einerseits, indem es bei dem ersten Adressaten Angst vor einer Bestrafung durch den zweiten hervorruft und hierdurch die Motivation hemmt, gegen das Verbot zu verstoßen. Andererseits wirkt das Strafgesetz, indem es durch einen mit der Verurteilung ausgesprochenen staatlichen Vorwurf eine rechtliche Missbilligung des gezeigten Verhaltens zum Ausdruck bringt und mit dem Strafvollzug jedermann die Folgen dieses Verhaltens aufzeigt. Verbots- und Sanktionsfunktion des Strafgesetzes wirken in diesem Sinne zusammen, so dass man schon dann von einer Änderung dieses Gesetzes sprechen kann, wenn sich *entweder* die Verbotsvorschrift *oder* die Sanktionsnorm inhaltlich verändert.

Unter welchen Voraussetzungen ändert sich aber der strafrechtliche Verhaltensbefehl durch eine Modifikation der Steuerrechtslage, ohne dass der Gesetzgeber einen direkten Eingriff in den Tatbestand des § 370 I AO, genauer: in dessen auf die Steu-

---

<sup>463</sup> Die Begehungsmodalität des Absatzes 1 Nr. 3 ist von der Problematik bislang nicht belastet gewesen, weil sie nur Fälle betrifft, in denen der Täter pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt; ein Beispiel hierfür wäre die Hinterziehung von Tabaksteuer durch Abgabe von Zigaretten zu erhöhten Preisen, ohne Verwendung von Steuerzuschlagszeichen gemäß § 17 TabStG; hierzu Franzen/Gast/*Joecks*, § 370 Rn. 196. Konstruktiv ist es natürlich denkbar, dass auch eine solche Steuer einmal für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt wird und somit die bislang nur in den Nrn. 1 und 2 aufgetretenen Probleme auch hier relevant werden. Die in dieser Untersuchung gewonnenen Ergebnisse können dann jedoch ohne weiteres auf den insoweit strukturgleichen § 370 I Nr. 3 AO übertragen werden.

errechtslage Bezug nehmende Merkmale vornimmt? – Der strafrechtliche Verhaltensbefehl kann sich nur dann ohne weitere legislatorische Zwischenschritte der inhaltlichen Änderung des Steuerrechts anpassen, wenn sich diese Änderung ihrerseits auf einen steuerrechtlichen Verhaltensbefehl bezieht, der mit dem strafrechtlichen *inhaltsgleich* ist. Denn nur wenn eine steuerrechtliche Verhaltensnorm sich inhaltlich mit der strafrechtlichen deckt, liegt in der Änderung der einen notwendigerweise auch eine der anderen.

Aus dieser Überlegung ergibt sich folgende Prüfungsreihenfolge: Zunächst gilt es, herauszufinden, ob die drei oben genannten Merkmale in einer Weise auf die steuerrechtliche Lage Bezug nehmen, dass der Inhalt einer *steuerrechtlichen* Verhaltensnorm in den objektiven Hinterziehungs*strafat*bestand integriert wird (**a.**). Nur wenn wenigstens eines der drei im weitesten Sinne „normativen“ Merkmale so wirkt, kommt überhaupt eine Änderung des „Gesetzes“, das § 2 III StGB meint, infolge einer steuerrechtlichen Modifikation in Betracht. Kann man dies bejahen, ist in einem zweiten Schritt die Veränderung der Steuerrechtslage in casu unter den Tatbestand des § 370 I AO zu subsumieren (**b.**). Dabei muss man für den konkreten Fall Farbe bekennen, ob gerade ein solches Tatbestandsmerkmal verwirklicht wurde, das sich auf eine originär steuerrechtliche Verhaltensnorm bezieht. Nur wenn das der Fall ist, lässt sich nach alledem von einer Änderung des materiellen Strafrechts sprechen, ohne dass der Gesetzgeber den Wortlaut des § 370 I AO geändert haben müsste.

### **a. Steuerrechtliche Verhaltensnorm und strafrechtliches Verbot**

Wenn wir uns nun auf die Suche nach einem solchen Tatbestandsmerkmal begeben, sollte nicht unerwähnt bleiben, dass man es üblicherweise als „Blankettmerkmal“<sup>464</sup> im materiellen Sinne bezeichnet und von normativen Tatbestandsmerkmalen, auch „formelle Blankettmerkmale“<sup>465</sup> getauft, abgrenzt. *Wulf* sieht daher in der „strukturellen Unterscheidung von Blanketten und normativen Tatbestandsmerkmalen“<sup>466</sup> den richtigen Ansatz für die Lösung des Problems. Dem ist *in der Sache* zuzustimmen, wenngleich eine Berufung auf dieses Begriffspaar mit vermeintlich anerkannten Grenzen<sup>467</sup> mehr verdeckt als offenlegt. Es kommt eben nicht auf die dogmatische Einordnung des Steuerhinterziehungstatbestands an, sondern auf die Beantwortung der schlichten Frage, ob sich „das Gesetz“, von dem § 2 III StGB spricht, dadurch ändert, dass es die Steuerrechtslage tut. Das hängt nicht von der

<sup>464</sup> Vgl. *Wulf*, *wistra* 2001, 41 Fn. 17.

<sup>465</sup> *Bachmann*, *Vorsatz und Irrtum im allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht*, 194 f.

<sup>466</sup> A.a.O., 43. Ganz ähnlich macht *Backes* die Scheidung der normativen Tatbestandsmerkmale von den Blankettbegriffen zum Ausgangspunkt seiner Untersuchung, *Tatbestands- und Verbotsirrtum*, 111.

<sup>467</sup> Die Unsicherheiten mit der inhaltlichen Reichweite beider Begriffe treten gerade bei der Einordnung des Erfolgsmerkmals der Steuerverkürzung deutlich hervor.



Klassifizierung der einschlägigen Tatbestandsmerkmale ab, sondern allein davon, ob das Strafgesetz sich ändert, also entweder der strafrechtliche Verhaltensbefehl oder die Sanktionsnorm modifiziert wird.

#### aa. Das Verkürzungsmerkmal in § 370 I letzter Hs. AO

In ständiger Rechtsprechung bezeichnet der *BGH* das Merkmal der Steuerverkürzung als „Blankettmerkmal“<sup>468</sup>. Ebenso urteilen die meisten Kommentierungen, wie etwa die von *Joecks*, *Kohlmann* und *Senge*<sup>469</sup>. Hält man das für richtig, so dürfte man konsequenterweise von einem vorsätzlich handelnden Täter nicht die Kenntnis des mit diesem Tatbestandsmerkmal in Bezug genommen Teils der strafrechtlichen Verbotsnorm verlangen, sondern nur deren tatsächliche Voraussetzungen. Aber gerade diejenigen, die in dem die Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs zum Ausdruck bringenden Tatbestandsmerkmal ein Blankett sehen, verlangen vom Täter die Kenntnis dieses Anspruchs<sup>470</sup>. Das tun sie wiederum zu Recht. Denn der Verhaltensbefehl „Du sollst Deine Steuern so und in der Höhe zahlen, wie es Dein Rechtsverhältnis zum Staat gebietet!“ ist keinem einzigen Steuergesetz zu entnehmen. Seinen Inhalt erhält der Befehl vielmehr erst durch die tatbestandliche Umschreibung in § 370 I letzter Hs. AO. Verdeutlichen soll dies der Vergleich mit einer Vorschrift des Kernstrafrechts: Ebenso wenig wie man das Verbot, fremde Sachen zu beschädigen, bereits dem Zivilrecht entnehmen kann, kann man das, Steuern zu verkürzen, allein aus einer Lektüre steuerrechtlicher Vorschriften gewinnen. So wie § 903 S. 1 BGB die Befugnisse aus dem Eigentum beschreibt und seinem Träger zuordnet, bestimmen §§ 38, 37 I Mod. 1 AO die Entstehung des Steueranspruchs und eine Aktivlegitimation des Fiskus. Und so wie das Tatbestandsmerkmal „fremd“ in § 303 I StGB, der die Beschädigung oder Zerstörung einer Sache unter Strafe verbietet, sich allein auf die Befugnisse bezieht, die der Eigentümer an dieser Sache hat, so bezieht sich das Merkmal der Steuerverkürzung auf die Verwirklichung der Tatbestände, an die die Einzelsteuergesetze die Leistungspflicht des Steuersubjekts gegenüber dem Fiskus knüpfen. Die Merkmale „fremd“ und „Steuern verkürzt“ integrieren damit gerade nicht zivilrechtliche beziehungsweise steuerrechtliche Verhaltensnormen in ihren jeweiligen Straftatbestand, sondern knüpfen „nur“ an einzelne Rechtsfolgen an, die sich aus zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften ergeben. Es handelt sich nach allgemeiner Terminologie um „normative Tatbestandsmerkmale“<sup>471</sup>. Das BGB kennt kein Verbot der Beschädigung fremden Eigentums, sondern nur die Befugnis des Eigentümers, die Beeinträchtigung in den Grenzen des § 904 BGB zu unterbinden. Und es regelt die Folgen für das Rechtsverhält-

<sup>468</sup> *BGH*, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 - St 20, 177, 180 („Mineralölsteuer als Zeitgesetz“); Beschluss vom 03.09.1970 – 3 StR 155/69 – St 23, 319, 322.

<sup>469</sup> In: Franzen/Gast/*Joecks*, Einl. Rn. 5; Erbs/Kohlhaas-*Senge*, § 370 Rn. 1 m.w.N.

<sup>470</sup> Auf diesen Widerspruch weist zu Recht *Puppe* hin, s. NK, § 16 Rn. 19.

<sup>471</sup> Zutreffend *Bachmann*, Vorsatz und Rechtsirrtum im allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht“, 173; *Backes*, Tatbestands- und Verbotsirrtum, 159; NK-*Puppe*, § 16 Rn. 19.

nis zwischen dem Schädiger und dem Geschädigten, seien sie im Schuldrecht (etwa § 823 I Mod. 5 BGB) oder im Sachenrecht (z. B. § 989 BGB) beheimatet. Ganz ähnlich verhält es sich auch im materiellen Steuerrecht: In den Einzelsteuergesetzen ist die Reichweite der jeweiligen Steuerschuld im Rechtsverhältnis zwischen Steuersubjekt und Fiskus geregelt. „Der Steueranspruch ist kein Leerbegriff, sondern bezeichnet ein einzelnes Rechtsverhältnis“<sup>472</sup> zwischen Steuerschuldner und Fiskus. Einen Steueranspruch zu verkürzen, verbietet jedoch ausschließlich § 370 I a. E. AO. Änderungen in der Steuerrechtslage können deshalb über das Erfolgsmerkmal der „Steuerverkürzung“ nicht zu einer Veränderung des Strafgesetzes der Steuerhinterziehung führen und auf diesem Wege auch keinen milderen Rechtszustand im Sinne des § 2 III StGB bewirken<sup>473</sup>.

#### bb. Das Merkmal der „steuerlich erheblichen Tatsachen“ in § 370 I Nrn. 1 und 2 AO

Bei der Beschreibung des Handlungsunrechts der Steuerhinterziehung hat sich der Gesetzgeber in den Nrn. 1 und 2 des § 370 I AO der Wendung „steuerlich erhebliche Tatsachen“ als Anknüpfungspunkt für die Einwirkung des Täters auf die bezeichneten Stellen bedient. Bedeutung können in diesem Zusammenhang nur solche Tatsachen erlangen, die die „Entstehung, Höhe, Stundung und Vollstreckung eines Steueranspruchs betreffen“<sup>474</sup>, und damit ebenso wie die Verkürzung selbst an Rechtsfolgen anknüpfen, die sich aus dem materiellen Steuerrecht ergeben. Man muss also davon ausgehen, dass es sich auch insoweit um normative Tatbestandsmerkmale oder Blankettmerkmale im lediglich formellen Sinne handelt. *Backes* zieht insoweit den Vergleich zum Merkmal der „subventionserheblichen Tatsachen“ in § 264 StGB. Entsprechend sei auch dort in Abs. 1 Nr. 1, Abs. 7 nach allgemeiner Auffassung ein normatives Tatbestandsmerkmal und kein materielles Blankett gegeben<sup>475</sup>. Dem muss man im Ergebnis beipflichten. Hierfür sprechen auch die Erkenntnisse, die man aus einem weiteren Vergleich gewinnen kann, nämlich dem des § 370 I AO mit dem ihm strukturell ähnelnden Tatbestand des Subventionsbetruges. Hier wird das Verbot, einer zuständigen Stelle gegenüber unrichtige oder unvollständige Angaben über bestimmte Tatsachen zu machen, vom Straftatbestand des § 264 I StGB originär aufgestellt. Das verdeutlicht insbesondere Absatz 7 der Vorschrift, der nur solche Tatsachen als „subventionserhebliche“ kennzeichnet, die ausdrücklich „durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes“ als solche bestimmt werden oder von denen die „Bewilligung, Gewährung, Rückforderung, Weitergewährung oder das Belassen einer Subvention oder eines Subventionsvorteils gesetzlich ab-

<sup>472</sup> *Puppe*, a.a.O.

<sup>473</sup> So im Ergebnis auch *Wulf*, *wistra* 2001, 42, 44.

<sup>474</sup> *Backes*, a.a.O., 153.

<sup>475</sup> A.a.O., 154, freilich mit anderer Begründung: Die „steuerliche Erheblichkeit“ beschreibe die Tatsachen und damit die Rechtsgutverletzung. Demzufolge handele „es sich bei dem Begriff...um ein normatives Tatbestandsmerkmal“.

hängig ist“. Angesprochen werden damit zahlreiche *Rechtsfolgen* von außerstrafrechtlichen, subventionserheblichen Vorschriften. Damit ist das Merkmal der „subventionserheblichen Tatsachen“ in § 264 StGB auch nicht dazu geeignet, originär außerstrafrechtliche Verhaltensbefehle in den objektiven Deliktstatbestand aufzunehmen.

Das Fehlen einer § 264 VII StGB entsprechenden Legaldefinition des Merkmals „steuerlich erhebliche Tatsachen“ kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass auch dessen Bejahung ausschließlich an Rechtsfolgen geknüpft ist, nämlich an solche, die tatsächliche Umstände, innere Vorgänge, Rechtsverhältnisse oder Rechtstatsachen zu solchen Tatsachen stempeln, die auf Entstehung, Höhe oder Fälligkeit der Steuern bzw. das Erlöschen des Steueranspruchs von Einfluss sind<sup>476</sup>. Es handelt sich also um ein normatives Tatbestandsmerkmal, das zur Gesetzesänderung im Sinne von § 2 III StGB nicht taugt.

cc. Das Merkmal „pflichtwidrig“ in § 370 I Nr. 2 AO

Ob Änderungen der steuerrechtlichen Lage Gesetzesänderungen im Sinne von § 2 III StGB bewirken können, hängt deshalb allein am Pflichtwidrigkeitsmerkmal des § 370 I Nr. 2 AO und dessen Ausfüllung. An bestimmte Pflichten anknüpfende Tatbestände stellen nur dann echte Blankettmerkmale dar, wenn diese Pflichten in anderen Gesetzen positiv normiert sind<sup>477</sup>. Das ist beispielsweise beim Merkmal der Verletzung einer Dienstpflicht in §§ 332 und 334 StGB der Fall. Denn zu welchem Verhalten ein Amtsträger verpflichtet ist, ergibt sich hier allein aus öffentlichrechtlichen Bestimmungen, genau genommen aus Rechtssätzen, Dienstvorschriften oder Anordnungen, die dem Täter die Vornahme oder Unterlassung einer Diensthandlung oder die Art ihrer Vornahme vorschreiben<sup>478</sup>. Kennzeichnend für in dieser Weise umschriebene Blankettmerkmale ist, dass ohne ihre Ausfüllung durch *außerstrafrechtliche* Verhaltensgebote oder -verbote der Straftatbestand selbst völlig sinnentleert wäre, sich dem Adressaten also die Voraussetzungen der Strafbarkeit nicht durch das bloße Lesen der die Sanktionsandrohung beinhaltenden Norm erschließen würden.

