

## Inhaltsübersicht

<b>A. Einführung: Selbstevidenz und Exzessionalität des Schutzes staatlicher Steueransprüche .....</b>	<b>27</b>
I. Steuerhinterziehung als schweres Strafrecht .....	27
II. Denkanstöße .....	32
III. Gang der Abhandlung .....	37
IV. Begrenzungen .....	40
<b>B. Grundlegung durch Systematisierung: Betrug und Steuerhinterziehung als Teile einer Deliktsfamilie .....</b>	<b>45</b>
I. Überblick .....	45
II. Systematisierungsansprüche und Kohärenz im Besonderen Teil des Strafrechts .....	47
III. Ausdifferenzierung des Betruges im allgemeinen Strafrecht .....	58
IV. Steuerhinterziehung als ergänzter Kern des Steuerstrafrechts .....	136
V. Betrug und Steuerhinterziehung als gegenständlich und normativ verwandte Straftatbestände .....	176
VI. Legitimation: der verfassungsmaßige Anspruch auf eine kohärente Regelung und Handhabung der Deliktsfamilie .....	245
VII. Koharenter Schutz: das Verbrechen des Steuerbetruges .....	282
VIII. Zusammenfassung und Hauptprobleme .....	301
<b>C. Verfassungsrechtliche Legitimation des erweiterten Vermögensschutzes durch die Steuerhinterziehung .....</b>	<b>303</b>
I. Überblick .....	304
II. Grundrechtseingriffe durch staatliches Strafrecht .....	305
III. Verfassungsrechtliche Standortbestimmung – Begründbarkeit zwingender Kriminalisierungsmaßstäbe .....	307
IV. Die Legitimation der Steuerhinterziehung .....	356

---

V. Zusammenfassung zur Legitimität der Steuerhinterziehung .....	438
D. Erfolgs- und Handlungsunrecht der kommunikationsgebundenen Steuerhinterziehung .....	441
I. Überblick .....	441
II. Die pragende Normativierung durch das Steuerrecht .....	443
III. Das Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung .....	521
IV. Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung .....	662
V. Die Erfolgszurechnung bei der Steuerhinterziehung .....	748
VI. Die Unrechtsvertiefung durch Steuerverkürzung und Steuervorteile großen Ausmaßes (§ 370 III 2 Nr. 1 AO) .....	796
E. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	839
Schrifttumsverzeichnis .....	851
Register .....	897

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einführung: Selbstevidenz und Exzessionalität des Schutzes staatlicher Steueransprüche .....</b>	<b>27</b>
I. Steuerhinterziehung als schweres Strafurecht .....	27
II. Denkanstöße .....	32
III. Gang der Abhandlung .....	37
IV. Begrenzungen .....	40
 <b>B. Grundlegung durch Systematisierung: Betrug und Steuerhinterziehung als Teile einer Deliktsfamilie .....</b>	<b>45</b>
I. Überblick .....	45
II. Systematisierungsansprüche und Kohärenz im Besonderen Teil des Strafrechts .....	47
1. Übersicht über die Klassifikationsmuster des Besonderen Teils .....	50
2. Leistungen .....	54
3. Versäumnis: Kohärenz innerhalb der Deliktsgruppen .....	55
III. Ausdifferenzierung des Betruges im allgemeinen Strafrecht .....	58
1. Die Deutung des Betruges gemäß § 263 StGB .....	58
a) Historischer Rückblick: gesetzliche Emanzipation als konturiertes und vereinheitlichendes Vermögensdelikt ....	59
b) Betrug als verhaltensgebundenes kupiertes Selbstschädigungs-, Vermögensverschiebungs- und Verletzungsdelikt .....	62
(1) Schutz des Vermögens vor einer Verletzung .....	62
(a) Drohende Entgrenzung durch den Gefährdungsschaden .....	66
aa) Klassische und aktuelle Konturierung des Gefährdungsschadens .....	67
bb) Würdigung des Meinungsstandes .....	70
(b) Drohende Entgrenzung durch Normativierung ..	73

aa) Exposition anhand leitender Fallgruppen ....	74
bb) Deliktstypwidrige Normativierungen .....	79
(c) Zwischenfazit .....	85
(2) Schutz über ein verhaltensgebundenes Selbstschädigungsdelikt .....	85
(a) Verhaltensbindung durch die normativ gedeutete Tauschung .....	86
aa) Ausdehnende Normativierung: konkludente Tauschung .....	89
bb) Begrenzende Normativierung: objektive Zurechnung .....	92
(b) Konturierung durch Zurechnungsinstrumente ...	96
aa) Aspekte des Irrtums .....	97
bb) Aspekte der Vermogensverfügung .....	100
(3) Komplettierung als kupiertes Bereicherungs- und Vermogensverschiebungsdelikt .....	102
c) Problematische Zuspitzung zu einem Verbrechen .....	103
(1) Kumulation des gewerbs- und des bandenmaßigen Handelns durch den Gesetzgeber .....	104
(2) Verwirklichung durch den Rechtsanwender .....	105
2. Die erweiternde Ausdifferenzierung des Betrugsunrechts .....	109
a) Erweiterter Schutz gegen autoritätsverstärkte Tauschungen .....	110
b) Funktionale Übertragung auf automatisierte Verfügungen	111
c) Zurücknahme des Selbstschädigungscharakters .....	114
(1) Betrugsorientierte Ausdehnung des § 266a StGB zugunsten der Sozialversicherungen .....	114
(2) Abgestufter Schutz bei Sozialsubventionen im Kontext der Schwarzarbeit .....	116
d) Versuchsnahe Vorverlagerungen zugunsten zusätzlicher Rechtsgüter .....	117
(1) Gleich gewichteter Schutz staatlicher Wirtschaftssubventionen .....	120
(2) Abgestufter Schutz privatwirtschaftlicher Institutionen .....	123
(3) Abgrenzung vom Schutz der Verbraucher vor Tauschungen .....	124
(4) Abgrenzung von der Irreführung am Kapitalmarkt ...	125
e) Abgestufter Schutz bei der Inanspruchnahme ausgewählter öffentlich zugänglicher Leistungen .....	126

