

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung . . . . .	1
1. Teil: Grundlegung . . . . .	5
I. Trennung und funktionaler Zusammenhang von Verhaltens- und Sanktionsnorm als normentheoretischer Ausgangspunkt . . . . .	8
II. Legitimation von Strafe . . . . .	10
1. Strafe als Präventionsinstrument . . . . .	11
a) Eine Legitimation der Strafe zum Schutz vor der Gefährlichkeit von Personen widerspricht dem Bürgerverständnis des Grundgesetzes . . . . .	12
b) Die Präventionsidee steht im Widerspruch zum Vorwurfscharakter von Strafe . . . . .	18
c) Eine aus Präventionsinteressen begründete Strafe instrumentalisiert den Einzelnen . . . . .	20
d) Zusammenfassung . . . . .	25
2. Strafe als retributiv-kommunikative Antwort auf die Infragestellung des Rechts . . . . .	26
a) Orientierung der retributiv-kommunikativen Straftheorie auf die „Wiederherstellung der Geltung des Rechts“. . . . .	28
b) Vorschlag für eine deutlichere Abgrenzung zu präventiven Theoremen: Strafe bezweckt die Bestätigung von Gleichheit . . . . .	32
c) Zusammenfassung . . . . .	36
III. Legitimation von Verhaltensnormen . . . . .	37
1. Verhaltensnormen sind das Ergebnis einer Abwägung widerstreitender Interessen . . . . .	38
2. Verhaltensnormen sind aus der ex ante-Perspektive des Adressaten zu bilden . . . . .	39
IV. Legitimation von Sanktionsnormen . . . . .	41
1. Die Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinne von Strafe . . . . .	42

2. Das spezifische Gewicht der Freiheitsanmaßung: Zur notwendigen Differenzierung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit und der Berücksichtigung von Fehlverhaltensfolgen auf der Basis des vorliegenden Strafkonzpts . . . . .	44
a) Das spezifische Verhaltensunrecht der Vorsatztat . . . . .	45
b) Spezifischer Stellenwert von Fehlverhaltensfolgen . . . . .	47
V. Gang der weiteren Untersuchung . . . . .	49
 2. Teil: Legitimation steuerlicher Verhaltensanforderungen als vorstrafrechtliche Verhaltensnormen . . . . .	51
I. Bezugspunkt des Hinterziehungstatbestandes: Die steuerliche Mitwirkungspflicht . . . . .	52
II. Die Legitimationsvoraussetzungen des steuerlichen Zahlungsgebotes . . . . .	53
1. Legitimer Zweck der Steuererhebung . . . . .	55
a) Legitimationsgrund der Fiskalzwecknormen . . . . .	56
b) Legitimationsgründe der Sozialzwecknormen . . . . .	58
c) Zwischenergebnis . . . . .	59
2. Verfassungsrechtliche Grenzen einer legitimen Zweckverfolgung im Steuerrecht . . . . .	59
a) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Steuerrecht . . . . .	59
aa) Der von einzelnen staatlichen Ausgabenposten abstrahierte Einnahmezweck als hinreichend bestimmter Zweck. . . . .	60
bb) Die Überprüfbarkeit der zur Erreichung des Fiskalzwecks geeigneten, erforderlichen und angemessenen Besteuerung der Höhe nach . . . . .	61
cc) Die Relativierbarkeit des Fiskalzwecks im Einzelfall . . .	63
dd) Schlussfolgerung . . . . .	66
b) Das Gleichheitsgebot im Steuerrecht . . . . .	67
c) Ausnahmsweise Legitimation der Steuerzahlungspflicht aus Notstandsgesichtspunkten . . . . .	69
3. Zusammenfassung . . . . .	70
III. Auswirkungen des verfassungswidrigen materiellen Steuergesetzes auf die vom Hinterziehungstatbestand in Bezug genommene Mitwirkungspflicht . . . . .	70

1. Das Fehlen einer steuerlichen Mitwirkungspflicht im Falle der Illegitimität des von ihr geschützten steuerlichen Zahlungsanspruchs . . . . .	71
2. Legitimation einer steuerlichen Mitwirkungspflicht trotz Unvereinbarkeit des materiellen Steuergesetzes mit höherrangigem Recht . . . . .	72
a) Bestehende Unsicherheit im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Lage bei verständiger Würdigung des aus ex ante-Perspektive urteilenden Bürgers . . . . .	72
b) Fall der partiellen Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes . . . . .	75
c) Fall der relativen Verfassungswidrigkeit – Geltung „verfassungswidriger“ (Steuer-)Gesetze kraft alternativ begründbarer Verhaltensnormen . . . . .	76
aa) Verfassungsrechtliche Wertungen zur Geltung rechtswidriger Hoheitsakte . . . . .	77
bb) Die Legitimation eines alternativen abstrakten Zahlungsbefehls bei der Verfassungswidrigkeit eines materiellen Steuergesetzes in Bezug auf die originäre Zwecksetzung . . . . .	84
(1) Legitimation der alternativen Verhaltensnorm <i>nach</i> der verfassungsgerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes . . . . .	85
(a) Schutz der geregelten Arbeit des gesetzgebenden Organs . . . . .	87
(b) Schutz der geregelten Arbeit der mittelverwendenden Institutionen . . . . .	88
(c) Schutz der „gleichmäßig gesicherten Freiheit“ des Einzelnen . . . . .	88
(d) Angemessenheit des Gefahrenabwehrzwecks gegenüber dem Vermögensschutzinteresse des Einzelnen . . . . .	89
(2) Legitimation der alternativen Verhaltensnorm <i>vor</i> der verfassungsgerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes . . . . .	93
(3) Exkurs: Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids trotz verfassungsgerichtlicher Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes in Bezug auf die originäre Zwecksetzung . . . . .	95