### (1) Pflichtwidrigkeit als Unterlassungsmerkmal

So verhält es sich beim Merkmal der Pflichtwidrigkeit im objektiven Steuerhinterziehungstatbestand. Der zu diesem Merkmal gehörende Teil der Verhaltensaufforderung des Hinterziehungstatbestands könnte in etwa lauten: „Setze die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in Kenntnis, wenn Du dazu verpflichtet bist!“ Diese Verhaltensaufforderung ist aber „unvollständig, schließlich trifft nicht jeden eine steuerliche Aufklärungspflicht. Sie wird erst durch die inhaltsgleichen

<sup>476</sup> Erbs/Kohlhaas-Senge, § 370 O Rn. 18; Reiß, wistra 1987, 161, 162.

<sup>477</sup> Andernfalls liegt ein gesamtatbewertendes Merkmal vor, s. NK-Puppe, § 16 Rn. 22.

<sup>478</sup> Tröndle/Fischer, § 332 Rn. 4.

Mitteilungspflichten der Steuergesetze ausgefüllt<sup>479</sup>. Daher muss das mit dem echten Unterlassungstatbestand des § 370 I Nr. 2 AO korrespondierende strafrechtliche Verhaltensgebot um den Inhalt der steuerrechtlichen Aufklärungspflichten ergänzt werden, damit es einen verständlichen Inhalt erlangt. Die von § 370 I Nr. 2 AO beschriebene strafrechtliche Verhaltensnorm und die dem materiellen Steuerrecht zu entnehmenden Verhaltensvorschriften weisen deshalb zumindest teilweise identische Inhalte auf. Das Merkmal „pflichtwidrig“ in § 370 I Nr. 2 AO erfüllt somit alle Voraussetzungen eines echten Blanketts<sup>480</sup>. Daraus folgt für unsere Ausgangsfrage die Erkenntnis, dass im Falle einer inhaltlichen Änderung dieser Erklärungspflichten auch eine Änderung des „Gesetzes“, von dem § 2 III StGB spricht, vorliegen kann.

## (2) Pflichtwidrigkeit als Voraussetzung jeder Steuerhinterziehung

*Wulf* will zugunsten des Begehungstäters nach § 370 I Nr. 1 AO das Merkmal der Pflichtwidrigkeit auch in diesen Tatbestand „hineinlesen“, weil für ihn die Steuerhinterziehung jedenfalls in dem Sinne ein „Pflichtdelikt“ ist, „dass sich in einem bestimmten Bereich das Verhaltensunrecht allein aus der Verletzung steuerlicher Informationspflichten zusammensetzt“<sup>481</sup>. Dieser Bereich beinhalte zunächst ausdrücklich alle Unterlassungsfälle nach § 370 I Nr. 2 AO, aber gerade auch einen Großteil der denkbaren Fälle, die von § 370 I AO erfasst würden. Auf § 370 I AO träfen die beiden Voraussetzungen der Annahme eines „echten Sonderdeliktes“<sup>482</sup> bzw. „Pflichtdeliktes“<sup>483</sup> zu: *geringe* Bedeutung der Grenzziehung zwischen den deliktischen Verhaltensformen einerseits, *wesentliche* Bedeutung der außerstrafrechtlichen Verhaltenspflichten für das einschlägige Verhaltensunrecht andererseits<sup>484</sup>.

*Wulfs* Ansicht ist für unsere Problematik vor allem deshalb von Interesse, weil sie durch Übertragung des Pflichtwidrigkeitsmerkmals auf die Fälle des § 370 I Nr. 1 AO unter Umständen eine – bei beharrlichem Festhalten an dessen Wortlaut nicht gegebene – Möglichkeit eröffnet, inhaltliche Veränderungen steuerrechtlicher Aufklärungspflichten als Änderungen des Strafgesetzes der Steuerhinterziehung durch aktives Tun zu begreifen, und somit dem Meistbegünstigungsprinzip im Steuerstrafrecht einen größeren Anwendungsbereich zuführen könnte. Veranschaulichen lässt sich dies jedoch erst dann, wenn man sich den bislang aufgetretenen Fällen widmet, in denen der Wegfall einer mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuervorschrift

<sup>479</sup> *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 120.

<sup>480</sup> *Bachmann*, 194 f.; *Wulf*, wistra 2001, 42, 44; Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 120, 129; wohl auch *Backes*, 155 f.; *Franzen/Gast/Joeks*, § 370 Rn. 104.

<sup>481</sup> Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 218 f.

<sup>482</sup> Terminologie nach *Langer*, Sonderverbrechen, passim.

<sup>483</sup> Terminologie nach *Roxin*, TuT, 352, 354.

<sup>484</sup> Zusammenfassend in „Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht“, 231.

am Maßstab des § 2 II StGB zu untersuchen ist. Würdigen werde ich die Lehre *Wulfs* deshalb auch erst im Anschluss an eine Darstellung der Problematik am Beispiel einer speziellen Steuer.

### **b. „Unvereinbare“ Vermögensteuer und § 2 III StGB**

Die bislang noch verallgemeinernd für das Verhältnis von materiellem Steuerrecht und ausfüllungsbedürftigem Strafrecht angestellten Überlegungen sind nun auf die zentrale Problematik der Arbeit zu übertragen. Kontrovers diskutiert und entschieden<sup>485</sup> wird vor allem die Frage, ob der *lex-mitior*-Grundsatz des § 2 III StGB bei am 01.01.1997 und später anhängigen Fällen zu einem Freispruch vom Vorwurf der Vermögensteuerhinterziehung seit dem Veranlagungszeitraum 1983 führt, nachdem der Gesetzgeber die vom *BVerfG* in seiner Entscheidung vom 22.06.1995<sup>486</sup> gesetzte Vorgaben zur Nachbesserung des Vermögensteuergesetzes hat ungenutzt verstreichen lassen.

#### **aa. Milderer Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 1 VStG?**

Das *BVerfG* hat in seiner oben erwähnten Entscheidung die „Unvereinbarkeit“ des § 10 I Nr. 1 VStG mit Art. 3 I GG spätestens seit dem Veranlagungszeitraum 1983 festgestellt. Der Tenor seiner Entscheidung erwächst gemäß § 31 II BVerfGG in Gesetzeskraft. Gleichzeitig hat das Gericht die Unanwendbarkeit der Abgabennorm für den Fall angeordnet, dass der Gesetzgeber bis zum 31.12.1996 die Vorschrift nicht verfassungskonform fasst. § 10 VStG traf eine Regelung für die Höhe des Vermögensteuersatzes und war damit neben der Bemessungsgrundlage von wesentlicher Bedeutung für die Bestimmtheit des Vermögensteuertatbestands im Sinne von § 38 AO. Nachdem der Gesetzgeber bis dato untätig geblieben ist, sind deshalb seit dem 01.01.1997 keine Ansprüche des Fiskus auf Vermögensteuer mehr entstanden. Die vorsätzliche Nichtabführung von bis zu diesem Zeitpunkt entstandener Vermögensteuer erfüllt jedoch – wie dargelegt – den Tatbestand der Steuerhinterziehung seit dem Veranlagungszeitraum 1983. Damit gilt zumindest bei Beendigung von Vermögensteuerhinterziehungen vor dem 01.01.1997 auch noch die Steuerersatzregelung des § 10 Nr. 1 VStG. Diese dient *insoweit* dem Merkmal der „Steuerverkürzung“ in § 370 I a. E. AO noch als geeignete Ausfüllungsnorm. Es stellt sich nun die Frage, ob das Strafgesetz der Steuerhinterziehung infolge des ersatzlo-

<sup>485</sup> Vgl. nur die insoweit gegenläufigen Entscheidungen des *BFH* vom 24.05.2000 – II R 25/99 = HFR 2000, 630 f. m. Anm. *Kilches*; *FG Bremen* vom 01.01.1997 – 2 98 215 K 2 = EFG 1999, 417 f.; *OLG Frankfurt/Main* vom 15.06.1996 – 1 WS 69/99, = wistra 2000, 154; *LG München II* vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 = DStR 1999, 2115 f. m. Anm. *Daragan*, 2116 f. = wistra 2000, ff; stellvertretend für eine Fülle von Beiträgen in der Literatur *Bornheim*, Anmerkung zu *LG München II*, Beschluss vom 11.11.1999 5 QS 12/99, DB 1999, 2600 f.; *Daragan*, PStR 2000, 177 ff.; *Degenhard*, DStR 2001, 1370 ff.; *Meine*, DStR 1999, 2101 ff.; *Plewka/Heerspink*, PStR 2000, 170 f.; *dies.*, BB 1999, 2429 ff.; *Schmidt*, wistra 1999, 121 ff.; *Ulsamer/Müller*, wistra 1998, 1 ff.; *Urban*, DStR 1998, 1995 ff.; *Wulf*, wistra 2001, 41 ff.

<sup>486</sup> 2 BvL 37/91 – E 93, 121, 148 =BStbl. II 1995, 655, 665.

sen Wegfalls von § 10 Nr. 1 VStG nach dem 31.12.1996 im Sinne von § 2 III StGB milder geworden ist.

Der in § 10 Nr. 1 VStG normierte Vermögensteuersatz ist nach den allgemeinen Regeln des Steuerfestsetzungsverfahrens auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden und geht so in den Steuertarif ein. Die Vorschrift ist daher zur Ermittlung des konkreten Steueranspruchs heranzuziehen. Ihr Inhalt erlangt auf diese Weise Bedeutung bei der Subsumtion der Folgen einer Vermeidung von „verfassungswidrig“ genannter Vermögensteuer unter das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung in § 370 I a. E. AO. Ausgehend von der Erkenntnis, dass das Merkmal der „Steuerverkürzung“ gerade nicht an außerstrafrechtliche Verhaltensnormen, sondern nur an steuerliche Rechtsfolgen anknüpft, ist die aufgeworfene Frage zu verneinen. Eine Bestätigung erfährt dieses Ergebnis durch einen Rückblick auf die systematische Stellung des gültigen § 10 Nr. 1 VStG in der Steuerrechtsordnung. Der Vorschrift lässt sich nicht der Verhaltensbefehl entnehmen, den Steueranspruch des Staates nicht zu verkürzen, sondern allein die Höhe der steuerlichen Belastung. Sie wendet sich nicht an den Steuerschuldner mit einer konkreten Aufforderung zu einem bestimmten Verhalten. Erfährt sie eine inhaltliche Veränderung bis hin zu ihrem völligen Wegfall, ändert sich am Inhalt des Straftatbestands der Steuerhinterziehung nichts.

#### bb. Milderes Gesetz wegen Wegfalls der Steuererklärungspflicht

Das zu § 10 Nr. 1 VStG gewonnene Ergebnis deckt sich mit den Entscheidungen des *BFH*<sup>487</sup> und des *OLG Frankfurt/Main*<sup>488</sup>. Beiden liegt die Annahme zugrunde, allein § 10 Nr. 1 VStG sei infolge gesetzgeberischer Untätigkeit weggefallen. Weil das Vermögensteuergesetz im Übrigen aber formell fortgelte, seien die Voraussetzungen des § 2 III StGB nicht erfüllt. Der Fall sei mit der Parteienspendenproblematik aus den 1980er Jahre vergleichbar. Dort stellte sich insbesondere die Frage, ob eine Erweiterung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Parteispenden durch das Parteiengesetz vom 22.12.1983<sup>489</sup> auf früher begangene Steuerhinterziehungen anzuwenden und im Wege der Meistbegünstigung zu berücksichtigen sei. Der *BGH* entschied dort<sup>490</sup>:

„§ 2 Abs. 3 StGB greift hier aber schon nach seinem Wortlaut nicht ein, weil das Körperschaftsteuerrecht in seinem in diesem Zusammenhang interessierenden Teil für die Veranlagungszeiträume gleich geblieben ist; es füllt in der Gestalt, die es damals hatte, nach wie vor die Blankettvorschrift des § 370 AO aus... Es ist auch kein einleuchtender Grund dafür erkennbar, weshalb der Gesetzgeber von einer Gesetzesänderung unberührt gebliebenen, durchsetzbaren Steueransprüchen, die in

<sup>487</sup> Entscheidung vom 24.05.2000 – II R 25/99 = BstBl. II 2000, 378 = wistra 2001, 26.

<sup>488</sup> Urteil vom 15.06.1999 – I WS 69/99 = wistra 2000, 154.

<sup>489</sup> BGBl. I, 1577.

<sup>490</sup> *BGH*, Urteil vom 28.01.1987 – 3 StR 373/86 - St 34, 273, 282 („Parteienspenden“).

zurückliegenden Steuerabschnitten erwachsen sind, den strafrechtlichen Schutz auch von nach dem 31.12.1983 begangenen, selbst gegenwärtig noch möglichen Angriffen hätte entziehen sollen, solange er die Steuerhinterziehung allgemein für strafbar hält.“

Eine Parallele ist zwischen den beiden Fallgestaltungen sicher insoweit erkennbar, als hier wie dort ab einem bestimmten Stichtag eine günstigere steuerrechtliche Lage eintritt, wovon aber zuvor entstandene Steueransprüche nicht betroffen sind. Eine Verkürzung in der dem Stichtag vorangegangenen Zeit ist daher auch am Maßstab der damals gültigen Steuerrechtslage zu ermitteln. Gravierende Unterschiede bestehen jedoch im Hinblick auf die Situation nach dem Eintritt des Stichtags: In dem vom *BGH* zu beurteilenden Fall wurden ab dem 01.01.1984 nach § 9 Nr. 3 KStG 1984 Spenden an politische Parteien als steuermindernde Ausgaben zu staatspolitischen Zwecken anerkannt und damit in erheblich größerem Umfang als nach den zuvor geltenden Regelungen abziehbare Aufwendungen. Diese Neuregelung bewirkte aber nicht den völligen Wegfall von Steuerverkürzungen durch verdeckte Parteispenden, sondern allein eine quantitative Reduzierung der Anforderungen an einen Hinterziehungserfolg. Dagegen wirkt sich der ersatzlose Wegfall des § 10 Nr. 1 VStG so aus, dass eine Hinterziehung von Vermögensteuer nach dem 01.01.1997 für nachfolgende Veranlagungszeiträume wegen seiner Bedeutung für die Entstehung eines Steueranspruchs nach § 38 AO gar nicht mehr möglich ist. Denn die auf eine Ungleichbehandlung von einheitswertgebundenem und zu Gegenwartswerten erfasstem Vermögen gestützte Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 1 VStG führt nunmehr zwingend dazu, dass seit diesem Zeitpunkt Vermögensteuer überhaupt nicht mehr (also auch nicht mehr für die in § 10 Nr. 2 VStG genannten Steuersubjekte) erhoben werden kann<sup>491</sup>.