f) Latentes Vorbereitungsdelikt zugunsten der Sachversicherungen .....	128
g) Ergänzender Schutz bei individuell bedingten Fehlvorstellungen .....	130
h) Erkenntnisse aus der Perspektive des § 263 StGB .....	131
3. Zusammenfassung .....	136
IV. Steuerhinterziehung als ergänzter Kern des Steuerstrafrechts .....	136
1. Vorbemerkung: Das Steuerstrafrecht der §§ 369 ff. AO .....	136
a) Zentraler tatbestandlicher Rekurs auf das Steuerrecht ....	137
b) Zugespitztes Maß an strafrechtlicher Europäisierung .....	138
c) Im allgemeinen Strafrecht verankertes Nebenstrafrecht ...	139
2. Die Deutung der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO .....	141
a) Historischer Rückblick: Herausbildung und Neubewertung des Hinterziehungstatbestandes .....	141
(1) Verwaltungsstrafrechtliche Phase – vielgliedriger aber privilegierender Schutz bis zur Schaffung der RAO ...	142
(2) Vereinheitlichende Übergangsphase – Schaffung und Entwicklung der Steuerhinterziehung in der RAO ....	145
(3) Kriminalstrafrechtliche Phase – Steuerhinterziehung nach dem Zweiten Weltkrieg .....	148
(4) Zwischenfazit und Einordnung der Entwicklung .....	150
b) Steuerhinterziehung als betrugsersetzendes Vermögensdelikt .....	152
(1) Schutz des Vermögens vor Verletzung oder Gefährdung .....	153
(a) Hauptfall der Steuerverkürzung .....	154
(b) Zunehmend bedeutsamer Sonderfall des Steuervorteils .....	155
(2) Schutz durch ein verhaltensgebundenes Delikt .....	156
(a) Disparate Verhaltensbindung bei der Steuerhinterziehung .....	156
aa) Betrugsnaher Handlungsunwert des § 370 I Nr. 1 AO .....	156
bb) Betrugsnaher Handlungsunwert des § 370 I Nr. 2 AO .....	158
cc) Eigenständiger Handlungsunwert des § 370 I Nr. 3 AO .....	159
(b) Rudimentäre Konturierung durch Zurechnungsinstrumente .....	163
(3) Verkümmerte Deutung als Bereicherungs- und Vermögensverschiebungsdelikt .....	164

c) Gescheiterte Zusitzung zu einem Verbrechen .....	165
(1) Karussell- und Streckengeschäfte – Leitbeispiele der „Steuerhinterziehung als Gewerbe“ .....	165
(2) Gewerbs- und bandenmaßige Steuerhinterziehung ....	168
(3) Novellierung und erneutes Scheitern in der Praxis ....	169
(4) Abschaffung und Einsatz surrogierender Regelungen	171
3. Die Ergänzungen der Steuerhinterziehung .....	172
4. Zusammenfassung .....	176
V. Betrug und Steuerhinterziehung als gegenständlich und normativ verwandte Straftatbestände .....	176
1. Struktureller Vergleich der gesetzlichen Unrechtsvertypung ..	177
2. Betrug und Steuerhinterziehung als Vermogensdelikte .....	178
a) Gegenentwurf: Durchsetzung der Mitwirkungspflichten des Besteuerungsverfahrens .....	179
b) Gegenentwurf: Gewahrleistung einer gleichmaßigen steuerrechtlichen Lastenverteilung („Steuergerechtigkeit“)	184
c) Steuergerechtigkeit als zusätzliches Schutzgut .....	187
d) Vermögen der Steuerzahler als zusätzliches Schutzgut ....	188
e) Lauterer Wettbewerb als zusätzliches Schutzgut .....	190
f) Zwischenfazit .....	192
3. Systembildendes Verhältnis der Anwendungsbereiche .....	193
a) Abgrenzung nach den betroffenen Vermögensposten ....	193
b) Folgerung: betrugsersetzende Funktion der Steuerhinterziehung .....	196
c) Konkretisierung: konstitutiver Betrugsersatz .....	197
(1) Dogmatische Verankerung auf der Konkurrenzebene	198
(2) Absehbar begrenzte Reichweite der Konkurrenzthese	201
(3) Gegenständliche Einschränkungen des subsidiären Schutzes .....	202
(4) Ausschluss der zwangswiseen Vermogensakquise ....	203
(a) Bewältigung von Friktionen durch die Konkurrenzthese .....	204
(b) Indizielle Argumente aus einschlagigen Normen	205
(c) Zweispurigkeit des Schutzes des Staatsvermögens gegen Betrug .....	208
(5) Sonderfall des Angriffs auf das erhobene Staatsvermögen .....	211
(6) Zwischenfazit .....	214
4. Einheitlich gebotener Schutz der finanziellen Interessen der EU – die europäische Dimension der Betrugsdelikte .....	214
a) Unionsrechtlich gebotener Schutz der EU-Finanzen .....	215

b) Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften vom 26.7.1995 .....	216
c) Rechtspolitische Optionen des Vertrages von Lissabon ...	220
d) Folgerungen .....	221
5. Die Deliktsfamilie des Betruges .....	224
a) Gesetzliche Orientierung an einem weiteren Betrugsbegriff .....	227
b) Voraussetzungen einer Deliktsfamilie .....	230
(1) Leitkriterien des Rechtsguts und der konstitutiven Angriffsweise .....	231
(2) Weitere Deliktsmerkmale als Gegenstände des Vergleichs .....	232
c) Konturierung für die Betrugsdelikte .....	234
(1) Leitkriterien der Betrugsfamilie .....	234
(2) Weitere Deliktsmerkmale im Vergleich .....	236
(3) Gesetzgeberische Normativierung .....	237
(4) Folgen für die §§ 263 V und III 2 Nr. 1 StGB .....	239
d) Steuerhinterziehung als Betrugsdelikt .....	240
e) Anwendung auf weitere Deliktsgruppen .....	244
VI. Legitimation: der verfassungsmaßige Anspruch auf eine kohrente Regelung und Handhabung der Deliktsfamilie .....	245
1. Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes und Status quo	246
a) Ausgangspunkte und heutige Ausdifferenzierung .....	247
(1) Schutz im Fall wesentlicher Vergleichbarkeit .....	247
(2) Rechtfertigung .....	249
(3) Intensivierung durch Folgerichtigkeit bzw. Kohärenz	252
b) Bisherige (Nicht-)Anwendung auf das Strafrecht .....	255
2. Bindung der Strafgewalt des Parlaments .....	258
a) Kritik der bisherigen Sonderbehandlung .....	258
b) Realistische Maßstäbe im strafrechtlichen Kontext .....	262
c) Anschluss an die Deliktsfamilie .....	263
3. Bindung der strafrechtlichen Rechtsprechung .....	265
a) Befugnisse und Grenzen der gleichheitsorientierten Auslegung .....	265
b) Gebot zur systematischen Betrachtung in der Deliktsfamilie .....	267
c) Weitere mögliche Anwendungsbeispiele .....	269
4. Konsequenzen und Einwände der prinzipiellen Untauglichkeit .....	271
a) Delegitimierung zugunsten der „Gleichheit im Unrecht“ ..	271

---

(1) Realistische Beurteilung drohender Begünstigungen ..	272
(2) Spannungsverhältnis zum Gesetzlichkeitsprinzip .....	273
(3) Bewahrte Problembewältigung auf der Rechtsfolgenseite .....	274
(4) Bestätigung in der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung .....	277
b) Umschlagen in ein Ponalisierungsgebot .....	278
5. Fazit und Folgerungen für die Steuerhinterziehung .....	280
VII. Koharenter Schutz: das Verbrechen des Steuerbetruges .....	282
1. Befund des systemwidrigen Verzichts auf eine Qualifikation ..	283
2. Alternative des Umsatzsteuerbetruges .....	287
a) Lehren aus früheren Strategien .....	288
b) Grundansatz: Reaktivierung des Betrugsunrechts in Anlehnung an § 263 StGB .....	294
c) Details eines möglichen Tatbestandes .....	296
3. Zusammenfassung und Regelungsvorschlag .....	300
VIII. Zusammenfassung und Hauptprobleme .....	301
 C. Verfassungsrechtliche Legitimation des erweiterten Vermogensschutzes durch die Steuerhinterziehung .....	303
I. Überblick .....	304
II. Grundrechtseingriffe durch staatliches Strafrecht .....	305
1. Eingriffe durch die Verhaltensnorm .....	305
2. Eingriffe durch die Sanktionsnorm .....	306
3. Eingriffe durch Art und Ausmaß der Sanktionen .....	306
4. Kumulierte Prüfung .....	307
III. Verfassungsrechtliche Standortbestimmung – Begründbarkeit zwingender Kriminalisierungsmaßstäbe .....	307
1. Maßstabsskeptischer Standpunkt des BVerfG .....	309
a) Dominanz gesetzgeberischer Prerogativen auf allen Ebenen der Verhältnismäßigkeitsprüfung .....	310
(1) Legitimer Normzweck .....	311
(2) Eignung und Erforderlichkeit des Strafeinsatzes .....	312
(3) Angemessenheit und Schuldprinzip .....	314
b) Philosophie der parlamentsgesetzlich-formalen Legitimation .....	315
2. Demokratie und wirksamer Grundrechtsschutz im Strafrecht	316
a) Widersprüche der heterogenen Maßstabsskepsis .....	316
b) Grundfrage: qualitative Besonderheit der Strafbewehrung	320

