

Florian Jacobi

# Steuerhinterziehung durch aktives Tun und durch Unterlassen

## Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Ludwig-Maximilians-Universität München)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (Universität Potsdam)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 126

Zugl.: Diss., Potsdam, Univ, 2019

Bibliografische Information der Deutschen

Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek

verzeichnet diese Publikation in der Deutschen National-

bibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im

Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Sämtliche, auch auszugsweise Verwertungen bleiben vorbehalten.

Copyright © utzverlag GmbH · 2019

ISBN 978-3-8316-4791-0

Printed in EU

utzverlag GmbH, München

089-277791-00 · [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	11
Abkürzungen .....	13
Einleitung .....	17
A. Einführung in das Thema .....	17
B. Gang der Untersuchung .....	18
1. Teil – Die Abgrenzung von Tun und Unterlassen im Kernstrafrecht ..	21
A. Grundlagen der Verhaltenseinordnung .....	21
B. Ontologische Abgrenzungstheorien .....	24
I. Körperbewegung .....	24
II. Das Energiekriterium .....	26
III. Das Kausalitätskriterium .....	28
C. Normative Abgrenzungstheorien .....	39
I. Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit .....	40
II. Das Kriterium des sozialen Sinns .....	41
III. „Zweifel- bzw. Konkurrenzlösung“ .....	42
D. Auswertung und Fazit .....	43
2. Teil – Der Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	47
A. Darstellung der Tatbestandsmerkmale .....	48
I. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale .....	48
a) Geschützte Steuern .....	48
b) Tatbestandlicher Erfolg .....	49
II. Steuerhinterziehung durch Tun .....	53
a) Kreis der tauglichen Täter .....	53
b) Adressaten der Tathandlung .....	53
c) Tathandlung .....	54
d) Zeitpunkt des Erfolgseintritts .....	55
e) Kausalität zwischen Tathandlung und Taterfolg und objektive Zurechenbarkeit des Erfolgseintrittes .....	56
f) Vorsatz .....	61

III. Steuerhinterziehung durch Unterlassen .....	62
a) Einordnung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als echtes oder unechtes Unterlassungsdelikt .....	62
b) Kreis der tauglichen Täter .....	64
c) Adressaten der Tathandlung .....	65
d) Tathandlung .....	66
(aa) Erfordernis einer Erklärungspflicht .....	67
(bb) Die Berichtigungspflicht des § 153 AO .....	67
(cc) Übertragbarkeit der allgemeinen Sonderpflichten i. S. d. § 13 StGB auf § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	70
(dd) Steuerhinterziehung durch Unterlassen i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 13 StGB? .....	78
(1) Zulässigkeit dieser Konstellation .....	79
(2) Weitere Voraussetzungen einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 Abs. 1 StGB ..	83
(3) Zwischenergebnis .....	85
(ee) Unmöglichkeit und Unzumutbarkeit der Pflichterfüllung – insbesondere wegen Verstoßes gegen Verfahrensgrundsätze .....	85
e) Zeitpunkt des Erfolgseintritts .....	88
f) (Quasi-) Kausalität zwischen Tathandlung und Taterfolg und Zurechenbarkeit des Erfolgseintrittes .....	89
g) Vorsatz .....	91
B. Exkurs: Auswirkungen der Automatisierung des Steuerverfahrens auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	92
C. Versuch, Rücktritt und Selbstanzeige .....	98
I. Unmittelbares Ansetzen zur Steuerhinterziehung durch Tun ....	98
II. Unmittelbares Ansetzen zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen .....	100
III. Strafbefreiender Rücktritt vom Versuch gem. § 24 StGB und Selbstanzeige gem. § 371 AO .....	101
a) Voraussetzungen des Rücktritts nach § 24 StGB .....	101
b) Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO .....	102
D. Zusammenfassung der Zwischenergebnisse .....	103