#### (1) Passive Vermögensteuerhinterziehung, § 370 I Nr. 2 AO

Mit dem Wegfall der für den Steuersatz maßgeblichen Regelung des Vermögensteuergesetzes erfüllt auch die des § 19 VStG keinen Zweck mehr. Seine Regelung wendet sich allein an den Steuerschuldner und verpflichtet ihn zur Abgabe von Vermögensteuererklärungen auf jeden Hauptveranlagungszeitpunkt. Insoweit handelt es sich um eine originär steuerrechtliche Verhaltensnorm, die ihre Wirkung gerade nicht beim Entstehen eines Steueranspruchs entfaltet und deshalb auch nicht erst bei der Ermittlung einer Steuerverkürzung im Sinne des § 370 I a. E. AO eine Rolle spielt. Vielmehr handelt es sich um eine Vorschrift, die schon das im Handlungsunrecht angesiedelte Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ in § 370 I Nr. 2 AO ausfüllt und so ihren Verhaltensbefehl in den Tatbestand der Steuerhinterziehung hineinträgt. Eine Vorschrift, die keinerlei Zweck mehr dient, ist offensichtlich und krass verfassungswidrig und deshalb unwirksam<sup>492</sup>, so dass man bei verfassungs-

<sup>491</sup> *Ulsamer/Müller*, wistra 1998, 1, 4.

<sup>492</sup> *Wulf*, wistra 2001, 42, 47.

konformer Interpretation des Pflichtwidrigkeitsmerkmals den objektiven Hinterziehungstatbestand verneinen müsste.

Bei vordergründiger Betrachtung könnte man gegen diese Argumentationskette natürlich einwenden, die Feststellung der Verfassungswidrigkeit von § 19 VStG sei allein dem *BVerfG* als authentischem Interpreten des Grundgesetzes vorbehalten, so dass zumindest in praxi kein eigenmächtiger Freispruch aus rechtlichen Gründen stattfinden könne. Der Einwand lässt sich aber mit zwei Argumenten entkräften: Zum einen ist mit der Annahme der Voraussetzungen des § 2 III StGB allein noch nichts gewonnen. Denn sodann gälte es zu überprüfen, ob der mildere Rechtszustand die Folge eines Zeitgesetzes im Sinne von § 2 IV StGB wäre. Zum anderen kommt es aber auf die Verwerfung des § 19 VStG durch das *BVerfG* bei genauerer Betrachtung auch gar nicht mehr an. Denn mit dem vom *BVerfG* ausdrücklich angeordneten Wegfall der Steuersatzbestimmung in § 10 Nr. 1 VStG gibt es nach dem 31.12.1997 auch keinen dazugehörenden Steueranspruch des Staates mehr. Das ergibt sich unmittelbar aus § 38 AO, der an § 10 VStG anknüpft. Und weil ein Anspruch des Staates auf Vermögensteuer seither nicht mehr besteht, kann auch von niemandem mehr die Abgabe einer „Vermögensteuererklärung“ verlangt werden, wie § 19 I 1 VStG wiederum voraussetzt. Dieses Tatbestandsmerkmal geht schlicht ins Leere. Wenn aber keine steuerrechtliche Pflicht zur Abgabe von Erklärungen mehr besteht, kann das Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ in § 370 I Nr. 2 AO eine solche auch nicht mehr zu einer strafrechtlichen Verhaltenspflicht stempeln. – Es ist nicht „pflichtwidrig“, eine Erklärung nicht abzugeben, zu der man nicht verpflichtet ist!

Damit lautet das Zwischenergebnis: Soweit der Vorwurf auf eine Hinterziehung von Vermögensteuer durch *Unterlassen* gemäß § 370 I Nr. 2 AO lautet, liegt seit dem 01.01.1997 jedenfalls ein milderer Gesetz im Sinne von § 2 III StGB vor. Denn das ausfüllungsbedürftige Merkmal der Pflichtwidrigkeit wird seither nicht mehr ausgefüllt. Es fehlt eine gegen den Vermeider gerichtete strafrechtliche Verhaltensnorm. Eine Strafbarkeit kommt allenfalls noch unter den Voraussetzungen des § 2 IV StGB in Betracht, was allerdings die Annahme eines Zeitgesetzes erfordert.

## (2) Aktive Vermögensteuerhinterziehung, § 370 I Nr. 1 AO

Der Wegfall entscheidender Verhaltensbefehle des mit der Verfassung „unvereinbaren“ Rechts lässt sich nach den bisher gewonnenen Erkenntnissen nur unter dem Gesichtspunkt der Pflichtwidrigkeit des steuervermeidenden Verhaltens im Sinne eines milderen Strafrechtszustands gemäß § 2 III StGB deuten. Setzte man hingegen in Anwendung der Argumentation *Wulfs*<sup>493</sup> eine steuerliche Erklärungspflicht des Täters für eine entsprechende Steuerhinterziehung auch durch *aktives* Tun voraus, verlöre die Abgrenzung zwischen den beiden Tatmodalitäten jede Bedeutung. Es läge jedenfalls ein milderer Gesetz vor.

<sup>493</sup> Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, passim.



Den Verstoß des Täters gegen eine steuerrechtliche Verhaltenspflicht für die Verwirklichung jeder Begehungsform des § 370 I AO über dessen Wortlaut hinaus zu verlangen, vermag jedoch nur dann zu überzeugen, wenn das Fehlen des Regelungsinhalts der Pflichtwidrigkeit in Absatz 1 Nr. 1 systemwidrig ist und man deshalb – methodisch korrekt – von einer „Gesetzeslücke“ sprechen kann<sup>494</sup>. Nur dann könnte man nämlich die Pflichtwidrigkeit jedes Hinterziehungsverhaltens in einer Rechtsanalogie zu den „Sonderdelikten“ bzw. „echten Pflichtdelikten“ vom Handlungstäter fordern. Rufen wir uns hierzu nochmals die Wesensmerkmale solcher Delikte in Erinnerung: *geringe* Bedeutung der Grenzziehung zwischen den deliktischen Verhaltensformen einerseits, *wesentliche* Bedeutung der außerstrafrechtlichen Verhaltenspflichten für das einschlägige Verhaltensunrecht andererseits<sup>495</sup>.

#### **(a) Kleiner Anwendungsbereich der aktiven Steuerhinterziehung**

Das Verhältnis zwischen den Unterlassungstatbeständen der § 370 I Nrn. 2, 3 AO und der Steuerhinterziehung durch aktives Tun, Nr. 1, ist seit jeher unklar<sup>496</sup>. Ohne en detail auf die einzelnen Vorschläge zur Abgrenzung der beiden Begehungsformen an dieser Stelle eingehen zu können, dürfte sich bereits aus dem Erfordernis einer kausalen Beziehung von Steuerverkürzung und tatbestandlichem Verhalten eine deutliche quantitative Begrenzung der Steuerhinterziehungen durch aktives Tun ergeben. Denn eine Steuerverkürzung kann nicht auf der Angabe von unrichtigen oder unvollständigen Tatsachen beruhen, soweit im Falle des völligen Verschweigens steuererheblicher Tatsachen schon gar kein Festsetzungsverfahren betrieben werden könnte. Eine solche Konstellation liegt immer dann vor, wenn die zuständige Stelle überhaupt keinen Anlass hatte, sich eines entsprechenden Steueranspruchs gegen den Täter zu vergewissern, etwa wenn eine Veranlagung zu einer bestimmten Steuer zuvor noch niemals vorgenommen wurde. Es fehlt dann schlicht an einer „*conditio-sine-qua-non*“ für die Steuerverkürzung. Dabei erlaubt auch die von § 370 IV 1 AO getroffene Unterscheidung zwischen fehlender und zu niedriger Steuerfestsetzung keine entsprechende Differenzierung zwischen Hinterziehungserfolgen unterschiedlicher konkreter Gestalt: Der Erfolg der Steuerhinterziehung wird gemeinhin beschrieben als das Zurückbleiben der Ist-Einnahmen hinter den Soll-Einnahmen der jeweiligen Steuerart<sup>497</sup>, weshalb der Erfolg und die mit ihm einher-

---

<sup>494</sup> Zum Ganzen *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, § 11 I (96 ff.); *Zippelius*, § 11 I (58 ff.).

<sup>495</sup> *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 231; zur Bedeutung originär außerstrafrechtlicher Verhaltenspflichten für die Kennzeichnung eines Tatbestands als Pflichtdelikt näher *Roxin*, TuT, § 34 I (S. 354).

<sup>496</sup> Vgl. nur die Nachweise bei *Franzen/Gast/Joelck*, § 370 Rn. 108 ff.

<sup>497</sup> *Joelck*, a.a.O., Rn. 40; *Hermann/Hübsch/Spittaler-Engelhardt*, § 370 Rn. 28; *Kohlmann*, § 370 Rn. 129.

gehende Verletzung des Rechtsguts „staatliches Vermögen“<sup>498</sup> grundsätzlich quantifizierbar sind. Deshalb steckt in jeder zu niedrigen Festsetzung im Sinne des § 370 IV 1 Var. 2 AO zugleich eine teilweise Nichtfestsetzung gemäß § 370 IV 1 Var. 1 AO. „Die beiden Erfolgsvarianten unterscheiden sich von ihrer objektiven Unrechtsstruktur her nicht.“<sup>499</sup> Weil eine Steuerverkürzung durch aktives Tun für die zu niedrige Festsetzung in Fällen dieser Art nicht ursächlich ist, kommt allein eine Verwirklichung des Unterlassungstatbestands in Betracht. Den Vorwurf der aktiven Steuerhinterziehung kann man dem Täter nur dort machen, wo seine falschen Angaben tatsächlich zu einer Verkürzung des Anspruchs führen. Das ist aber nur in den Fällen so, in denen die Behörden aufgrund von eigenen Möglichkeiten, insbesondere einer Schätzung nach § 162 I AO, die Steuer zutreffend festsetzen könnten, der Täter dies aber mit seiner Erklärung verhindert. In seinem Verhalten liegt dann der Abbruch eines rettenden Kausalverlaufs, so dass die Hypothese, die Steuerverwaltung hätte diese Möglichkeiten auch tatsächlich genutzt, ausnahmsweise in die Kausalitätsbejahung einfließen darf<sup>500</sup>.

Die praktische Schwierigkeit in diesen Fällen liegt aber regelmäßig in der Beweisführung, da der Nachweis eines rettenden Kausalverlaufs auch im Nachhinein in vielen Konstellationen nicht geführt werden kann. Darüber hinaus sind nur noch Fälle denkbar, in denen der Erfolg in der Form der Vorteilserlangung eintritt und durch den Täter verursacht wird. Schließlich liegt außerhalb des Festsetzungsverfahrens in der Verhinderung oder Verzögerung der Steuervollstreckung durch unrichtige Angaben eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 I Nr. 1 AO. Bei wertender Betrachtung erweist sich also die erste Voraussetzung der Annahme eines echten Pflichtdeliktes als gegeben.

### ***(b) Bedeutung der steuerrechtlichen Verhaltenspflichten für das Verhaltensunrecht***

Schon bei der Suche nach dem von § 370 AO geschützten Rechtsgut haben wir festgestellt, dass auch nach der Neufassung des Steuerhinterziehungstatbestands im Jahre 1977 viele den Kern des dort beschriebenen Unrechts als die Verletzung steuerlicher Mitwirkungspflichten bezeichnen<sup>501</sup>. Doch unabhängig von der vagen und für sich allein genommen nichtssagenden Rechtsgutdefinition besteht hinsichtlich der besonderen Bedeutung der steuerrechtlichen Verhaltenspflichten für das Verhaltensunrecht der Steuerhinterziehung weitestgehende Einigkeit. Beispielhaft sieht *Joecks* in der Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten die „Voraussetzung jedes

---

<sup>498</sup> Auch hier erweist sich also die alte, herkömmliche Rechtsgutdefinition als praktikabel. Die Quantifizierung der Verletzung eines Individualanspruchs auf gleichmäßige Steuerbelastung dürfte wesentlich schwerer fallen.

<sup>499</sup> So zu Recht *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 50.

<sup>500</sup> In allen anderen Fällen wäre die Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe beim aktiv begangenen Delikt unzulässig; *Roxin*, AT, § 11 Rn. 32 f. (306).

<sup>501</sup> S.o., B.II.1.c. [S. 30 ff.]

tatbestandsmäßigen Verhaltens<sup>502</sup>. In Aussagen dieser Art spiegelt sich die Erkenntnis wider, dass die Begehungsmodalitäten des § 370 I AO für eine Ausgrenzung vieler Verhaltensweisen aus dem vorwerfbaren Unrecht der Steuerhinterziehung sorgen. Nicht jeder Angriff auf das Vermögen des Staates ist demnach für eine Steuerhinterziehung geeignet, sondern nur derjenige, der gegen die Kenntniserlangung des Staates bezüglich „steuererheblicher Tatsachen“ gerichtet ist. Vergleichbar ist diese Schutzrichtung mit der des § 263 StGB, der auch nicht jeden rechtswidrigen Angriff auf das Vermögen eines anderen zum Betrug macht, sondern nur den, der auf einer Täuschung des Verfügenden beruht. Das Steuerrecht sichert die Kenntniserlangung seitens des Staates durch zahlreiche Informationspflichten ab: „Der beste Steueranspruch ist für den Steuergläubiger wertlos, solange er ihn kennt.“<sup>503</sup> Ihre Verletzung bestimmt demnach die typische Angriffsrichtung, gegen die das staatliche Vermögen des besonderen Schutzes bedarf. Somit ist auch die zweite Voraussetzung für die Annahme eines echten Pflichtdelikts gegeben.

### **(c) Schlussfolgerungen**

Die Auffassung *Wulfs* ist richtig. § 370 AO ist ein echtes Pflichtdelikt. Die Abgrenzung der Begehungsformen ist vielfach nicht schlüssig durchführbar, in der Praxis verschwimmen die Grenzen. In den allermeisten Fällen dürfte den Steuerschuldner eine steuerliche Informationspflicht treffen, wie etwa den Schuldner „verfassungswidrig“ genannter Vermögensteuer. Es darf keinen Unterschied machen, ob die zuständigen Behörden keine oder aufgrund einer Steuerschätzung eine zutreffende Festsetzung der Steuer vorgenommen hätten. Der Kern des täterschaftlichen Unrechts liegt in beiden Fällen in der *Verweigerung der erforderlichen Mitwirkung*. Dies ist durch die Aufnahme des Pflichtwidrigkeitsmerkmals in den Tatbestand des § 370 I Nr. 1 AO kenntlich zu machen. Demnach ist für alle Fälle der Vermögenssteuerhinterziehung von einer mildereren Rechtslage seit dem 01.01.1997 auszugehen. Die Voraussetzungen des § 2 III StGB sind also erfüllt.

### **c. Keine Pflichtwidrigkeit nach ersatzlosem Wegfall von Steuererklärungsspflichten**

Die gewonnenen Erkenntnisse lassen sich so abstrahieren: Soweit das *BVerfG* eine Steuernorm für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz erklärt und der Gesetzgeber die Materie in der vorgegebenen Zeit nicht verfassungskonform neu regelt, kommt hernach eine Anwendung des Milderungsgebots gemäß § 2 III StGB in Betracht. Die Straffreiheit des Zahlungsvermeidens setzt jedoch ein im Vergleich zu dem früheren Rechtszustand mildereres Strafgesetz voraus. Erfüllt die Vermeidung einer derart „verfassungswidrigen“ Steuer den zum Zeitpunkt des tatbestandlichen Verhaltens geltenden Straftatbestand der Steuerhinterziehung, so ist die neue materielle Straf-

<sup>502</sup> In Franzen/Gast/Joeks, § 370 Rn. 16; Kohlmann, § 370 Rn. 18.1.