---

(1) Einwände gegen den besonderen Charakter des Strafrechts .....	320
(2) Strafrecht als ausgreifende Befugnis zu staatlicher Herabsetzung .....	322
(a) Elementare Herabwürdigung mit staatlicher Autorität .....	322
(b) Tendenz zur Multiplikation und Streuung der Grundrechtseingriffe .....	324
(3) Art. 103 II GG als Basis verfassungsrechtlicher Strenge .....	326
(4) Zwischenfazit .....	328
c) Maßstabsbildung unter Vorherrschaft des Verfassungsrechts .....	329
(1) Einwand des Positivismus .....	330
(2) Einwand des Minimalismus .....	333
(3) Einwand der Entwertung und Entmündigung der autonomen Strafrechtswissenschaft .....	335
(4) Zwischenfazit .....	338
d) Hauptansatzpunkte der verfassungsrechtlichen Konkretisierung .....	338
(1) Wirksame Anerkennung der Bindung durch Art. 2 I, 1 I GG .....	339
(a) Erforderliches Bewusstsein des stets qualifizierten Eingriffs .....	339
(b) Integration in die Verhältnismäßigkeitsprüfung ..	341
aa) Anschlussfähige verfassungsgerichtliche Ansätze: elementare Rechtspositionen und dringlicher Schutz .....	342
bb) Kritik: mangelnde begrifflich scharfe Konturierung .....	345
cc) Anreicherung der Verhältnismäßigkeitsprüfung durch allgemeine Standards und strafrechtliche Lehren .....	347
(2) Ausdifferenzierung nach zusätzlich berührten Grundrechten .....	350
(3) Stärkung durch die Perspektive des kohärenten Schutzes .....	353
(4) Intensivierte Prozeduralisierung auf der Verfassungsebene .....	354
3. Zusammenfassung und Folgerung für die Steuerhinterziehung .....	356

---

IV. Die Legitimation der Steuerhinterziehung .....	356
1. Überblick .....	357
2. Kompensierende Besonderheiten des Steuerstrafrechts .....	357
a) Selbstanzeige und Verfolgungshindernis der §§ 371, 398a AO .....	357
(1) Begründung und Ausgestaltung der Selbstanzeige de lege lata .....	359
(2) Rückwirkung auf die Legitimation der Steuerhinterziehung .....	362
b) Steuerstrafrechtliche Vollzugsdefizite .....	365
(1) Skizze plausibler Eigenarten der Strafverfolgung .....	366
(2) Wurdigung aus der Perspektive des Legitimationsbedarfs .....	369
3. Besondere Schutzwürdigkeit und Schutzbedürftigkeit des öffentlich-rechtlichen Steuervermögens .....	371
a) Besondere Schutzwürdigkeit des Staatsvermögens .....	372
b) Besondere Schutzbedürftigkeit des Staates infolge der Abstützung auf Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen .....	376
c) Steuervermögen als zwangsweise konstituiertes Vermögen .....	378
d) Zusammenfassung .....	379
4. Art. 14 GG als Teilmaßstab strafbewehrter Steuerpflichten ...	380
a) Partieller Schutz durch die Eigentumsgarantie .....	380
b) Bedeutung für strafbewehrte Erklärungspflichten .....	383
c) Rechtfertigung des Eingriffs in Art. 14 GG .....	386
(1) Verhältnismaßigkeitsmaßstäbe .....	386
(2) Ponalisierung im Bewusstsein der Belastung des Eigentumers .....	387
d) Zwischenfazit .....	391
5. Legitimität nach dem Allgemeinen Persönlichkeitsrecht und der Freiheit der Person .....	391
a) Meinungsstand .....	393
(1) Bekenntnisse zur Norm und Akzeptanz mit Zweifeln .....	393
(2) Grundsatzkritik durch ein Modell praventiver Steuerzuschläge .....	394
b) Wurdigung des Meinungsstandes .....	395
c) Legitimer Vermögensschutz durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	398
(1) Legitimer Zweck des Straftatbestands .....	399
(2) Eignung der Ponalisierung in Form des § 370 AO ....	400