3. Teil – Übertragung der erarbeiteten Abgrenzungsdogmatik des Kernstrafrechts auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	105
A. Abgrenzung der Tatbestandsalternativen in der Rechtsprechung und Anwendung des modifizierten Kausalitätskriteriums auf die genannten Entscheidungen .....	105
B. Abgrenzung der Tatbestandsalternativen in der Literatur .....	107
C. Konkretisierung des Kausalitätskriteriums in Auseinandersetzung mit Wulf .....	111
I. Übertragbarkeit der bisherigen Ergebnisse auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung zur Abgrenzung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO .....	111
II. Untersuchung des Wortlautes und der Systematik .....	112
III. Vergleich mit Normen des Kernstrafrechts .....	113
IV. Erklärung steuerbegründender Tatsachen mit und ohne Schätzungsmöglichkeit der Behörde .....	115
V. Erklärung steuermindernder Tatsachen .....	124
VI. Die vorgeleistete Verlusterklärung .....	129
a) Unrichtige Verlustfeststellung als tatbestandlicher Erfolg der Steuerhinterziehung .....	131
b) Vergleich mit der Rechtsfigur „omissio libera in causa“ .....	132
VII. Anwendung des Kausalitätskriteriums auf Fälle außerhalb des Festsetzungsverfahrens .....	136
a) Anträge auf Stundung und Vollstreckungserleichterung .....	137
b) Nachträgliches Entfallen der Voraussetzungen von Steuervergünstigungen .....	138
c) Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners nach § 284 AO .....	139
VIII. Steuerhinterziehung bei Verwendung digitaler Kommunikationswege .....	140
IX. Konkludente Erklärungen und Abgrenzung vom Unterlassen ..	140
X. Zwischenergebnis .....	147
XI. Unterscheidung zwischen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 und nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 13 StGB .....	147
XII. Praktische Relevanz der Übertragung des modifizierten Kausalitätskriteriums .....	148

a) BGH, 09.04.2013 – 1 StR 586/12 .....	149
(aa) Grundfall .....	149
(bb) (bb) Exkurs: Fiktive Abwandlung .....	151
b) BGH, 10.02.2015 – 1 StR 405/14 .....	151
c) BGH, 06.06.2007 – 5 StR 127/07 .....	153
 4. Zusammenfassung .....	 155
 Literaturverzeichnis .....	 159

# Einleitung

## A. Einführung in das Thema

Die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Tatbestand der Steuerhinterziehung enthält – soweit ersichtlich – keine Ausführungen dazu, weshalb das jeweils zu beurteilende Verhalten als Steuerhinterziehung durch Tun oder als Steuerhinterziehung durch Unterlassen einzuordnen ist. Die Einordnung der Verhaltensqualität einer Tat erfolgt vielmehr ohne nähere Begründung; offenbar wird jedoch darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige irgendeine (unrichtige oder unvollständige) Erklärung abgegeben hat (in diesem Falle Tun) oder ob keine Erklärung eingereicht wurde (in diesem Falle Unterlassen).<sup>1</sup> In der Literatur hingegen hat es bereits mehrfach Bemühungen gegeben, Lösungsansätze zur Abgrenzung der Tatbestandsalternativen zu entwickeln.<sup>2</sup> *Wulf* fragt zur Abgrenzung der Tatbestandsalternativen danach, ob die Tat handlung für den Erfolgseintritt kausal ist, da es sich nur dann um aktives Tun handeln könne.<sup>3</sup> Hierbei gelangt er jedoch zu der wenig überzeugenden Konklusion, dass eigentlich der Unterlassungstatbestand der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung sei.<sup>4</sup> Die Ergebnisse der Untersuchung *Wulfs* stehen im offenen Widerspruch zum Wortlaut des § 370 Abs. 1 AO und somit gleichzeitig zum Willen des Gesetzgebers, da nicht erklärbar ist, weshalb die typischen Fälle steuerrechtlicher Delinquenz vom Anwendungsbereich des Begehungstatbestandes der Steuerhinterziehung ausgenommen und als Steuerhinterziehung durch Unterlassen eingeordnet werden sollten.

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist die Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO, wobei nicht praktische Anwendungsprobleme Anlass für die Untersuchung gaben, sondern vielmehr das Ziel verfolgt wird, die Frage nach der Abgrenzung der Tatbestandsalternativen der Steuerhinterziehung einer dogmatisch fundierten Lösung zuzuführen bzw. das strukturel-

---

1 Exemplarisch genannt seien etwa BGH NStZ 2016, 34 ff.; BGHSt 58, 218.

2 Vgl. *Wulf*, Steuerhinterziehung, S. 17; *Lütt*, Steuerhinterziehung, S. 40 ff.

3 *Wulf*, Steuerhinterziehung, S. 45 ff., 48 ff., 266.

4 *Wulf*, Steuerhinterziehung, S. 89, 194, 266.

le Verhältnis der Tatbestandsalternativen des Hinterziehungstatbestandes zu beschreiben.