<sup>503</sup> Troeger/Meyer, Steuerstrafrecht, 5.

rechtslage jedenfalls dann im Sinne von § 2 III StGB milder, wenn eine mit dem Grundgesetz „unvereinbare“ Steuernorm eine wesentliche Voraussetzung für die Entstehung des Steueranspruchs war, diese Vorschrift infolge des Fristablaufs nicht mehr angewendet werden darf, und deshalb auch eine an den Täter gerichtete steuerliche Informationspflicht wegfällt, die das Merkmal der „Pflichtwidrigkeit“ nach altem Recht noch ausfüllt. Weil dieses Merkmal über den Wortlaut des § 370 I Nrn. 2 und 3 AO hinaus auf die Fälle der aktiven Steuerhinterziehung zu übertragen ist, bedarf es bei der Beurteilung der einschlägigen Fälle auch keiner weiteren Differenzierung zwischen den einzelnen Begehungsformen. Sie ist jedenfalls für das Ergebnis irrelevant.

### III. „Verfassungswidriges“ Steuerrecht als Zeitgesetz

Das Meistbegünstigungsprinzip findet in § 2 IV StGB eine Grenze. Demnach ist ein außer Kraft getretenes Gesetz, das nur für bestimmte Zeit gelten sollte, auch auf Taten anzuwenden, die während seiner Geltung begangen worden sind. Es stellt sich die Frage, ob in den gerade skizzierten Fallgestaltungen ein solches „Zeitgesetz“ anzunehmen ist, so dass es – ausnahmsweise – bei den sich aus dem Tatzeitstrafrecht ergebenden, für den Täter belastenden Rechtsfolgen bleibt.

#### 1. Der Begriff des Zeitgesetzes

Wann ein Gesetz für eine bestimmte Zeit gilt, ist bloß in einem Kernbereich anerkannt, den man mit dem Begriff des „Zeitgesetzes im engeren Sinne“ kennzeichnet. Ein solches Gesetz ist nach allgemeiner Auffassung jedenfalls eine strafrechtliche Norm, für die ein ausdrücklich bei der Verkündung oder später nach dem Kalender festgelegter Zeitpunkt oder ein sonstiges in der Zukunft liegendes Ereignis bestimmt wird, an dem das Gesetz außer Kraft treten soll<sup>504</sup>. Die Definition folgt dabei dem Leitbild des Gesetzes, das der unbefangene Leser vor Augen hat: eine Regelung, deren Gültigkeit der Gesetzgeber ausdrücklich für eine bestimmte Zeitspanne befristet. Strafrechtliche Zeitgesetze im engeren Sinne können daher allenfalls solche Ausfüllungsnormen bewirken, die den Zeitpunkt ihres Außerkrafttretens ausdrücklich bestimmen<sup>505</sup>. Indes wird die Gültigkeit der wenigsten abgabenrechtlichen Normen bei ihrem Erlass ausdrücklich befristet, so wie es etwa bei Jahressteuergesetzen der Fall ist, weil deren Geltungsgrund auf den jährlichen Besteuerungsabschnitt begrenzt ist<sup>506</sup>.

Soweit aber die Steuernormen nicht ausdrücklich für eine bestimmte Dauer gelten (die große Mehrzahl), können sie in Verbindung mit § 370 I AO nur in einem weiter verstandenen Sinne Zeitgesetze sein. Dies wird teilweise ohne weitere Differenzie-

<sup>504</sup> BGH, Beschluss vom 09.03.1954 – 3 StR 12/54 – St. 6, 30; Dannecker, Das intertemporale Strafrecht, 437; LK-Gribbohm, § 2 Rn. 40.

<sup>505</sup> Vgl. AK-Hassemer, § 2 Rn. 55; derselbe in NK, § Rn. 55.

<sup>506</sup> Tiedemann/Dannecker, Die gesetzliche Milderung, 38.

rung bejaht, wenngleich die meisten ein solches Verständnis von abgabenrechtlichen Vorschriften wohl ablehnen dürften<sup>507</sup>. Darüber hinaus legt die Möglichkeit nachträglicher Befristung von ursprünglich auf Dauer angelegten Gesetzen die Frage nahe, ob der Tatbestand der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern deshalb die Bedeutung eines Gesetzes erlangt, das nur für eine bestimmte Zeit gilt, weil das *BVerfG* die Fortgeltung der steuerrechtlichen Vorschriften für einen bestimmten Zeitraum angeordnet hat. Mit dem Wortsinn des § 2 IV StGB allein lassen sich diese Fragen nicht beantworten, so dass es seiner Auslegung bedarf.

## a. Historie

### aa. Ausnahmen vom Milderungsgebot durch Gesetzesauslegung bis 1933

§ 2 II RStGB 1871 ordnete ein striktes Milderungsgebot an: „Bei Verschiedenheit der Gesetze von der Zeit der begangenen Handlungen bis zu deren Abhandlung ist das mildeste anzuwenden.“ Eine Einschränkung, wie sie heute § 2 IV StGB vorsieht, war ausdrücklich nicht enthalten. Gleichwohl waren *Rspr.* und *Lit.* bestrebt, den Anwendungsbereich der Vorschrift einzuengen. Die Ahndung von Verstößen gegen im Wege der Verweisung in Bezug genommene außerstrafrechtliche Gesetze und temporäre Vorschriften sollte nicht vom Meistbegünstigungsprinzip unterlaufen werden können. Das *RG* ging deshalb davon aus, dass blankettausfüllende Normen nicht von selbst das Schicksal des Blankettgesetzes teilen, so dass den Ausfüllungsnormen die Bezeichnung des „mildesten Gesetzes“ abzusprechen sei<sup>508</sup>. Neben diesem systematischen Argument führte die *Rspr.* teleologisch-historische Überlegungen ins Feld, die auch heute noch unter dem Begriff „Motiventheorie“<sup>509</sup> zusammengefasst werden. Das Milderungsgebot sei ursprünglich reiner Gnadenakt, später jedoch Ausfluss eines umfassender zu verstehenden Gerechtigkeitspostulats gewesen. Es sei unbillig, ungerecht und mit dem Zweck der Strafe nicht zu vereinbaren, wenn der Übertreter eines Gesetzes die angedrohte Strafe auch noch erleiden müsse, wenn der Gesetzgeber die mit Strafe bedrohte Handlung für nicht mehr oder für weniger strafwürdig erkläre und seinen früheren Standpunkt missbillige. In solchen Fällen sprach man von einer „Änderung der Rechtsanschauung“<sup>510</sup> und bildete den Gegensatz zur bloßen „Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Voraussetzungen“<sup>511</sup> des Strafgesetzes. Nur im ersten Fall entspreche es der *ratio legis*, dem Täter die günstigen Folgen der Meistbegünstigung zuzusprechen, im zweiten müsse es

<sup>507</sup> Einerseits *AG Bochum*, NJW 1985, 1969; *AG Düsseldorf*, NJW 1985, 1971; *AG Köln*, NJW 1985, 1040; *Franzheim*, NStZ 1982, 137 f.; andererseits *Hassemer*, a.a.O.; *Tiedemann*, Gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht, 35 ff.

<sup>508</sup> *RG*, Urteil vom 30.12.1912 – III 1018/12 – St 46, 393, 396.

<sup>509</sup> Hierzu umfassend *Dannecker*, a.a.O., 161, 165 f.; *Käckell*, Die Bedeutung des Strafbegriffs, 95 f.

<sup>510</sup> *RG*, Urteil vom 11.06.1885 – Rep. 1338/85 – St 12, 250, 251 f.

<sup>511</sup> *RG*, Urteil vom 25.11.1912 – III 641/12 – St 46, 307, 308.

dagegen beim Grundsatz der Anwendung des Tatzeitstrafrechts bleiben. Hieraus folgerte die *Rspr.* auch die strafrechtliche Irrelevanz des Wegfalls einer Steuerpflicht, weil sich damit nur die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen des Strafgesetzes, nicht aber das Strafgesetz selbst geändert hätten<sup>512</sup>. Die *Lit.* war ebenfalls bemüht, den Anwendungsbereich des Meistbegünstigungsprinzips bei Blankettstrafgesetzen einzuschränken und fand dafür im Ergebnis ähnliche Ansätze<sup>513</sup>. *Binding* zog beispielsweise die Beweggründe des Gesetzgebers für die Änderung der Ausfüllungsnormen zur Bestimmung ihrer strafrechtlichen Erheblichkeit heran und versuchte, die „Rechtmilderungen in ihrem richtigen Umfange“<sup>514</sup> einzuschränken: Nur wenn die Norm aufgehoben werde, weil der Gesetzgeber nunmehr missbillige, dass sie früher bestanden habe, so liege in dieser neuen Auffassung auch eine Missbilligung der „strafrechtserzeugenden Kraft ihrer Übertretung, und ihre Poenalsanktion wird auch dann als mitbeteiligt zu gelten haben, falls das neue Gesetz dies nicht ausdrücklich bemerken sollte“<sup>515</sup>.

#### bb. Positivierung des Zeitgesetzes nach der Weimarer Republik

Vor dem Hintergrund der nationalsozialistischen Doktrin von der Allmacht des Staates, die auch nachträgliche Strafrechtsschärfungen möglichst umfassend gewährleisten wollte, kam es durch die Strafrechtsnovelle vom 28.06.1935<sup>516</sup> sowohl zu einer generellen Aufweichung des *lex-mitior*-Grundsatzes, als auch zu einer ersten Normierung der „Zeitgesetz-Ausnahme“ von ihm. Letztere knüpfte inhaltlich an die *Rspr.* des *RG* und die Einschränkungsbemühungen der *Lit.* aus der Zeit vor der Machtübernahme durch die Nationalsozialisten an. § 2a II StGB stellte die Anwendung des mildereren Gesetzes in das richterliche Ermessen (!), § 2 III StGB lautete nunmehr: „Ein Gesetz, das nur für eine bestimmte Zeit erlassen ist, ist auf die während seiner Geltung begangenen Straftaten auch dann anzuwenden, wenn es außer Kraft getreten ist.“

#### cc. Entwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg

Während durch das dritte Strafrechtsreformgesetz von 1953 das Gebot der *lex mitior* wieder zwingend angeordnet wurde, blieb es bei der Ausnahme von ihm, weil diese nicht auf nationalsozialistischen Gedanken beruhte. Der *BGH* billigte nunmehr dem Gesichtspunkt der geläuterten Rechtsauffassung nur noch Bedeutung für die Prüfung bei, ob eine geänderte außerstrafrechtliche Ausfüllungsnorm zur Bejahung eines Zeitgesetzes oder dessen Ablehnung taugt<sup>517</sup>. In seinem Urteil vom

<sup>512</sup> *RG*, Urteil vom 17.11.1891 – Rep. 2608/91 – St 22, 270.

<sup>513</sup> Zusammenstellung bei *Dannecker*, a.a.O., 166 ff.

<sup>514</sup> Handbuch des Strafrechts, 258.

<sup>515</sup> Normen I, 187.

<sup>516</sup> *RGBl.* I, 839.

<sup>517</sup> *BGH*, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 - St 20, 177, 182 („Mineralölsteuer als Zeitgesetz“).

02.11.1951<sup>518</sup> stellte er erstmals detailliert die Voraussetzungen für die Annahme eines solchen Gesetzes auf und knüpfte abermals an diesen Aspekt an: Ein Zeitgesetz könne – über eine ausdrückliche Befristung der Norm hinaus – nur dann vorliegen, wenn es von vorneherein mit Rücksicht auf außergewöhnliche Verhältnisse oder deren Dauer gelten wolle und diesen Übergangscharakter auch *erkennen lasse*. Denn in solchen Fällen beruht der Wegfall der Norm nicht auf einer Missbilligung des alten Rechts, sondern allein auf einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse.

Weil jedoch Änderungen der Rechtsanschauung oftmals mit solchen tatsächlicher Umstände Hand in Hand gehen, sah sich die strafrechtliche Praxis stets mit großen Abgrenzungsschwierigkeiten konfrontiert<sup>519</sup>, was ein gehöriges Maß an Rechtsunsicherheit bewirkte. Der Entwurf des Zweiten Strafrechtsreformgesetzes vom 04.07.1969<sup>520</sup> hatte deshalb zunächst eine Beschränkung des § 2 III StGB a. F. auf Zeitgesetze im engeren Sinne vorgesehen. Der Gesetzgeber reagierte dann aber bei der Fassung des § 2 IV StGB g. F. auf die „Mineralölentscheidung“ des *BGH*, die mit der bisherigen *Rspr.* brach und das Milderungsgebot einschließlich der Zeitgesetzregelung generell auf blankettausfüllende Normen – insb. steuerrechtliche Normen, die den Straftatbestand der Steuerhinterziehung ausfüllten – für anwendbar erklärte<sup>521</sup>. Eine ausdrückliche zeitliche Befristung bei blankettausfüllenden Normen hielt der Gesetzgeber für häufig nicht möglich und befürchtete im Bereich der Blankettstrafgesetze praktisch nicht vertretbare Strafbarkeitslücken<sup>522</sup>. Mit der heute geltenden Fassung des § 2 IV StGB kehrte der Gesetzgeber vor Inkrafttreten des 2. Strafrechtsreformgesetzes zur Rechtslage von 1969 zurück und eröffnete damit erneut den Weg zu einer weiteren Auslegung der Wendung vom „Gesetz, das nur für eine bestimmte Zeit gelten soll“. Die *Rspr.* hat seither die Kriterien zur Abgrenzung eines Zeitgesetzes im weiteren Sinne vom Regelfall des Dauergesetzes auch auf Blankettstrafgesetze angewendet<sup>523</sup>.

## **b. Materielle Rechtfertigung des § 2 IV StGB heute**

Die meisten Versuche, den Zweck der Ausnahme vom verfassungsrechtlich verankerten Meistbegünstigungsprinzip des § 2 III StGB in Absatz vier zu rechtfertigen,

<sup>518</sup> 2 StR 212/51 – NJW 1952, 72.

<sup>519</sup> Vgl. hierzu nur die Nachweise bei *Dannecker*, a.a.O., 435 f.

<sup>520</sup> BGBl. I, 717.

<sup>521</sup> *BGH*, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 – St 20, 177, 178 ff. („Mineralölsteuer als Zeitgesetz“).

<sup>522</sup> Begründung zum Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch (EGStGB), *BT-Drucks.* 7/550, 206; vgl. auch *Göhler*, NJW 1974, 831; *Kunert*, NStZ 1982, 276; *Rüping*, NStZ 1984, 451.