---

(3) Erforderlichkeit der Ponalisierung in Form des § 370 AO .....	401
(a) Erforderlichkeit trotz der Optionen des Steuerverwaltungsrechts .....	401
(b) Erforderlichkeit auch im Kontext der Umsatzsteuer .....	403
(c) Erforderlichkeit auch bezüglich der Reichweite ..	406
(4) Angemessenheit einschließlich der Zumutbarkeit ....	407
(a) Prinzipielle Evaluation des Normprogramms ....	408
(b) Bedingung der grundrechtsbewussten Auslegung	410
aa) Grenzbereiche der Taterfolges .....	411
bb) Grenzbereiche der Tathandlung .....	415
cc) Einwände aus der Perspektive des einfachgesetzlichen Rechts .....	416
d) Zwischenfazit .....	420
6. Legitimität nach dem allgemeinen Gleichheitssatz .....	420
a) Erweiternde Reformulierung und Auslegung des Taterfolges .....	422
(1) Ausdehnung des Schutzes begründeter Steueransprüche .....	422
(2) Erstreckung auf latent temporäre Beeinträchtigungen	424
(3) Ausdehnung auf abstrakte Gefährdungen durch Auslegung .....	426
b) Novellierung der tauschenden Kommunikation .....	428
c) Aufgabe des Selbstschädigungsdelikts und Erfolgzurechnung .....	429
(1) Belastbare Zurücknahme des Selbstschädigungscharakters .....	429
(2) Gefahr der Überdehnung durch Auslegung .....	433
d) Abkehr vom Bereicherungs- und Vermogensverschiebungsdelikt .....	434
e) Kumulative Betrachtung des § 370 AO .....	437
f) Zwischenfazit .....	437
V. Zusammenfassung zur Legitimität der Steuerhinterziehung .....	438
 D. Erfolgs- und Handlungsunrecht der kommunikationsgebundenen Steuerhinterziehung .....	441
I. Überblick .....	441

---

II. Die prägende Normativierung durch das Steuerrecht .....	443
1. Die gesetzliche Bestimmtheit des Hinterziehungstatbestandes .....	444
a) Meinungsstand .....	445
b) Beurteilung im Lichte der jüngeren Bestimmtheitsdogmatik .....	447
(1) Maßstabsbildung: gesetzliche Bestimmtheit zwischen Illusion und Unverzichtbarkeit .....	447
(a) Realismus und Differenzierung .....	448
(b) Bestimmtheit und Regelungsprärogative des Parlaments .....	451
(c) Resultierende Arbeitsteilung .....	454
(2) Bestimmtheit der Steuerhinterziehung .....	455
(a) Maßgeblichkeit der Begriffe des Strafgesetzes ....	455
(b) Beurteilung der Steuerhinterziehung .....	457
2. Die gesetzliche Bestimmtheit des inkorporierten Steuerrechts .....	458
a) Bindung an Art. 103 II GG über die Blankettthese .....	459
(1) Steuerhinterziehung als Blankettstrafgesetz .....	460
(2) Überdehnung des Blankettbegriffs hinsichtlich der steuerlichen Erheblichkeit und der Taterfolge .....	462
(a) Unanwendbarkeit des Blankettbegriffs .....	462
(b) Mangelnde innere Konsequenz .....	466
(3) Pflichtwidrigkeit als Blankettmerkmal .....	468
b) Notwendige Normprägtheit und steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt .....	471
(1) Besonderheit und Folgen der notwendigen Normprägung .....	472
(2) Steuerrechtliche Bestimmtheitsanforderungen .....	475
c) Behandlung normativer Tatbestandsmerkmale .....	479
(1) Probleme und Übertragungsansätze .....	479
(2) Bewertung und Auflösung .....	481
(a) Potentiale des Tatbestandsirrtums .....	485
(b) Potentiale der bestimmtheitsgebundenen Auslegung .....	488
aa) Bindung der Rechtsanwender und insbesondere der Rechtsprechung .....	488
bb) Bedeutung insbesondere für notwendig normgeprägte Tatbestände .....	490
d) Zwischenfazit .....	493
3. Die vom Strafrecht beherrschte Akzessorietät zum Steuerrecht .....	493
a) Gründe und Grenzen der Akzessorietät zum Steuerrecht ..	494

---

(1) Grundlagen eines akzessorischen Anschlusses .....	494
(2) Klärungsbedürftiges Verhältnis zur Gesetzgebung ....	496
(3) Rückbindung an die Tatbestandsmerkmale des § 370 AO .....	500
b) Formen der strafrechtlich beherrschten Akzessorietät ....	501
(1) Strenge Akzessorietät am Beispiel der Adressatenbestimmung in § 370 I AO .....	502
(2) Asymmetrische Akzessorietät am Beispiel der Begründung des Steuervermögens .....	503
(a) Notwendige Bedingung der steuerrechtlichen Begründung .....	503
(b) Unzureichende steuerrechtliche Begründung bei Nachweispflichten .....	505
(3) Autonome Begriffsbildung am Beispiel der Adressatenbestimmung innerhalb des § 370 VI AO ..	507
4. Die Bestimmtheit der Auslegung am Beispiel der kollusiv verschleierten innergemeinschaftlichen Lieferung .....	509
a) Fallkonstellation und steuerrechtliche Beurteilung .....	510
b) Legitimität der strafrechtlichen Verarbeitung .....	513
(1) Tatausschließender unionsrechtlicher Sanktionscharakter .....	514
(2) Verstoß gegen das Analogieverbot .....	516
(3) Unbestimmtheit der strafbarkeitsausdehnenden Auslegung .....	517
c) Zusammenfassung .....	520
III. Das Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung .....	521
1. Das erforderliche Maß an Vermögensbeeinträchtigung .....	522
a) Klassifikationen der Steuerhinterziehung .....	523
(1) Deutung als latent abstraktes Gefährdungsdelikt .....	523
(a) Parallele Forderung divergenter Beeinträchtigungsintensitäten .....	523
(b) Alternative Erklärung über ein negatives Erfolgsdelikt .....	528
(2) Reinterpretation als Vermögensschaden .....	528
b) Defizitäre Konzeptionierung der Taterfolge .....	529
(1) Wirtschaftliche Erklärung durch Gefährdungsschaden .....	530
(2) Inkohärente Erfolgsbestimmung .....	531
(a) Grundsätzliche Problematik .....	531
(b) Übertragung auf die Steuerhinterziehung .....	532
(3) Systemwidriger Übergriff auf die Strafzumessung ....	535