In diesem Zusammenhang soll insbesondere erörtert werden, inwieweit sich die Dogmatik der allgemeinen Strafrechtslehre zu den Unterlassungsdelikten für das Steuerstrafrecht nutzbar machen lässt. Im Speziellen soll untersucht werden, ob es möglich ist, die entwickelten Kriterien für die Abgrenzung von Tun und Unterlassen auch für die Abgrenzung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO heranzuziehen, um eine einheitliche Abgrenzungsdogmatik für den Hinterziehungstatbestand entwickeln zu können. Dabei werden naturgemäß keine steuerrechtlichen Feinheiten, sondern vielmehr die (steuer-)strafrechtlichen Zusammenhänge zu untersuchen sein. Die hier gewählte Herangehensweise ist kein Novum; die bereits genannten Autoren haben zwar zum Teil einen ähnlichen Untersuchungsweg gewählt, dessen Ergebnis jedoch jeweils nicht gänzlich überzeugt.<sup>5</sup>

## B. Gang der Untersuchung

Im ersten Teil der Untersuchung werden als Grundlage für den weiteren Fortgang der Untersuchung die im Kernstrafrecht existierenden Abgrenzungstheorien dargestellt und bewertet, um klären zu können, welches Abgrenzungskriterium zur sachgerechten Abgrenzung der Verhaltensweisen geeignet ist.

Im zweiten Teil hat sodann die Auseinandersetzung mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der Tatbestandsalternativen § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO zu erfolgen. Dies ist erforderlich, um zeigen zu können, inwieweit die Abgrenzung der Tatbestandsalternativen von praktischer Relevanz ist, denn eine korrekte Verhaltenseinordnung ist umso bedeutsamer, je weitreichend die tatbestandlichen Unterschiede zwischen § 370 Abs. 1 Nr. 1

---

5 Vgl. Wulf, Steuerhinterziehung, S. 17, wählt einen ähnlichen Ansatzpunkt. Der Untersuchungsaufbau vermag indes nicht zu überzeugen, da notwendigerweise zunächst die praktische Relevanz der Abgrenzungsfrage zu erörtern ist, bevor das gefundene Abgrenzungskriterium auf den Hinterziehungstatbestand übertragen werden kann. Der Schwerpunkt dieser Untersuchung liegt auf der Bestimmung des Verhaltensunrechts der Steuerhinterziehung; ebenso Lütt, Steuerhinterziehung, S. 40 ff.



und Nr. 2 AO sind. Die Abgrenzungsfrage wäre von nur untergeordneter Bedeutung, sofern zwischen den Tatbestandsalternativen keine oder lediglich geringfügige Unterschiede bestünden, weshalb diese Prüfung sachgerechterweise vor der Übertragung der Ergebnisse des ersten Teils auf den Hinterziehungstatbestand erfolgen muss.

Abschließend wird die Frage zu klären sein, ob das gefundene Abgrenzungskriterium auch zur Abgrenzung konkludenter Erklärungen (wie etwa dem Benutzen des „grünen Ausgangs“ an der Zollstelle am Flughafen) herangezogen werden kann, sofern der Hinterziehungstatbestand selbige erfasst.

Im dritten und letzten Teil soll, unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus den ersten beiden Teilen, geklärt werden, inwieweit sich die herausgearbeitete Theorie zur Abgrenzung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO heranziehen lässt. Daran anschließend soll das gebildete Abgrenzungskriterium exemplarisch auf höchstrichterlich entschiedene Fallkonstellationen angewandt werden.

# Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Ludwig-Maximilians-Universität München)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (Universität Potsdam)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 126: Florian Jacobi: **Steuerhinterziehung durch aktives Tun und durch Unterlassen**

2019 · 174 Seiten · ISBN 978-3-8316-4791-0

Band 125: Erne Jessica Meise: **Steuerpublizität bei natürlichen Personen**

2019 · 280 Seiten · ISBN 978-3-8316-4789-7

Band 124: Silvio Schulze: **Daten als Kreditsicherungsmittel mit Bestand in der Insolvenz**

2019 · 274 Seiten · ISBN 978-3-8316-4786-6

Band 123: Britta Janina Lewendel-Harde: **Geschlossene Stromverteilernetze im EnWG 2011 – Neue Optionen für Betreiber bisheriger Objektnetze**