<sup>523</sup> Etwa *BGH*, Urteil vom 08.01.1965 – 2 StR 49/64 – St 20, 177, 180 f. („Mineralölsteuergesetz als Zeitgesetz“); *OLG Koblenz*, Urteil vom 26.01.1989 – 1 Ss 567 – NStZ 1989, 188, 189; *OLG Stuttgart*, Urteil vom 28.08.1989 – 3 Ss 589/88 – NStZ 1990, 88, 89; *OLG Düsseldorf*, Beschluss vom 16.10.1990 – 5 Ss 299/90 – 118/90 I – NStZ 1991, 133.

lauten etwa so: Wer wisse, wann eine Verhaltensnorm außer Kraft gesetzt wird, könne durch Herausögern eines sie absichernden Strafverfahrens die Geltung der Norm praktisch schon vorzeitig aushebeln. Blicke es in solchen Fällen bei der Anwendung der *lex mitior*, bestünde die Gefahr, dass Gesetze, deren Außerkraftsetzen vorhersehbar ist, gegen Ende ihrer Geltung an Kraft verlören<sup>524</sup>. Im Umkehrschluss bedürften also nur Gesetze, deren Außerkrafttreten vorhersehbar sei, ausnahmsweise auch danach noch des strengen Schutzes durch das Tatzeitstrafrecht

Ähnlich begründet *Hassemer*, warum solche Gesetze nicht ihren strafrechtlichen Schutz verlieren dürften: „Wenn ein Gesetz, wie von Absatz 4 vorausgesetzt, sein Außerkrafttreten *absehbar* macht, dann darf es nicht zugleich die Meistbegünstigung des Absatzes 3 gewähren. Gewährt es sie doch, so setzt es sich mit sich selbst in Widerspruch, weil es seinen Geltungsanspruch ohne Grund teilweise aufgibt: Für die Zeitspanne, für die zugleich absehbar ist, dass das Zeitgesetz außer Kraft treten und dass eine Aburteilung des Gesetzesverstößes noch nicht erfolgen wird, würde die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips die faktische Geltung des Zeitgesetzes zwingend aufheben.“<sup>525</sup>

*Hassemers* Überlegungen scheinen bei erster Betrachtung *systematischen* Ursprungs zu sein: Der Regelungsinhalt in Absatz 3 wird auf die Fälle des Absatzes 4 bezogen und ein drohender Widerspruch „entlarvt“, den es zu heilen gilt. Das funktioniert indes nur, wenn man die Voraussetzung der „Absehbarkeit“ einer Rechtsänderung in den Tatbestand hineinließt, wie *Hassemer* ja selbst betont („...wie von Absatz 4 vorausgesetzt...“). Ganz ähnlich verläuft die Argumentation der wohl h.M. Denn auch sie erklärt § 2 IV StGB mit der Vorhersehbarkeit des Außerkrafttretens einer Norm und dem damit verbundenen Verlust ihrer faktischen Geltung.

Die zutreffende Voraussetzung der Vorhersehbarkeit entnehmen beide Argumentationslinien in Wirklichkeit der gerade skizzierten *rechtshistorischen* Entwicklung der Rückausnahmen für Zeitgesetze: Der *BGH* entwickelte die angesichts des Wortlauts von § 2 IV StGB naheliegende, jedoch keineswegs zwingende Voraussetzung einer „Erkennbarkeit des Übergangscharakters“ aus der alten Unterscheidung zwischen Änderungen der Rechtsauffassung und der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die sich so allerdings als kaum praktikabel erwiesen hat. Die geläufigen „Zweckbestimmungen“ zu § 2 IV StGB knüpfen daher auch heute noch an seine Entstehungsgeschichte an, die ihrerseits in den Bemühungen der *Rspr.* wurzelt, den nunmehr im Rechtsstaatsprinzip verankerten Meistbegünstigungsgrundsatz *sachgerecht* einzuschränken.

<sup>524</sup> *BGH*, Beschluss vom 09.03.1954 – 3 StR 12/54 – St. 6, 30, 38; SK StGB-*Rudolphi*, Rn. 14; Schönke/Schröder-*Eser*, § 2 Rn. 36.

<sup>525</sup> *AK*, § 2 Rn. 47; *NK*, § 2 Rn. 47.



### c. Zeitgesetze im weiteren Sinne

Dass neben ausdrücklich befristeten Gesetzen auch solche Ausfüllungsnormen im Zusammenspiel mit § 370 I AO den Charakter eines Zeitgesetzes haben, die aus der Sicht des Normadressaten Regelungen von zeitlich wechselnden Verhältnissen mit *erkennbarem* Übergangscharakter beinhalten, darf als eine weitestgehend gesicherte Erkenntnis vorausgesetzt werden<sup>526</sup>. Gesichert ist sie deshalb, weil die Weigerung, solchen „Zeitgesetzen im weiteren Sinne“ Meistbegünstigung zukommen zu lassen, dem Willen des historischen Gesetzgebers entspricht. Dieser hatte – wie dargelegt – bei der Normierung des § 2 IV StGB an die Eingrenzungsbemühungen der Rechtsprechung angeknüpft und einer engen Interpretation ausdrücklich widersprochen. Auch seither ist ein gegenteiliger Wille nicht zum Ausdruck gebracht worden, so dass selbst unter dem Gesichtspunkt objektiver Auslegung<sup>527</sup> das historische Argument für die Anwendung von Zeitgesetzen im weiteren Sinne als Unterfall des § 2 IV StGB sticht.

Die eindeutigen Umstände der Gesetzgebung erkennt auch *Jakobs*<sup>528</sup>, der dennoch eine Ausweitung der Ausnahmen von § 2 III StGB auf Zeitgesetze „ohne kalendermäßige Angabe des Tages, an dem Alt- und Neufälle geschieden werden oder aber die Bezeichnung eines Ereignisses, dessen Eintritt mit der Scheidung verbunden ist“, ablehnt. Einerseits habe der Gesetzgeber seinen Willen in der Formulierung des § 2 IV StGB g. F. nicht hinreichend ausgedrückt. Andererseits lasse sich eine nur nach dem systematischen Zusammenhang zu ermittelnde Scheidelinie von Dauer- und Zeitgesetz nicht mit dem „Grundsatz der Gesetzesbindung“ vereinbaren.

Der von *Jakobs* so getaufte Art. 103 II GG verbietet dem Rechtsanwender aber gerade nicht die Auslegung nach systematischen Zusammenhängen. Er besagt allein, dass eine Norm dann nicht mehr hinreichend bestimmt ist, wenn sie nicht mehr ausgelegt werden *kann*<sup>529</sup>. Dass der Gesetzgeber seinen Willen nicht hinreichend ausgedrückt habe, widerlegt *Jakobs* mit seiner eigenen, engeren Auslegung selbst. Weil der Autor damit gerade die Interpretierbarkeit eines „Gesetzes, das nur für eine bestimmte Zeit gelten soll“ per se nicht bestreitet, ist seine Argumentation widersprüchlich. De lege lata ist eine Einengung des § 2 IV StGB auf Zeitgesetze im engeren Sinne daher abzulehnen<sup>530</sup>.

---

<sup>526</sup> LK-*Gribbohm*, § 2 Rn. 40; KK-*Rüping*, § 4 OWiG Rn. 37; beide m.w.N.

<sup>527</sup> Vgl. *Zippelius*, § 4 II. (19 f.)

<sup>528</sup> AT, 4. Abschnitt, Rn. 64 f. und Fn. 98; kritisch auch *Tiedemann*, Die gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht, 31.

<sup>529</sup> Umfassend zum Bestimmtheitsgrundsatz schon oben, S. 54 ff.

<sup>530</sup> Ähnlich *Stratenwerth*, AT I, Rn. 80, der eine Einengung de lege ferenda vorschlägt.

## **2. Einordnung mit dem Grundgesetz „unvereinbarer“ Steuergesetze als Ausfüllungsnormen**

Damit ist zu überprüfen, ob die Anknüpfung des § 370 I AO an mit dem Grundgesetz „unvereinbares“, jedoch übergangsweise geltendes Steuerrecht die Voraussetzungen eines Zeitgesetzes im engeren oder weiteren Sinne erfüllt.

### **a. Steuern als generelle Zeitgesetze**

Auch über den Bereich der Jahressteuergesetzgebung hinaus werden abgabenrechtliche Normen im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung teilweise als Zeitgesetze – im weiteren Sinne – qualifiziert, weil Steuergesetze von vorneherein nur so lange zu gelten bestimmt seien, wie der wechselnde Finanzbedarf der öffentlichen Hand oder die mit einer Steuer verfolgten wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziele eine Gesetzesänderung zweckmäßig erscheinen ließen<sup>531</sup>. Doch diese Auffassung verkennt das spezifische Zusammenwirken des Blanketts „pflichtwidrig“ in § 370 I AO und seiner steuerlichen Ausfüllungsnormen. Wie gezeigt, kommt eine Änderung der strafrechtlichen Lage ohnehin nur in Betracht aufgrund von Änderungen der steuerlichen Informationspflichten, deren Inhalt zur Ausfüllung dieses Tatbestandsmerkmals dienen kann. Diese Erklärungspflichten bleiben aber in aller Regel für einen längeren Zeitraum kontinuierlich bestehen, selbst wenn sich die Höhe oder gewisse Anknüpfungspunkte der jeweiligen Steuerart ändern sollten<sup>532</sup>. Hat sich der historische Gesetzgeber bei der Durchführung der Besteuerung einmal für die Verankerung bestimmter Mitwirkungspflichten des Steuerschuldners, wie zum Beispiel der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen im Sinne von § 149 I AO, entschlossen, ändert er an diesem Prinzip in der Regel nichts, oder beschränkt Modifikationen doch zumindest auf Details. Diese Ausfüllungsnormen haben daher gerade keinen Übergangscharakter und können eine entsprechende Steuerhinterziehung nicht zum Zeitgesetz im weiteren Sinne machen.

### **b. Zeitgesetze aufgrund ausdrücklicher Fortgeltungsanordnungen?**

Weil aus dem steuerrechtlichen Charakter der das Merkmal „pflichtwidrig“ im Hinterziehungstatbestand ausfüllenden Erklärungspflichten die Eigenschaft eines Zeitstrafgesetzes nicht herzuleiten ist, wird für die Beantwortung unserer Frage letztlich entscheidend, ob gerade die Weiteranwendungsgestattung eine solche Annahme rechtfertigen kann.

---

<sup>531</sup> Etwa *Franzheim*, NStZ 1982, 137, 138; *Koch*, DStZ 1983, 244, 245 Fn. 5; *Samson*, wistra 1983, 235, 236 f.

<sup>532</sup> *Wulf*, wistra 2001, 41, 47 f.

### aa. *Wulfs* Argumentation

Mit beachtlicher Argumentation bejaht dies *Wulf* für den Fall „verfassungswidrig“ gewordener Vermögensteuer<sup>533</sup>. Er stützt seine Ansicht auf zwei scheinbar scharf voneinander zu trennende Argumente, ein eher formales und ein materielles. Erstens: Wenn man schon den Fall der „Unvereinbarerklärung“ durch das *BVerfG* mit dem der Aufhebung einer Gesetzesbestimmung gleichsetze, müsse man auch die Möglichkeit einer nachträglichen Gesetzesbefristung auf den Fall der „Unvereinbarerklärung“ übertragen. Diese Befristung der Anwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes auf Sachverhalte bis zum 31.12.1996 lasse dann auch formal die Erklärungspflicht des § 19 VStG als Bestandteil der strafrechtlichen Verhaltensnorm zu einem Zeitgesetz im Sinne des § 2 IV StGB werden. Denn aufgrund der Fortgeltung der Tarifvorschrift des § 10 Nr. 1 VStG stehe zugleich fest, dass auch die gesetzliche Erklärungspflicht bezüglich dieser Sachverhalte über den 31.12.1996 hinaus Bestand haben solle.

Zweitens: Eine materielle Stütze seiner Auffassung glaubt *Wulf* in den Unterscheidungskriterien der *Rspr.* zu finden. Man könne nämlich nicht sagen, dass die vermögensteuerliche Ausfüllungsnorm § 19 VStG infolge einer „verbesserten Rechtskenntnis“ weggefallen sei. Das Bestehen eines Steueranspruchs sei lediglich eine tatsächliche Voraussetzung für die Entstehung dieser Erklärungspflicht, so dass diese „Gesetzesänderung“ letztlich auch nur auf tatsächlichen Umständen beruhen könne<sup>534</sup>.

### bb. Ablehnung

Das formale Argument sticht zunächst insoweit, als Vorschriften auch nachträglich die Qualität eines Zeitgesetzes erlangen können. Und darüber hinaus ist es auch konsequent, den Inhalt der Fortgeltungsanordnung an den Voraussetzungen des § 2 IV StGB zu messen. Denn der Entscheidungsausspruch des *BVerfG* hat Gesetzeskraft und steht damit in seiner Wirkung einer entsprechenden nachträglichen Bestimmung durch den Gesetzgeber nicht nach. Nicht nachvollziehbar wird die Argumentation *Wulfs* aber dort, wo er von einer „Befristung“ spricht. Offenbar lässt sich der Autor insoweit vom allgemeinen Sprachgebrauch (irre-)leiten. In Wirklichkeit handelt es sich bei der Anordnung, § 10 VStG – und damit wie gezeigt auch § 19 VStG – gelte fort bis spätestens 31.12.1996, nicht um eine herkömmliche Befristung. Denn die Fortgeltung des Vermögensteuergesetzes über diesen Zeitpunkt hinaus war lediglich von einer neuen, verfassungskonformen Fassung der Bewertungsvorschriften unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes und des Halbteilungsgrundsatzes abhängig. Und ob der Gesetzgeber eine solche Regelung treffen würde, war im Zeitpunkt der Entscheidung noch gar nicht abzusehen. Die politische Akzeptanz einer Besteuerung von (hohen) Vermögenswerten ist stets groß gewesen,

---

<sup>533</sup> wistra 2001, 41, 49.

<sup>534</sup> *Wulf*, wistra 2001, 41, 48.

wie auch die aktuelle Debatte über die Wiedereinführung der Vermögensteuer verdeutlicht<sup>535</sup>.

Bei der verfassungskonformen Neuregelung des mit dem Grundgesetz „unvereinbaren“ Steuerrechts handelt es sich vielmehr um ein *ungewisses* Ereignis, weshalb man richtigerweise von einer geltungsauflösenden „Bedingung“<sup>536</sup> sprechen muss, an die das *BVerfG* die Beibehaltung der Vermögensteuer geknüpft hat. Das ergibt sich zwingend aus § 120 II Nr. 2 AO. Die Anwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes bis *spätestens* Veranlagungszeitraum 1996 stellt sich bei Lichte besehen lediglich als eine *Höchstfrist* dar, wie sie beispielsweise aus den Verjährungsvorschriften des BGB, etwa 199 III Nr. 2 n. F., bekannt ist. Für den Normadressaten war deshalb auch der Wegfall der Vermögensteuererklärungspflicht keineswegs so vorhersehbar, wie es die weiteste Auffassung für die Annahme eines Zeitgesetzes nach § 2 IV StGB fordert. – Nach ihrer Abkehr von der in praxi nur schwer durchzuführenden Unterscheidung von geläuterter Rechtsauffassung und Änderung tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse, kürte die *Rspr.* das Erfordernis der Vorhersehbarkeit zum maßgeblichen Kriterium für die Annahme eines solchen Gesetzes. Wie *Wulf* richtig bemerkt, hatte der Gesetzgeber die *Möglichkeit*, an die Stelle der verfassungsrechtlich bedenklichen verfassungskonforme Vermögensteuervorschriften zu setzen<sup>537</sup>. Wegen des spezifischen Regelungsgehaltes von Art. 3 I GG hätte er dies auf dreierlei Weise gestalten können: Abschaffung der Privilegierung, der Diskriminierung oder – was beides vereint – der ganzen Norm. Formal ist nichts von dem eingetreten, wenngleich mit fruchtlosem Ablauf der „Frist“ der Wegfall der Steuernormen mit Gesetzeskraft materiell eingetreten ist. Realisiert hat sich damit eine zu 1/3 vorhersehbare Regelungschance. Das erfüllt nach keiner bislang vertretenen Ansicht die Voraussetzung eines Zeitgesetzes.