(4) Unzureichend erklärte abstrakte Gefahrdungen .....	539
(5) Alternative des negativen Erfolgsdelikts .....	540
c) Steuerhinterziehung als Verletzungsdelikt mit gesetzlich gesteuerter Vermogensbewertung .....	542
(1) Ausgangspunkt der gesetzgeberischen Teilfestlegungen .....	542
(2) Einordnung als Vermogensverletzungsdelikt .....	544
(a) Verletzungen im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren .....	545
(b) Zulässigkeit gesetzlicher Bewertungsvorgaben ...	546
(c) Aufwertung entstandener Steueransprüche durch § 370 IV 1 AO .....	547
(d) Bedeutung des Kompensationsverbotes gemäß § 370 IV 3 AO .....	554
(e) Begrenzung durch die gesetzlichen Bewertungsvorgaben .....	555
(f) Übertragung auf den Steuervorteil (§ 370 IV 2 AO) .....	557
(3) Folgerungen für die Festsetzung wertloser Steueransprüche .....	558
2. Das Verhältnis von Steuerverkürzung und Steuervorteil .....	563
a) Deutung als Catch-All-Erfolgsbeschreibungen .....	563
b) Unterscheidungen nach der steuerlichen Perspektive .....	567
c) Unterscheidung nach Stadien des Besteuerungsverfahrens	569
d) Unterscheidung nach der Entwertung der Steueransprüche .....	571
(1) Konstitutive Bedeutung .....	571
(2) Konkretisierung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen .....	574
(a) Beurteilung unter dem Aspekt des Steuervorteils	577
(b) Beurteilung unter dem Aspekt der Steuerverkürzung .....	578
3. Das Kompensationsverbot des § 370 IV 3 AO .....	583
a) Ausdehnung und Limitierung am Beispiel der Umsatzsteuer .....	583
(1) Begrifflich weiter tatbestandlicher Anwendungsbereich .....	583
(2) Tatrichterliche Begrenzung über Vorsatz und Strafzumessung .....	586
b) Binnenkritik des ambivalenten Umgangs mit § 370 IV 3 AO .....	588

---

c) Rechtfertigung von Existenz und Reichweite des § 370 IV	590
3 AO .....	590
(1) Umdeutung in eine deklaratorische Norm .....	591
(2) Authentisch prozessualer Rechtfertigungsansatz .....	592
(3) Erfassung qualifizierter Vermögensgefährdungen .....	596
(a) Reduktion auf konkrete Gefährdungen der Steueransprüche .....	596
(b) Reduktion auf die mangelnde Befreiung von Ansprüchen .....	599
(4) Rekonstruktion als gesetzliche Bewertungsvorgabe ...	601
(a) Befugnis zur rechtsgutsbezogenen Einschränkung	601
(b) Konkretes Verständnis des Rechtsgutsbezuges ....	604
(c) Maßstäbe und Folgerungen für die „anderen Gründe“ .....	606
d) Konsequenzen am Beispiel der Umsatzsteuer .....	610
4. Die Steuerhinterziehung auf Zeit .....	613
a) Strafzumessungsrechtlicher Ansatz .....	615
(1) Rein nomineller Ansatz des Bundesgerichtshofs .....	616
(2) Würdigung .....	619
(a) Abkehr von der früheren Tatbestandsreduktion mit subjektivem Strafschärfungsvorbehalt .....	619
(b) Verweigerte tatbestandliche Bewertung .....	625
b) Diskutierte Tatbestandslösungen .....	627
(1) Streng subjektive Unterscheidung nach der Willensrichtung .....	627
(2) Interpretation als Delikt mit überschießender Innentendenz .....	629
(3) Objektiver Ansatz an der Dauer des Anspruchsentzuges .....	631
c) Subjektive Einschränkung in zweistufigen Steuerfestsetzungs- und Anmeldungsverfahren .....	635
(1) Tatbestandsmäßigkeit der angelegten Grenzfälle .....	636
(2) Reduktion des Ausmaßes der Tatverwirklichung .....	639
(a) Maßgebliche temporäre Tatausrichtung in zweistufigen Verfahren .....	640
(b) Verhältnis zur wiederholten Steuerhinterziehung	641
(c) Erforderlicher Beweis innerpsychischer Tatsachen	644
(d) Anwendbarkeit auf den Steuervorteil .....	644
(3) Verteilung des Unrechtsgehalts auf die Erhebungsstufen bei der Umsatzsteuer .....	645
5. Der Steuervorteil im Verhältnis zum StGB .....	647