(a)	Argumentation des Verfassungsgerichts für einen übergesetzlichen Rechtsschutzausschluss zur Abwehr schwerwiegender Folgen . . . . .	96
(b)	Begründung eines „Behaltensgrundes“ bereits durch den Staat vereinnahmter Steuern durch die Legitimation alternativer Duldungspflichten	98
(c)	Fazit . . . . .	102
(4)	Zusammenfassung . . . . .	102
d)	Stellungnahme zum Streit zwischen der sog. Nichtigkeit- und Vernichtbarkeitslehre . . . . .	104
aa)	Tragfähigkeit einer richtig verstandenen Nichtigkeitslehre	105
bb)	Stellungnahme zu weiteren wesentlichen Einwänden und Argumentationsmustern der bisherigen Diskussion um die Nichtigkeitslehre . . . . .	108
(1)	Wortlautargumente – Art. 100 Abs. 1 GG und § 78 Satz 1 BVerfGG . . . . .	108
(2)	Einheit der Rechtsordnung – Vergleich mit der Geltung anderer Hoheitsakte . . . . .	111
(3)	Die Nichtigkeitslehre als ein der Rechtswirklichkeit entrücktes Theorem? . . . . .	113
(4)	Fazit . . . . .	113
3.	Einordnung der Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts . .	114
a)	Die Nichtig- und die Unvereinbarerklärung . . . . .	114
aa)	Rechtfertigung der Unvereinbarerklärung im steuerrechtlichen Kontext im Verhältnis zur Nichtigkeitsklärung und zur Annahme einer alternativen Verhaltensnorm . . .	118
(1)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zur Abwehr von Gefahren, die im Falle einer Nichtigkeitsklärung mit Vergangenheitsbezug drohen . . . . .	121
(2)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zum Schutz der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers . . . . .	122
(3)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zum Schutz von Individualrechten Dritter . . . . .	124
bb)	Keine Aufrechterhaltung der Sperre des Verwerfungsmonopols durch die Unvereinbarerklärung gegenüber dem Strafgericht . . . . .	125
b)	Die sog. „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ als Feststellung der nur relativen Verfassungswidrigkeit des verfahrensgegenständlichen Gesetzes . . . . .	127

aa) Der „bloß“ deklaratorische Charakter der „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ . . .	128
bb) Verfehlte Kritik an der „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ im Fall der (relativen) Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes . . . . .	130
c) Zusammenfassung . . . . .	133
4. Fallbeispiel: Allphasenumsatzsteuer (BVerfGE 21, 12 ff.) . . . . .	133
a) Verstoß des Umsatzsteuergesetzes gegen den Gleichheitssatz	134
b) Geltung steuerlicher Mitwirkungspflichten trotz Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes . . . . .	135
aa) Geltung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht wegen partieller Geltung des Zahlungsbefehls für die benachteiligte Gruppe vor und nach der verfassungs- gerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit . . .	135
bb) Geltung eines steuerlichen Zahlungsbefehls wegen der Unsicherheit über die verfassungsrechtliche Lage bis zum klärenden Judikat des Verfassungsgerichts . . . . .	136
cc) Geltung des steuerlichen Zahlungsbefehls auf der Basis einer alternativen Verhaltensnorm nach dem Zeitpunkt der Klärung der verfassungsrechtlichen Lage für die Zukunft	137
dd) (Fort-)Geltung bereits vor Klärung der Rechtslage festgestellter steuerlicher Verhaltensnormen nach Erlass des Verfassungsgerichtsjudikats . . . . .	139
c) Der materiellen Rechtslage entsprechende Spruchmöglichkeiten des Bundesverfassungsgerichts – Analyse des Verfassungsurteils BVerfGE 21, 12 ff. . . . .	140
 3. Teil: Legitimation staatlicher Strafe wegen der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern . . . . .	 143
I. Die Erfassung des alternativen Legitimationsgrundes steuerlicher Pflichten durch die Sanktionsnorm des § 370 AO . . . . .	146
II. Bestrafung der Steuerhinterziehung nach Ablauf der Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes . . . . .	148
1. Gegenstand und Binnenarchitektur der Regeln zum intertemporalen Strafrecht . . . . .	149
a) Das Tatzeit- und das Meistbegünstigungsprinzip als Komplementärprinzipien . . . . .	149

b) Das „Zeitgesetz“ als Ausnahme von der Wertung des § 2 Abs. 3 StGB? . . . . .	153
c) Schlussfolgerung . . . . .	155
2. Anwendung des intertemporalen Strafrechts auf den Fall einer Entscheidung über die Hinterziehungsstrafbarkeit nach Ablauf der Geltung der alternativen Verhaltensnorm bzw. nach Feststellung der Nichtig-/Unvereinbarkeit des maßgeblichen materiellen Steuergesetzes . . . . .	156
a) Fall der Unvereinbarerklärung mit Feststellung der Geltung des verfassungswidrigen materiellen Steuergesetzes . . . . .	156
b) Fall der Nichtigerklärung und Unvereinbarerklärung des materiellen Steuergesetzes . . . . .	158
3. Zusammenfassung . . . . .	159
III. Der Eintritt von Fehlverhaltensfolgen bei der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern – Abgrenzung von Vollendung und Versuch . . . . .	160
IV. Die Berücksichtigung des Irrtums des Adressaten eines verfassungswidrigen Steuergesetzes über die Legitimierbarkeit der steuerlichen Mitwirkungspflicht . . . . .	163
Schlusswort . . . . .	169
Literaturverzeichnis . . . . .	171
Register . . . . .	185