Aber auch das zweite Argument *Wulfs*, das in der Sache auf die Anwendung des § 2 V StGB hinausläuft, hält nicht Stich. Führen wir uns nochmals die Entwicklung der alten reichsgerichtlichen Unterscheidung zwischen „besserer Rechtskenntnis“ und „Änderung tatsächlicher oder rechtlicher Voraussetzungen der Strafbarkeit“ vor Augen: Weil diese Unterscheidung in praxi nur schwer zu treffen war, rekurierte man auf den ihr zugrundeliegenden Leitgedanken und begann, Zeitgesetze anhand der *Vorhersehbarkeit* ihres Außerkrafttretens zu bestimmen: Ein Zeitgesetz könne – über eine ausdrückliche Befristung hinaus – nur vorliegen, wenn es von vorneherein mit Rücksicht auf außergewöhnliche Verhältnisse oder deren Dauer gelten wolle

---

<sup>535</sup> Vgl. nur die Initiative der ehemaligen Ministerpräsidenten von Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen, *Sigmar Gabriel* und *Peer Steinbrück*, vom 26.11.2002; hierzu Handelsblatt Nr. 229 vom 27.11.2002, 1, 3, 11; hierzu näher *Steinbrück* im Interview mit der Rheinischen Post Nr. 269 vom 20.11.2002, 1,4.

<sup>536</sup> Zutreffend *Niebler*, Stbg. 2001, 116, 117; s. oben, S. 85.

<sup>537</sup> *wistra* 2001, 41, 48.

und diesen Übergangscharakter auch *erkennen lasse*<sup>538</sup>. Denn in solchen Fällen beruhe der Wegfall der Norm auch nicht auf einer Missbilligung des alten Rechts, sondern allein auf einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse: Ein Zeitgesetz soll demnach außer Kraft treten, wenn die tatsächlichen Voraussetzungen seiner Existenz nicht mehr gegeben seien und dies für den Bürger auch erkennbar war.

Nun lässt sich gerade das im Falle der Vermögensteuer nicht behaupten. Denn das *BVerfG* hat ja nicht pauschal die Idee der Besteuerung von Vermögen mit dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit versehen<sup>539</sup>. Wesentliches Argument für die Feststellung der Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz war die gleichheitssatzwidrige Bewertung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen. Hieraus zieht *Wulf* den Schluss, der faktische Wegfall der Vermögensteuer beruhe gerade nicht auf besserer Rechtskenntnis. Die Fragwürdigkeit einer Entscheidung für die Annahme besserer Rechtskenntnis und gegen die der Veränderung tatsächlicher Umstände ergibt sich aber bereits aus dem oben Gesagten. Darüber hinaus möchte ich Folgendes einwenden: Weil der Gesetzgeber nun einmal von seiner immerhin zweijährigen Höchstfrist zur Neufassung des Vermögensteuerrechts keinen Gebrauch gemacht *hat*, hat sich auch die letzte der drei Möglichkeiten verfassungskonformer – und damit „besserer“ – Regelung aufgrund der mit Gesetzeskraft ausgestatteten Entscheidung des *BVerfG* durchgesetzt. Dass eine inhaltliche Neugestaltung des Vermögensteuerrechts an unterschiedlichen Auffassungen von *BR* und *BT* scheiterte, ändert an dieser Bewertung nichts. Die Anforderungen an eine „bessere Rechtskenntnis“ dürfen schon aus Gründen der Gewaltenteilung nicht überzogen werden. Entscheidend ist allein, dass die zur Gesetzgebung berufenen Organe dem Ruf nicht gefolgt sind und die alte Regelung deshalb außer Kraft gesetzt worden ist.

Die Annahme eines Wegfalls des Vermögensteuerrechts aufgrund besserer Rechtskenntnis liegt damit bei Lichte besehen sogar näher als die eines Wegfalls wegen geänderter rechtlicher oder tatsächlicher Voraussetzungen. Darüber hinaus gelangt man mit einem Rückgriff auf das Kriterium, welches das schwammige der „besseren Rechtskenntnis“ in der Rechtsprechung praktisch nahezu abgelöst hat, zu einem Ergebnis, das dem von *Wulf* gefundenen widerspricht: Lässt man in materieller Hinsicht die Vorhersehbarkeit einer verfassungskonformen Neuregelung den Ausschlag geben, so ist die Annahme eines Zeitgesetzes nach § 2 IV StGB nicht gerechtfertigt und es bleibt bei der Anwendung des mildereren Strafgesetzes nach dem Meistbegünstigungsprinzip des § 2 III StGB. Denn weder die Zementierung des praktisch vollständigen Wegfalls der Vermögensteuer noch ihre Wiedereinführung in einem verfassungskonformen Gewand waren (und sind nach wie vor) verlässlich vorauszusehen.

---

<sup>538</sup> *BGH*, Urteil vom 02.11.1951 – 2 StR 212/51 – NJW 1952, 72.

<sup>539</sup> Ob eine verfassungskonforme Wiedereinführung der Vermögensteuer überhaupt möglich ist, wird von *Seer* angezweifelt; etwa im Handelsblatt Nr. 229 vom 27.11.2002, 1, 3.

### **c. Kein Zeitgesetz aufgrund gleichheitssatzwidrigen Steuerrechts**

Quintessenz der am Beispiel gewonnenen Erkenntnisse: Beruht die Unvereinbarkeit der Steuernorm mit dem Grundgesetz auf einem Gleichheitssatzverstoß, und lässt der Gesetzgeber die Zeit, die ihm zur Neuregelung bleibt, ungenutzt verstreichen, so kommt es für die Annahme eines Zeitgesetzes im Sinne von § 2 IV StGB entscheidend darauf an, ob es für den Normadressaten hinreichend *erkennbar* ist, dass eine zu der verfassungswidrigen Rechtsquelle gehörende strafbewehrte Erklärungspflicht „nur für eine bestimmte Zeit gilt“. Kann man dies in casu bejahen, liegt ein Fall des § 2 IV StGB vor. Andernfalls bleibt es bei der Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips nach § 2 III StGB. Dies hat dann die Straflosigkeit einer Vermeidung der verfassungswidrigen Steuer nach ersatzlosem Wegfall ihrer strafbewehrten Erklärungspflicht zur Folge.



## G. Zusammenfassung

Erklärt das *BVerfG* ein Steuergesetz für verfassungswidrig und nichtig, entfällt seine tatbestandliche Anknüpfung an § 370 I AO. Gegen den Beschuldigten und Angeeschuldigten ist das Verfahren gemäß § 170 II StPO einzustellen. Der Angeklagte ist vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freizusprechen. Im Falle einer Verurteilung wegen Hinterziehung einer Steuer, die aufgrund und im Zeitraum der für nichtig erklärten Norm bemessen worden ist, ordnet § 79 I BVerfGG die Durchführung eines Wiederaufnahmeverfahrens an. Dasselbe gilt für eine isolierte „Unvereinbarerklärung“. Die Appellentscheidung hingegen enthält hingegen – anerkannt – eine Vereinbarerklärung, so dass sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine steuerliche Anknüpfungsnorm nicht auf den Steuerhinterziehungstatbestand auswirken können.

In einer „Unvereinbarerklärung“, an die sich eine Weiteranwendungsgestattung schließt, liegt in Wirklichkeit eine aufschiebend bedingte Vereinbarerklärung. Denn eine Anordnung, die keine Geltungschance hat, solange die Weiteranwendung der gegensätzlichen Anordnung Vorrang genießt, kann nicht verbindlich sein. Der Begriff „Unvereinbarerklärung“ ist deshalb eine Falschbezeichnung – eine *falsa demonstratio*. Die Hinterziehung einer solchen Abgabe erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 I AO.

Handelt der Täter auch vorsätzlich, könnte ihm noch allein die Einsicht fehlen, Unrecht zu verwirklichen. Dieser Fall wird dann von § 17 S. 1 StGB erfasst, wenn der Täter fest davon ausgeht, dass sein Verhalten straflos bleibt. Allerdings sind auch seine dahingehenden Zweifel nach den Regeln des Verbotsirrtums zu behandeln, so dass es in beiden Fallgestaltungen auf die Vermeidbarkeit der Fehlvorstellungen ankommt. Hier lässt sich keine pauschale Einordnung vornehmen; jedoch dürften die Komplexität der Materie und die aufgetretenen Unsicherheiten in *Rspr.* und *Lit.* die Annahme der Unvermeidbarkeit in den meisten Fällen nahelegen, wenn § 370 I AO die Strafbarkeit an eine mit dem Grundgesetz „unvereinbare“, aber übergangsweise geltende Norm knüpft.

Soweit auf dem Boden des Tatzeitrechts zu beurteilende Handlungen des Täters dennoch strafbar sind, bieten letztlich Strafzumessungsvorschriften und das strafprozessrechtliche Opportunitätsprinzip Ansatzpunkte für milde Strafen oder Verfahrenseinstellungen. Denn zumindest die Pflichtwidrigkeit des täterschaftlichen Verhaltens dürfte grundsätzlich eher gering sein.

Die Strafbarkeit wegen Hinterziehung verfassungswidrig gewordener Steuern entfällt schließlich dann, wenn § 2 StGB dies verlangt. Entsteht ein Steueranspruch infolge fruchtlosen Verstreichenlassens einer vom *BVerfG* gesetzten Höchstfrist nicht mehr, so ist wegen des Wegfalls der bemakelten Norm auch der Angriff auf eine solche Abgabe nicht mehr strafbar. Die Bestrafung dessen, der vor Ablauf der Zeitspanne eine solche Steuer verkürzt hat, hängt dann davon ab, ob die Weiteranwendungsgestattung der Ausfüllungsnorm im Zusammenspiel mit dem jeweils ein-



schlägigen ausfüllungsbedürftigen Merkmal in § 370 I AO den Charakter eines Zeitgesetzes verleiht. Verneint man das, kommt der Täter in den Genuss der Meistbegünstigung, wie es § 2 III StGB verlangt.

Beruhet die „Unvereinbarkeit“ der steuerlichen Ausfüllungsnorm auf einem Gleichheitssatzverstoß, wie es etwa bei der Vermögensteuer der Fall war, kommt es für die Einordnung in den Regelungsmechanismus der Absätze 3 und 4 von § 2 StGB darauf an, ob eine strafbewehrte Erklärungspflicht aus der Sicht des Normadressaten bei Tatbegehung nur noch „für eine bestimmte Zeit“ gelten, oder ob eine Neuregelung der Materie durch den Gesetzgeber erfolgen dürfte. Bleiben bei dieser Beurteilung Unsicherheiten, ist zugunsten des Täters im Zweifel davon auszugehen, dass eine Neuregelung noch erfolgen wird, so dass der Vermeider gemäß § 2 III StGB straflos wird. Nur in den Fällen, in denen es für den Normadressaten unmissverständlich klar ist, dass eine gesetzliche Regelung der steuerrechtlichen Materie nach Ablauf der vom *BVerfG* gesetzten Höchstfrist entfällt, stempelt die Weiteranwendungsgestattung für „unvereinbar“ mit dem Grundgesetz Ausfüllungsnorm und Blankettmerkmal des § 370 I AO zu einem Strafgesetz, das nur noch „für eine bestimmte Zeit“ gilt. Dies hat dann die weitere Anwendbarkeit des älteren und schärferen Rechts zur Folge.





## Literaturverzeichnis

**A**brahams, Peter/Schwarz, Thomas: Nichtzahlung des Entgelts für „Telefon-Sex“ – Vollendeter Betrug, untauglicher Versuch oder Wahndelikt? – LG Mannheim – Urt. v. 18.5.95 – (12) 3 Ns 21/95 = NJW 1995, 398, in: Jura 1997, 355 - 358

AK: Alternativ-Kommentar zum Strafgesetzbuch Band 1 §§ 1 – 21, Neuwied u.a.1990 (zit.: AK-Bearb.)

Amelung, Knut: Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft, Dissertation Universität Göttingen 1972, Frankfurt am Main 1972

Arndt, Hans-Wolfgang/Schumacher, Andreas: Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, 2603 – 2605

Arzt, Gunther/Weber, Ulrich: Strafrecht Besonderer Teil, Bielefeld 2000

Arzt, Gunther/Weber, Ulrich: Strafrecht Besonderer Teil LH 4: Wirtschaftsstraftaten, Vermögensdelikte (Randbereich), Fälschungsdelikte, 2. Auflage, Bielefeld 1989

**B**ackes, Peter: Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Dissertation Universität Köln 1981, Köln 1981

Backes, Peter: Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, StuW 1982, 253 – 267

Bachmann, Jochen: Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht, Dissertation Universität Kiel 1992, Berlin 1993

von Bar, Carl Ludwig: Geschichte des deutschen Strafrechts und der Strafrechtstheorien, 2. Neudruck der Ausgabe Berlin 1882, Aalen 1992

Bauerle, Gerhard: Steuerstrafe droht: Steuervorteil und Strafe nach neuem Recht, Dissertation Freiburg im Breisgau 1970, Haufe 1970

Baumann, Jürgen/Weber, Ulrich/Mitsch, Wolfgang: Strafrecht Allgemeiner Teil, 10. Auflage, Bielefeld 1995 (Bearb. kursiv)

Benda, Ernst/Klein, Eckart: Lehrbuch des Verfassungsprozeßrechts, 2. Auflage, Heidelberg 1991

Bernsmann, Klaus/Zieschang, Frank: Zur strafrechtlichen Haftung des Verursachers einer Gefahrenlage für Schäden eines Retters, JuS 1995, 775 – 779

- 
- Berz, Ulrich: Formelle Tatbestandsverwirklichung und materialer Rechtsgüterschutz, Habilitationsschrift Universität Giessen 1979/1980, München 1986
- Bilsdorfer, Peter: Fortsetzungszusammenhang bei Nichtabgabe und Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, DStR 1982, 132– 134
- Binding, Karl: Die Normen und ihre Übertretung Band 1, Normen und Strafgesetze, Neudruck der 4. Auflage Leipzig 1922, Aalen 1965
- Binding, Karl: Handbuch des Strafrechts, Neudruck der Ausgabe Leipzig 1885, Aalen 1991
- Bockelmann, Paul/Volk, Klaus: Strafrecht Allgemeiner Teil, 4. Auflage, München 1987
- Bönitz, Dieter: Strafgesetze und Verhaltenssteuerung, Habilitationsschrift Universität Göttingen 1989, Göttingen 1991
- Bohnert, Joachim: Die Einstellungsbeschlüsse nach §§ 206a, 206b StPO, GA 1982, 166 – 177
- Bonner Kommentar: Kommentar zum Bonner Grundgesetz, 44. Lieferung, März 1982 (zit.: BK-Bearb.)
- Bornheim, Wolfgang: Der Vermögensteuerbeschuß des BVerfG vom 22.6.1995, DB 1997, 1534 – 1539
- Bornheim, Wolfgang: „Halbteilungsgrundsatz“ und Steuerhinterziehung, StuW 1998, 146 – 158
- Bornheim, Wolfgang: Die Hinterziehung verfassungswidriger Steuern, PStR 1998, 195 – 199
- Bornheim, Wolfgang: Verfassungswidrige Steuern und Verlängerung der Festsetzungsverjährung aufgrund Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, Stbg 1998, 549 – 556
- Bornheim, Wolfgang: Verfassungswidrigkeit des § 32c EStG und steuerstrafrechtliche Auswirkungen, PStR 1999, 136 – 139
- Bornheim, Wolfgang: Hinterziehung von Vermögensteuer – Strafrechtliche Aspekte, Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO, Stbg 1999, 310 – 318 (Teil I), 372 – 377 (Teil II)
- Braun, Michael: Dürfen Steuersünder hoffen?, DStZ 2000, 44 f.
- Bull, Hans-Peter: Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281 – 284

Burkhard, Jörg: Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO bei Vermögensteuerhinterziehungen trotz Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer?, Stbg 2000, 122 – 126

Burkhardt, Björn: Rechtsirrtum und Wahndelikt, JZ 1981, 681 – 688

Burkhardt, Björn: Zur Abgrenzung von Versuch und Wahndelikt im Steuerstrafrecht, wistra 1982, 178 – 181

Butzer, Hermann: Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, StuW 1999, 227 – 242

Burgstaller, Manfred: Das Fahrlässigkeitsdelikt im Strafrecht, Wien 1974

Buschmann, Walter/Luthmann, Walter: Das neue Steuerstrafrecht, Neuwied 1969

**D**annecker, Gerhard: Das intertemporale Strafrecht, Habilitationsschrift Universität Freiburg im Breisgau 1991/1992, Tübingen 1993

Dannecker, Gerhard: Parteispendenproblematik, Köln 1986

Dannecker, Gerhard: Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, Dissertation Universität Freiburg im Breisgau 1983, Köln 1984

Daragan, Hanspeter: Anmerkung zum Beschluss des LG München vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 – DStR 1999, 2115 f., DStR 1999, 2116 f.