a) Ausgangspunkte: Vorrang der Steuerhinterziehung und auf- oder abdrangende gesetzliche Verweisungen .....	648
(1) Begriffsbildung und Abgrenzungspraxis .....	648
(2) Vorrangige gesetzliche Dezision und prozessuale Dimension .....	650
b) Rematerialisierung der Begriffsbildung .....	651
(1) Grundproblematik der formalen Zuordnung .....	651
(a) Formale Zuordnung und divergierende Strafbarkeitsschwellen .....	651
(b) Bedeutung der Verweisungsnormen .....	656
(2) Materielle Anreicherung über das erkennbare System .....	659
(3) Bestätigung anhand der Eigenheimzulage .....	660
c) Zusammenfassung .....	662
IV. Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung .....	662
1. Konzeptionierung des Handlungsunrechts .....	663
a) Primäre Interpretation als pflichtbasiertes Unterlassungsdelikt .....	664
b) Belastbarkeit des Alternativkonzepts .....	667
(1) Prämisse des idealtypisch negativen Erfolgscharakters .....	668
(2) Sinnvolle Verhaltensnorm des § 370 I Nr. 1 AO .....	669
(3) Kausalität und objektive Zurechnung .....	671
(4) Pflichtwidrigkeit als allgemeines Tatmerkmal .....	673
(5) Zwischenfazit .....	675
c) Stützende Parallelen des allgemeinstrafrechtlichen Betruges .....	675
2. Probleme des Handlungsunwerts des § 370 I Nr. 1 AO .....	677
a) Qualitative Anforderungen an tatbestandsmäßige Fehlangaben .....	678
b) Kommunikation gegenüber der modernen Steuerverwaltung .....	681
(1) Elektronische Steuerverwaltung und Antwort des Gesetzgebers .....	682
(2) Kommunikation bei Datenermittlung und Eingaben zur rein elektronischen Verarbeitung .....	683
(3) Unrichtige Programmgestaltung und sonstige unbefugte Einwirkungen auf den Programmablauf ...	685
(4) Zwischenfazit und Schlussfolgerungen .....	687
c) Normative Ausdehnung der Tatsachenangabe bei formalisierten Steuererklärungen .....	689
(1) Status quo der subjektiv flexibilisierten Offenlegungspflicht .....	690

(2) Tragfähigkeit des praktizierten Ansatzes .....	694
(a) Befugnis zu konkludenten Schlüssen auf Tatsachen .....	695
(b) Legitimität der weit bemessenen Offenlegungspflicht .....	698
aa) Scheinbegrenzung durch die objektive Zweifelhaftigkeit .....	698
bb) Unklarheit der objektiven Zweifelhaftigkeit	699
cc) Konsequenz der „ausufernden Versuchsstrafbarkeit“ .....	701
dd) Mangelnde Praktikabilität der Offenlegungspflicht .....	703
ee) Unverhältnismaßig eingriffsvertiefende Bedeutung .....	705
ff) Insuffizienz der Hilfsbegründung über das Vorsatzerfordernis .....	707
(3) Alternativmaßstab der rechtlichen Unvertretbarkeit ..	709
(4) Stützung und Begrenzung der Offenlegungspflicht durch eine Konkretisierungslehre .....	712
(a) Begrundete Maßgeblichkeit der belastenden Rechtsauffassung .....	712
aa) Prinzipielle Befugnis zur Wahl einer vertretbaren Rechtsauffassung .....	713
bb) Regelmäßige Einschränkung durch Konkretisierungstatbestände .....	715
(b) Konkretisierung über die Rechtsprechung .....	716
aa) Taugliche Judikate .....	717
bb) Hinreichende Klarung durch die Rechtsprechung .....	720
cc) Publizitätserfordernis .....	721
(c) Konkretisierung über das Steuerverwaltungsverfahren .....	723
aa) Individuelle Konkretisierbarkeit der Mitwirkungspflichten .....	724
bb) Generalisierende Konkretisierungen .....	725
cc) Konfliktfall zwischen Rechtsprechung und Verwaltung .....	726
(d) Konkretisierung unabhängig von Staatsgewalten	727
aa) Konkretisierung auf Grund von Lehrmeinungen .....	727