2018 · 234 Seiten · ISBN 978-3-8316-4741-5

Band 122: Oliver Hieke: **Vorvertragliche Aufklärungspflichten des Verkäufers beim Unternehmenskauf**

2018 · 324 Seiten · ISBN 978-3-8316-4704-0

Band 121: Andreas Zürn: **Das Mediationsgesetz im Lichte der europäischen Mediationsrichtlinie**

2018 · 242 Seiten · ISBN 978-3-8316-4657-9

Band 120: Michael Gläsner: **Grenzen der Beschränkung von Patent- und Markenrechten zum Schutz der öffentlichen Gesundheit nach WTO-Recht** · Unter besonderer

Betrachtung des Zwangslizenzregimes nach dem TRIPS und der Vereinbarkeit von Plain-packaging-Vorschriften für Tabakwaren mit dem WTO-Recht

2018 · 312 Seiten · ISBN 978-3-8316-4670-8

Band 119: Sarah Krampitz: **Das allgemeine Persönlichkeitsrecht von Sportvereinen**

2017 · 342 Seiten · ISBN 978-3-8316-4666-1

Band 118: Nana K. A. Baidoo: **Die dienstliche Beurteilung und ihre Kontrolle durch Gerichte** · Anmerkungen zur Verbesserung der Personalauswahl im öffentlichen Dienst

2018 · 234 Seiten · ISBN 978-3-8316-4661-6

Band 117: Hannah Rehage: **Der Einsatz deutscher Streitkräfte** · Unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsmäßigen Prüfung innerstaatlicher Verwendungen bei terroristischen Angriffen

2018 · 162 Seiten · ISBN 978-3-8316-4653-1

- Band 116: David Chrobok: **Zur Strafbarkeit nach dem Anti-Doping-Gesetz**  
2017 · 264 Seiten · ISBN 978-3-8316-4648-7
- Band 115: Florian Keller: **Das Finanzamt als Partner des Steuerpflichtigen** · Dargestellt  
am Beispiel der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO  
2017 · 280 Seiten · ISBN 978-3-8316-4627-2
- Band 114: Johanna Küpper: **Personenbezug von Gruppendaten?** · Eine Untersuchung am  
Beispiel von Scoring- und Geo-Gruppendaten  
2016 · 222 Seiten · ISBN 978-3-8316-4597-8
- Band 113: Christine Lanwehr: **Faktische Selbstveranlagung und Fehlerkorrektur im  
Besteuerungsverfahren von Arbeitnehmern**  
2016 · 320 Seiten · ISBN 978-3-8316-4545-9
- Band 112: Sonja Dudek: **Auskunfts- und Urkundenvorlageersuchen von  
Finanzbehörden an Kreditinstitute**  
2016 · 214 Seiten · ISBN 978-3-8316-4527-5
- Band 111: Janina Fellmeth: **Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal des ganz  
überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses** · Bestandsaufnahme und  
Neuorientierung  
2015 · 232 Seiten · ISBN 978-3-8316-4526-8
- Band 110: Barbara Thiemann: **Kooperation und Verfassungsvorbehalte im Ausgleich** ·  
Anleihen aus dem europäischen Verfassungsgerichtsverbund für eine Kooperation des  
EuGH mit den WTO-Rechtsprechungsorganen  
2016 · 488 Seiten · ISBN 978-3-8316-4560-2
- Band 109: Franziska Dautert: **Beweisverwertungsverbote und ihre Drittwirkung**  
2015 · 302 Seiten · ISBN 978-3-8316-4479-7
- Band 108: Florian Eder: **Beweisverbote und Beweislast im Strafprozess**  
2015 · 396 Seiten · ISBN 978-3-8316-4469-8
- Band 107: Martina Achzet: **Sanierung von Krisenunternehmen** · Ablauf und  
Personalentwicklung in Unternehmenssanierungen unter Konkursordnung,  
Vergleichsordnung und Insolvenzordnung  
2015 · 304 Seiten · ISBN 978-3-8316-4467-4
- Band 106: Anna Haßfurter: **Form und Treue** · Die Verhältnismäßigkeit von Formnichtigkeit  
und Formzweck  
2015 · 538 Seiten · ISBN 978-3-8316-4459-9

Erhältlich im Buchhandel oder direkt beim Verlag:  
utzverlag GmbH, München  
089-277791-00 · [info@utzverlag.de](mailto:info@utzverlag.de)

Verzeichnis mit mehr als 3000 lieferbaren Titeln: [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)