Degenhard, Karl: Kann die Hinterziehung verfassungswidriger Steuern strafbar sein?, DStR 2001, 1370 – 1379

Dölling, Dieter: Generalprävention durch das Strafrecht: Realität oder Illusion?, ZStW 102 (1990), 1 – 20

Drüen, Klaus-Dieter: Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze, FR 1999, 289 ff.

Duttge, Gunnar: Zur Bestimmtheit des Handlungsunrechts von Fahrlässigkeitsdelikten, Habilitationsschrift Universität Bochum 2001, Tübingen 2001

**E**hlers, Hans: Steuerhinterziehung nach künftigem Recht, FR 1976, 504 f.

Erbs, Georg (Begründer)/Kohlhaas, Max (vorm. Hrsg.)/Ambs, Friedrich (Hrsg.): Erbs/Kohlhaas – Strafrechtliche Nebengesetze Band I, München 2002, Stand: 146. Ergänzungslieferung, Mai 2002 (zit.: Erbs/Kohlhaas-Bearb.)

Eser, Albin/Burkhardt, Björn: Strafrecht I, 4. Auflage, München 1992

- F**ranzen, Klaus/Gast-de Haan, Brigitte/Joecks, Wolfgang: Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2001 (Bearb. kursiv)
- Franzheim, Horst: Parteispenden – Steuerhinterziehung – Straffreiheit?, NStZ 1982, 137 – 141
- Freund, Georg: Erfolgsdelikt und Unterlassen, Habilitationsschrift Universität Mannheim 1990, Köln u.a. 1992
- Freund, Georg: Strafrecht Allgemeiner Teil – Personale Straflehre, Berlin u.a. 1998
- Frisch, Wolfgang: Tatbestandsmäßiges Verhalten und Zurechnung des Erfolges, Heidelberg 1988
- Frisch, Wolfgang: Vorsatz und Risiko, Köln u.a. 1983
- G**ast- de Haan, Brigitte: Steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Familienlastenausgleich, BB 1991, 2490 – 2493
- Göggerle, Werner/Müller, Lutz: Fallkommentar zum Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, 2. Auflage, Pfaffenweiler 1987
- Göggerle, Werner: Zur Frage des geschützten Rechtsguts im Tatbestand der Steuerhinterziehung, BB 1982, 1851 – 1856
- Göhler, Erich: Das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch, NJW 1974, 825 – 836
- Götz, Heinrich: Der Wirkungsgrad verfassungswidriger Gesetze, NJW 1960, 1177 – 1182
- Günther, Hans-Ludwig: Strafrechtswidrigkeit und Strafunrechtsausschluß, Habilitationsschrift Universität Trier 1981, Köln u.a. 1983
- Gusy, Christoph: Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, Habilitationsschrift Fernuniversität Hagen 1983, Berlin 1985
- Gutmann, Alexander: Der Vermögensschaden beim Betrug im Licht der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung (I), MDR 1963, 3 – 8
- H**aass, Jörg: Anmerkung zum Beschluss des LG München II vom 11.11.1999 – 5 Qs 12/99 – NStZ 2000, 538 f.
- Habscheid, Gerhard: Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, Diss. Bochum, Köln 2003

- 
- Hartung, Fritz: Steuerstrafrecht – Kommentar zu den Bestimmungen des Dritten Teiles, Abschnitt 1 der Reichsabgabenordnung, 3. Auflage, Berlin, Frankfurt am Main 1962
- Hein, Peter: Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht, Dissertation Universität Bonn 1987, Baden-Baden 1988
- Helgerath, Roland: Aids – Einwilligung in infektiösen Geschlechtsverkehr, NStZ 1988, 262 – 264
- Henke, Georg: Steuerhinterziehung durch Verkauf zur Sicherung übereigneter Sachen, NJW 1967, 1006 – 1010
- Henke, Georg: Kritische Bemerkungen zur Auslegung des § 396 AO (Steuerhinterziehung), FR 1966, 188 – 192
- Hensel, Albert: Steuerrecht, Berlin 1986, Reprint der Ausgabe Berlin 1933
- Herzberg, Rolf Dietrich: Aberratio ictus und error in obiecto (1. Teil), JA 1981, 369 – 374
- Herzberg, Rolf Dietrich: Kritik der teleologischen Auslegung, NJW 1990, 2525 – 2530
- Herzberg, Rolf Dietrich: Aberratio ictus und abweichender Tatverlauf, ZStW 85 (1973), 867 – 892
- Herzberg, Rolf Dietrich: Grundfälle zur Abgrenzung von Tatumstandsirrtum und Verbotsirrtum, JuS 1999, 1073 – 1078
- Herzberg, Rolf Dietrich: Strafbare Nötigung durch Versperren des Fahrwegs?, GA 2001, 568 – 568
- Herzberg, Rolf Dietrich: „Der Anfang der Geburt als Ende der „Schwangerschaft“ – das „Ungeborene“ als Mensch und Person?“, in: Festschrift für Gerd Geilen, Hrsg.: Klaus Bernsmann, Klaus Ulsenheimer, 39 – 62, Köln u.a. 2003
- Herzberg, Rolf Dietrich: „Rechtsirrigte Annahme einer Straftatbegehung – Versuch oder Wahndelikt?“ in Gedächtnisschrift für Ellen Schlüchter, 189 – 208, Hrsg.: Gunnar Duttge, Lutz Meyer-Goßner, Günter Warda, Gerd Geilen, Köln u.a. 2002
- Herzog, Felix/Nestler-Tremel, Cornelius: Aids und Strafrecht – Schreckensverbreitung oder Normstabilisierung?, StV 1987, 360 – 371
- Hesse, Konrad: Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, Heidelberg 1999
- Heußner, Hermann: Folgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ohne Nichtigerklärung, NJW 1982, 257 – 263
- Hey, Johanna: Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, Der Betrieb 2004, 724 – 730



- 
- Höser, Jürgen: Vorbereitungshandlung und Versuch im Steuerstrafrecht, Dissertation Universität zu Köln 1984, Köln 1984
- Hoffmann, Gerhard: Die Verwaltung und das verfassungswidrige Gesetz, JZ 1961, 193 – 205
- Hübschmann, Walter (Begr.)/Söhn, Hartmut: Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: Kommentar, 10. Auflage, Köln 1995, Lfg. 171, November 2001 (zit.: Hübschmann/Hepp/Spitaler-Bearb.)
- Ipsen, Jörn: Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, Habilitationsschrift Universität Göttingen 1979/1980, Baden-Baden 1980
- Ipsen, Jörn: Nichtigerklärung oder „Verfassungswidrigerklärung“ – Zum Dilemma der verfassungsgerichtlichen Normenkontrollpraxis, JZ 1983, 41 – 45
- Isensee, Josef (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland Band VI, Heidelberg 1987 (zit.: Isensee-Bearb.)
- Jachmann, Monika: Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit – Belastungsobergrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97 – 106
- Jachmann, Monika: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Aachen 1996
- Jakobs, Günther: Strafrecht Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Berlin, New York 1991
- Jarass, Hans/Pieroth, Bodo: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 4. Auflage, München 1997 (Bearb. kursiv)
- Jeschek, Hans-Heinrich/Weigend, Thomas: Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil, 5. Auflage, Berlin 1996
- Käckell, Lothar: Die Bedeutung des Strafgesetzbegriffes in der Lehre von der strafrechtlichen Rückwirkung, Frankfurt am Main 1977
- Kaufmann, Arthur: Das Unrechtsbewußtsein in der Schuldlehre des Strafrechts, Mainz 1950
- Kaufmann, Arthur: Die Parallelwertung in der Laiensphäre, München 1982
- Kindhäuser, Urs: Gefährdung als Straftat, Habilitationsschrift Universität Freiburg im Breisgau 1987, Frankfurt am Main 1989
- Kindhäuser, Urs: Zur Unterscheidung von Tat- und Rechtsirrtum, GA 1990, 407 - 423

- 
- Kirchhof, Paul: Der bestandskräftige Bescheid im Steuerverfahren und im Strafverfahren, NJW 1985, 2977 – 2985
- KK: Karlsruher Kommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz mit Einführungsgesetz, 4. Auflage, München 1999 (zit.: KK-Bearb.)
- Klein, Franz (Begr.)/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht – 7. Auflage, München 2000 (zit.: Klein-Bearb.)
- Koch, Karl (Hrsg.): Abgabenordnung, 5. Auflage, Köln u.a. 1996 (zit.: Koch-Bearb.)
- Koch, Karl: Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, insbesondere zur Änderung des steuerlichen Spendenrechts, DStZ 1983, 244 – 249
- Kohlmann, Günter/Hilgers-Klautzsch, Brigitte: Bestrafung wegen Hinterziehung verfassungswidriger Steuern?, wistra 1998, 161 – 168
- Kohlmann, Günter: Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht: Kommentar zu den §§ 369 – 412 AO 1977, Loseblatt-Ausgabe, Stand: 28.06.2002, 6. Auflage, Köln 1997
- Kohlmann, Günter: Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung – Anspruch und Wirklichkeit –, in: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht, hrsg. v. Günter Kohlmann, Köln 1983, 5 – 26
- Kohlmann, Günter/Sandermann, Almut: Die strafrechtliche Bekämpfung von Steuerverkürzungen – unlösbare Aufgabe für den Gesetzgeber?, StuW 1974, 221 – 251
- KMR: Kommentar zur Strafprozeßordnung, Band 3, Stand: 32. Lieferung, September 2002, Bernd von Heintschel-Heinegg/Heinz Stöckel (Hrsg.), Neuwied u.a. 1993
- Köhler, Michael: Strafrecht Allgemeiner Teil, Berlin u.a. 1997
- Krey, Volker: Strafrecht Besonderer Teil Band 2 – Vermögensdelikte, 10. Auflage, Stuttgart u.a. 1995
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Lehrbuch des Steuerrechts, Band 1, München 1991
- Küper, Wilfried: Revisionsgerichtliche Sachprüfung oder Sachrüge? in: Festschrift für Gerd Pfeiffer, Hrsg.: Otto Friedrich Freiherr von Gramm, Peter Risch und Klaus Tiedemann, Köln u.a. 1988, 425 – 447
- Kuhlen, Lothar: Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nichtvorsatzausschließendem Irrtum, Habilitationsschrift Universität Frankfurt am Main 1985, Frankfurt am Main 1987

- 
- Lagodny, Otto: Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, Habilitationsschrift Universität zu Freiburg im Breisgau 1996, Tübingen 1996
- Lange, Richard: Der Rechtsstaat als Zentralbegriff der neuesten Strafrechtswicklung, Tübingen 1952
- Langer, Winrich: Das Sonderverbrechen, Dissertation Universität Hamburg 1970, Berlin 1972
- Larenz, Karl: Hegels Zurechnungslehre und der Begriff der objektiven Zurechnung, Dissertation Universität Göttingen 1927, Neudruck der Ausgabe Leipzig 1927, 1970
- Lammerding, Jo/Hackenbroch, Rüdiger: Steuerstrafrecht einschließlich Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht, 7. Auflage, Lübeck 1979
- Lechner, Hans/Zuck, Rüdiger: Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar, 4. Auflage, München 1996
- LK: Leipziger Kommentar – Großkommentar zum Strafgesetzbuch, 11. Auflage, 1. Lieferung §§ 1 – 2, 14. Lieferung §§ 15 – 18, Hrsg.: Burkhard Jähnke, Heinrich Wilhelm Laufhütte, Walter Odersky, Berlin/New York 1992, 1994 (zit.: LK-Bearb.)
- Leisner, Walter: Sozialbindung des Eigentums, Berlin 1972
- von Liszt, Franz: Der Zweckgedanke im Strafrecht, ZStW 3 (1883), 1 – 47
- Lohmeyer, Heinz: Die Vorteilserschleichung im Steuerstrafrecht, GA 1967, 321 – 332
- Löwe-Rosenberg: Die Strafprozeßordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz – Großkommentar, 24. Auflage, Berlin, New York 1989
- Malms, Heinz-Dietrich: Einstellung nach § 153 und § 153a StPO durch die Finanzbehörden, wistra 1994, 337 f.
- von Mangoldt, Hermann (Begr.)/Klein, Friedrich (Hrsg.)/Starck, Christian: Das Bonner Grundgesetz – Kommentar, Band 1, 4. Auflage, München 1999 (zit.: Mangoldt/Klein/Starck-Bearb.)
- Mattern, Gerhard: Steuer-Strafrecht, Köln 1949
- Mattern, Gerhard: Verwaltungs- und gerichtliches Steuer-Strafverfahren, ZStW 67 (1955), 363 – 427
- Maunz, Theodor/Schmidt-Bleibtreu, Bruno (Begr.): Bundesverfassungsgerichtsgesetz – Kommentar, München 1987

- 
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Begr.): Grundgesetz Kommentar, Bände 2 und 5, Stand: 31. Lfg., Mai 1994 und 39. Lfg., Juli 2001, München 2001
- Maurach, Reinhart (Begr.)/Zipf, Heinz: Strafrecht Allgemeiner Teil, Teilband 1, 7. Auflage, Heidelberg 1987
- Meier, Bernd-Dieter: Strafrechtliche Aspekte der Aids-Übertragung, GA 1989, 207 – 230
- Meine, Gerd: Zu den strafrechtlichen Auswirkungen der Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995, DStR 1999, 2101 – 2104
- Meine, Gerd: Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977, Dissertation Universität Kiel 1983, Köln 1984
- Merkel, Reinhard: Forschungsobjekt Embryo, München 2002
- Merkel, Reinhard: Strafrecht und Satire im Werk von Karl Kraus, Dissertation Universität München 1993, München 1993
- Meyer, Maria-Katharina: Ausschluss der Autonomie durch Irrtum, Habilitationsschrift Universität Hamburg 1984, Köln u.a. 1984
- Meyer, Fritz: Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, NStZ 1986, 443 – 446
- Moench, Christoph: Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, Dissertation Universität Freiburg im Breisgau 1977, Baden-Baden 1977
- Mössner, Jörg Manfred: Gerechtigkeit und Moral im Steuerrecht, DStZ 1990, 132 – 138
- von Münch, Ingo/Kunig, Philip (Begr.): Grundgesetz – Kommentar, Band 2 (Art. 20 bis Art. 69), 5. Auflage, München 2001 (zit.: Münch/Kunig-Bearb.)
- Müller, Martin: Zolldelikte, Dissertation Universität Frankfurt am Main 1983, Frankfurt am Main 1983
- N**Neumann, Ulfrid: Der Verbotsirrtum (§ 17 StGB), JuS 1993, 793 - 799
- Niebler, Klaus: Höchstrichterliche Hilfe für angebliche Steuerzahler, Stbg 2000, 221 – 226
- Niebler, Klaus: Hinterziehungszinsen zur Vermögensteuer?, Stbg 2001, 116 – 122
- NK: Nomos-Kommentar zum Strafgesetzbuch I, 11. Lfg. (Februar 2002), Gesamtdredaktion: Ulfrid Neumann, Ingeborg Puppe, Wolfgang Schild, Baden-Baden 1995, (zit.: NK-Bearb.)