bb) Konkretisierung auf Grund subjektiver Besonderheiten .....	728
(5) Anwendung auf die verschleierter innengemeinschaftliche Lieferung .....	729
(6) Zusammenfassung .....	732
3. Probleme des Handlungsunwerts des § 370 I Nr. 2 AO .....	732
a) Qualitative Anforderungen des pflichtwidrigen Verhaltens	732
b) Bindung an steuergesetzlich begründete Aufklärungspflichten .....	735
(1) Alternative der §§ 370 I Nr. 1 AO, 369 II AO, § 13 I StGB .....	736
(a) Exposition .....	736
(b) Praktische Bedeutung und Folgen .....	737
(c) Wurdigung .....	738
(2) Aufgabe der Akzessorietät für § 370 I Nr. 2 AO .....	740
(a) Ingerenz als steuerrechtlicher Rechtssatz .....	740
(b) Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage .....	742
(3) Zwischenfazit .....	744
c) Zurechenbarkeit der Pflichtenstellung .....	744
V. Die Erfolgsszurechnung bei der Steuerhinterziehung .....	748
1. Einleitung: Kausalität als notwendige Ausgangsbedingung ...	748
2. Erfolgsbegründung durch unrichtige oder unvollständige Angaben (§ 370 I Nr. 1 AO) anhand der Innenangriffe .....	750
a) Kausalität und objektive Zurechnung im Steuerstrafrecht	750
(1) Kausalität als hinreichendes Zurechnungskriterium ..	751
(2) Tendenz zu einer objektiven Zurechnung .....	752
(3) Gebot zu einer gesetzesnahen objektiven Zurechnung	754
b) Forderung eines erfolgsvermittelnden Irrtums .....	755
c) Zurechnungsbedingung der Unkenntnis .....	758
(1) Konkretisierungsbedarf in der Deliktsfamilie des Betruges .....	758
(2) Unkenntnis als Substitut des Irrtums .....	759
(a) Exposition: Zurechnungsbedingung der Unkenntnis des Staates .....	760
(b) Norminterne Bestätigung durch § 370 I Nr. 2 AO	763
(c) Bedeutung der Regelbeispiele (§ 370 III 2 Nr. 2 und 3 AO) .....	765
(d) Systematische Unterstützung durch § 266 StGB	767
(e) Weitere Überdehnung zugunsten der Ermittlungstaktik .....	769
(3) Präzisierung des ausschließenden Kenntnisstandes ....	770

---

(a) Leitgedanke der Beherrschung der Tatgefahr .....	771
(b) Individuell-psychische Kenntnis versus Behordenkenntnis .....	773
(c) Hinreichende Beweismittel und sicheres Wissen ..	774
(4) Prazisierung des maßgeblichen Personenkreises .....	775
(a) Zustandige Finanzbeamte .....	776
aa) Fiktionen durch Finanzbeamte .....	776
bb) Kollusion mit Steuerpflichtigen .....	778
(b) Zurechnung der Kenntnis weiterer Behordenmitarbeiter .....	779
d) Zusammenfassung .....	783
3. Erfolgsbegründung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis- Lassen (§ 370 I Nr. 2 AO) .....	783
a) Erfolgzurechnung bei der Unterlassung gemäß § 13 I StGB .....	784
b) Tendenzen zur abweichenden Adaption zu § 370 I Nr. 2 AO .....	787
c) Grund und Grenzen der direkten Anwendung des § 13 StGB .....	788
(1) Begriffsbildung anhand des § 13 StGB .....	789
(2) Konsequenzen für § 370 I Nr. 2 AO .....	792
d) Deliktsspezifischer Anschluss an die Zurechnungsmaßstäbe des § 13 I StGB .....	792
(1) Naheliegende Entsprechung innerhalb der Deliktsfamilie .....	793
(2) Gesetzliche Gleichstellungsstruktur des § 370 I Nr. 2 AO .....	794
(3) Einordnung des Unkenntnismerkmals des § 370 I Nr. 2 AO .....	795
(4) Zwischenfazit .....	796
VI. Die Unrechtsvertiefung durch Steuerverkürzung und Steuervorteile großen Ausmaßes (§ 370 III 2 Nr. 1 AO) .....	796
1. Genese und Erfolgsstruktur des § 370 III 2 Nr. 1 AO .....	797
2. Betrugsnahe Entfaltung durch den 1. Strafsenat des BGH ....	800
a) Betrugsorientierter objektiver Grundansatz .....	802
b) Konkrete Maßgaben des großen Ausmaßes .....	803
c) Wertungsvorgaben für die Entkraftung des Regelbeispiels	805
d) Darlegungsvorgaben zur Sicherung des strengeren Maßstabs .....	807
3. Wurdigung und Fortentwicklung der Betrugsorientierung ....	808
a) Pramisse der Bestimmtheit des besonders schweren Falles	808

---

(1) Vorherrschende Akzeptanz des Sonderstrafrahmens ..	808
(2) Vorsteuerung durch konkretisierungsfähige Regelbeispiele .....	809
b) Bestimmtheit der Taterfolge großen Ausmaßes .....	811
(1) Einordnung des betrugsorientierten Ansatzes des BGH .....	813
(2) Anhaltspunkte des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes	816
(3) Zwischenfazit und gebotene Betrugsorientierung .....	817
c) Begründungsmangel der Rechtsprechung .....	818
(1) Unzureichende Reflektion der strukturellen Differenzen des Erfolgsunrechts .....	818
(2) Inkoharente Einbeziehung des Handlungsunrechts ...	821
d) Ausdifferenzierung anhand der Betrugsfamilie .....	824
(1) Ausrichtung an den divergenten Tatkonstellationen ..	824
(2) Fallgruppen reduzierter Verkürzungsbeträge .....	827
(3) Zusammenrechnung materiellrechtlicher Taten .....	828
e) Verlängerung in die konkrete Strafzumessung .....	829
(1) Kritik der zusätzlichen Betragsgrenzen für die Wahl der Strafart und der Strafhöhe .....	830
(2) Prinzipielle Legitimerbarkeit des Ansatzes .....	831
(3) Einbettung des steuerstrafrechtlichen Ansatzes in das allgemeine Strafrecht .....	834
4. Zusammenfassung .....	837
E. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	839
Schrifttumsverzeichnis .....	851
Register .....	897