- Otto, Harro: Die Bedeutung der eigenverantwortlichen Selbstgefährdung im Rahmen der Delikte gegen überindividuelle Rechtsgüter, Jura 1991, 443 – 448
- Palandt, Otto (Begr.): Bürgerliches Gesetzbuch, 61. Auflage, München 2002 (zit.: Palandt-Bearb.)
- Papier, Hans-Jürgen: Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973
- Papier, Hans-Jürgen/Dengler, Andreas: Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit Steuerfahndungsmaßnahmen bei Banken, BB 1996, 2541 – 2548 (Teil I), BB 1996, 2593 – 2601 (Teil II)
- Pestalozza, Christian: „Noch verfassungsmäßige“ und „bloß verfassungswidrige Rechtslagen“ in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz Erster Band Verfassungsgerichtsbarkeit, Hrsg.: Christian Starck, Tübingen 1976, 520 – 567
- Pestalozza, Christian: Verfassungsprozeßrecht, 3. Auflage, München 1991
- Peters, Karl: Strafprozeß, 3. Auflage, Heidelberg/Karlsruhe 1981
- Pfeiffer, Gerd: Strafprozeßordnung – Gerichtsverfassungsgesetz – Kommentar, 4. Auflage, München 2002
- Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard: Grundrechte Staatsrecht II, 11. Auflage, Heidelberg 1995
- Pietzker, Jost: Zur Inzidentverwerfung untergesetzlicher Rechtsnormen durch die vollziehende Gewalt, AöR 101 (1976), 374 – 399
- Plewka, Harald/Heerspink, Frank: Nichtabführung von verfassungswidrig überhöhten bzw. ungleichen Steuerforderungen, BB 1999, 2429 – 2434
- Prittwitz, Cornelius: Strafrecht und Risiko, Habilitationsschrift Frankfurt am Main 1991/1992, Frankfurt am Main 1993
- Prittwitz, Cornelius: Die Ansteckungsgefahr bei AIDS, JA 1988, 427 – 440
- Puppe, Ingeborg: Juristische Methodenlehre für die Strafrechtshausarbeit – Ein Trockenkurs für Vorgerückte – JA 1989, 345 – 364
- Putzke, Holm/Scheinfeld, Jörg: Strafprozessrecht, Lehrbuch, Baden-Baden 2005
- Rath, Jürgen: Grundfälle zum Unrecht des Versuchs, JuS 1999, 32 – 36
- Reiß, Wolfram: Zur Abgrenzung von untauglichem Versuch und Wahndelikt am Beispiel der Steuerhinterziehung, wistra 1986, 193 – 199

- 
- Reiß, Wolfram: Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei der Steuerhinterziehung, *wistra* 1987, 161 – 165
- Rolletschke, Stefan: Die Hinterziehung (verfassungswidriger) Vermögensteuer, *DStZ* 2000, 211 – 215
- Rose, Gerd: Der Steuer-Plafondierungsbefehl des BVerfG und seine Durchsetzung, *DB* 1997, 494 – 501
- Rose, Gerd: Der Halbteilungsgrundsatz – Kein Obiter Dictum, *DB* 1998, 1154 f.
- Roxin, Claus: Täterschaft und Tatherrschaft, 6. Auflage, Berlin u.a. 1994
- Roxin, Claus: Strafverfahrensrecht, 25. Auflage, München 1998
- Roxin, Claus: Strafrecht Allgemeiner Teil Band I, 3. Auflage, München 1997
- Roxin, Claus: Die Abgrenzung von untauglichem Versuch und Wahndelikt, *JZ* 1996, 981– 987
- Röhl, Klaus F.: Allgemeine Rechtslehre, 2. Auflage, Köln u.a. 2001
- Rudolphi, Hans-Joachim: Anmerkung zu BGH – Beschluss vom 25.09.1990 – 4 StR 359/90 – St 37, 179 – 183 = *JZ* 1991, 571 f., 572 – 574
- Rüping, Hinrich: Blankettnormen als Zeitgesetze, *NStZ* 1984, 451 f.
- Sachs, Michael (Hrsg.): Grundgesetz Kommentar, 2. Auflage, München 1999  
(zit.: Sachs-Bearb.)
- Salditt, Franz: Die Hinterziehung ungerechter Steuern in: Festschrift für Klaus Tipke, herausgegeben von Joachim Lang, Köln 1995, 475 – 485
- Salditt, Franz: Hinterziehung ungerechter Steuern, *StraFo* 1997, 65 – 69
- von Savigny, Friedrich Carl: System des heutigen römischen Rechts, 3. Ausgabe 1961, Nachdruck der Ausgabe von 1849
- Samson, Erich: Möglichkeiten einer legislatorischen Bewältigung der Parteispendenproblematik, *wistra* 1983, 235 – 241
- Sangmeister, Bernd: Das Bundesverfassungsgericht und das Verfassungsprozessrecht, dargestellt am Beispiel seiner Beschlüsse zur Familienbesteuerung v. 10.11.1998, *StuW* 2001, 168 – 188
- Schlaich, Klaus: Das Bundesverfassungsgericht, 4. Auflage, München 1997
- Schleeh, Jörg: Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des steuerlichen Verhaltens, *FR* 1970, 604 – 609
- Schlehofer, Horst: Einwilligung und Einverständnis, Dissertation Universität Bochum 1985, Köln u.a. 1985

- 
- Schlehofer, Horst: Juristische Methodologie und Methodik der Fallbearbeitung (Teil 1), JuS 1992, 572 – 578
- Schlink, Bernhard: Freiheit durch Eingriffsabwehr – Rekonstruktion der klassischen Grundrechtsfunktion, EuGRZ 1984, 475 – 468
- Schlüchter, Ellen: Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale, Habilitationsschrift Universität Tübingen 1982, Tübingen 1983
- Schlüchter, Ellen: Strafrecht Allgemeiner Teil in aller Kürze, 3. Auflage, Thüningersheim/Frankfurt am Main 2000
- Schlüchter, Ellen: Grundfälle zum Bewertungsirrtum des Täters im Grenzbereich zwischen §§ 16 und 17 StGB, JuS 1985, 373 – 380
- Schlüchter, Ellen: Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht, wistra 1985, 34 – 51 und 94 – 97 (Schluss)
- Schlüchter, Horst: Der Strukturbegriff im Verwaltungsrecht. Eine Studie über das Finden des Begriffs Struktur im Hinblick auf seine Verwendung im Verwaltungsrecht, Dissertation Universität Würzburg, Würzburg 1974
- Schmalz, Dieter: Staatsrecht, 4. Auflage, Baden-Baden 2000
- Schmidt, Rolf: Ist die Hinterziehung von Vermögensteuer weiterhin strafbar? wistra 1999, 121 – 126
- Schmidhäuser, Eberhard: Strafrecht Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Tübingen 1975
- Schönke/Schröder: Strafgesetzbuch Kommentar, Adolf Schönke/Horst Schröder (Hrsg.), 26. Auflage, München 2001 (zit.: Schönke/Schröder-Bearb.)
- Schumann, Heribert: Strafrechtliches Handlungsunrecht und das Prinzip der Selbstverantwortung der Anderen, Habilitationsschrift Universität Tübingen 1983/1984, Tübingen 1986
- Schumann, Heribert: Anmerkung zu BGH, Beschluss vom 14.08.1986 – 4 StR 400/86 (LG Münster) - JZ 1987, 522 – 526
- Schünemann, Bernd: Riskanter Geschlechtsverkehr eines HIV-Infizierten als Tötung, Körperverletzung oder Vergiftung?, JR 1989, 89 – 95
- Schnapp, Friedrich: Was können wir über das Sozialstaatsprinzip wissen?, JuS 1998, 873 – 877
- Schrey, Robert: Der Gegenstand der Einwilligung des Verletzten, Reprint der Ausgabe Breslau 1928, Frankfurt am Main 1977
- Schwind, Hans-Dieter: Kriminologie, Eine praxisorientierte Einführung mit Beispielen, 15. Auflage, Heidelberg 2005
- Seckel, Carola: Die Steuerhinterziehung (§ 370 AO 1977) , 2. Auflage, Lübeck 1979

- von Seeger, Hermann: Ueber die rückwirkende Kraft neuer Strafgesetze, Tübingen 1862
- Seer, Roman: Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht, NJW 1996, 285 – 291
- Seer, Roman: Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280 – 1291
- Seer, Roman: Defizite im finanzgerichtlichen Rechtsschutz, StuW 2001, 3 – 18
- SK StGB: Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Bände 1 (§§ 1 – 79b) und 2 (§§ 80 – 200), Begr.: Hans-Joachim Rudolphi, Eckhard Horn und Erich Samson, 7., teilweise 8. Auflage, Stand: 36. Lieferung (April 2001), Neuwied/Kriftel 1993 (zit.: SK StGB-Bearb.)
- SK StPO: Systematischer Kommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz Band 2, Hans-Joachim Rudolphi (Gesamtredaktion), Loseblatt 15. Lfg. (Stand März 1996), Frankfurt am Main 1986 ff. (zit.: SK StPO-Bearb.)
- Spatscheck, Rainer/Seebode, Frank: Folgen der Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer für das Verfahrensrecht, BB 1999, 2480 – 2484
- Stern, Klaus: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland Band II, München 1980
- Stratenwerth, Günter: Strafrecht Allgemeiner Teil I, 4. Auflage, Köln u.a. 2000
- Streng, Franz: Strafrechtliche Sanktionen, 2. Auflage, Stuttgart 2002
- Suhr, Christian: Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, Dissertation Universität Kiel 1988, Frankfurt am Main 1989
- Terstegen, Walter Otto Wilhelm: Steuerstrafrecht einschließlich Verfahrensrecht, Köln 1956
- Tiedemann, Klaus/Dannecker, Gerhard: Die gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht, Köln 1985
- Tiedemann, Klaus: Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, Habilitationsschrift Universität Tübingen 1969, Tübingen 1969
- Tiedemann, Klaus: Zum Verhältnis von Allgemeinem und Besonderem Teil des Strafrechts, in: Festschrift für Jürgen Baumann, Hrsg.: Gunther Arzt, Gerard Fezer, Ulrich Weber, Ellen Schlüchter und Dieter Rössner, Bielefeld 1992, 7 – 20
- Tiedemann, Klaus: Europäisches Gemeinschaftsrecht und Strafrecht, NJW 1993, 23 – 31
- Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung – Bände 1 und 3, Köln 1993



- Tipke, Klaus (Begr.)/Lang, Joachim: Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996  
(zit.: Tipke/Lang<sup>15</sup>-Bearb.)
- Tipke, Klaus (Begr.)/Lang, Joachim: Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002  
(zit.: Tipke/Lang-Bearb.)
- Tipke, Klaus: Kann das Strafrecht das Steuerrecht verbessern?, PStR 2000,  
143 – 148
- Tröger, Heinrich/Meyer, Heinz: Steuerstrafrecht, 3. Auflage 1957
- Tröndle, Herbert/Fischer, Thomas: Strafgesetzbuch und Nebengesetze, 50. Auflage,  
München 2001 (Bearb. kursiv)
- U**lsamer, Gerhard/Müller, Karl-Dieter: Steuerstrafrechtliche Konsequenzen der  
Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 zum Vermö-  
gensteuergesetz, wistra 1998, 1 – 7
- Umbach, Dieter C./Clemens, Thomas: Bundesverfassungsgerichtsgesetz – Mitarbei-  
terkommentar und Handbuch, Heidelberg 1992 (zit.: Umbach/Clemens-Bearb.)
- Urban, Bernd: Steuerstrafrechtliche Konsequenzen des „Vermögensteuerbeschlus-  
ses“ des BVerfG vom 22.6.1995, DStR 1998, 1995 – 2000
- V**ogel, Joachim: Norm und Pflicht bei den unechten Unterlassungsdelikten, Disser-  
tation Universität Freiburg im Breisgau 1992, Berlin 1993
- Vosberg, Harry: Über die Rückwirkung des Strafgesetzes nach gemeinem deutschen  
Strafrecht, Dissertation Universität Erlangen 1898, Breslau 1898
- W**acke, Gerhard: Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 1966/1967, 75 – 112
- Wank, Rolf: Die Auslegung von Gesetzen, 2. Auflage, Köln u.a. 2001
- Warda, Heinz-Günter: Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei  
Blankettstrafgesetzen, Dissertation Universität Köln 1953, Berlin 1955
- Wasserburg, Klaus: § 79 Abs. 1 BVerfGG im Spannungsverhältnis zwischen  
Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit, StV 1982, 237 – 244
- Weber-Blank, Michael: Einstellung von Steuerstrafverfahren durch die Strafsachen-  
stellen der Finanzbehörden nach §§ 153 und 153a StPO ohne Zustimmung des  
Gerichts, wistra 1995, 134 – 136
- Weber-Grellet, Heinrich: Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung, BB 1996,  
1415 – 1419

- 
- Wessels, Johannes (Begr.)/Beulke, Werner: Strafrecht Allgemeiner Teil, 32. Auflage, Heidelberg 2002 (Autor kursiv)
- Wessels, Johannes/Hillenkamp, Thomas: Strafrecht Besonderer Teil/2, 27. Auflage, Heidelberg 2004 (Autor kursiv)
- Wendt, Rudolf : Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111 – 2118
- Wulf, Martin: Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, Dissertation Universität Kiel 2000, Baden-Baden 2001
- Wulf, Martin: Strafbarkeit der Vermögensteuerhinterziehung und § 370 AO als Blankettgesetz, wistra 2001, 41 – 50
- Z**achariae, Heinrich-Albert: Ueber die rückwirkende Kraft neuer Strafgesetze, Göttingen 1834
- Zippelius, Reinhold: Juristische Methodenlehre, 6. Auflage, München 1994

