

Der Steuerbetrug

Eine Untersuchung zur Systematisierung der europäisierten Deliktsfamilie des Betruges und zur legitimen Reichweite des notwendig normgeprägten Betrugsunrechts der Steuerhinterziehung

Bearbeitet von
Karsten Gaede

1. Auflage 2016. Buch. 900 S. Hardcover
ISBN 978 3 8487 3026 1

[Recht > Strafrecht > Steuerstrafrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Karsten Gaede

Der Steuerbetrug

Eine Untersuchung zur Systematisierung der europäisierten Deliktsfamilie des Betruges und zur legitimen Reichweite des notwendig normgeprägten Betrugsunrechts der Steuerhinterziehung

Zugleich ein Beitrag zum Verhältnis von Strafrecht und Verfassungsrecht



Nomos

Band 11

Neue Schriften zum Strafrecht



Nomos

Herausgegeben von

Prof. Dr. Martin Böse, Universität Bonn
Prof. Dr. Gunnar Duttge, Universität Göttingen
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Urs Kindhäuser, Universität Bonn
Prof. Dr. Claus Kreß, Universität Köln
Prof. Dr. Lothar Kuhlen, Universität Mannheim
Prof. Dr. Ursula Nelles, Universität Münster
Prof. Dr. Dr. h.c. Ulfried Neumann, Universität Frankfurt am Main
Prof. Dr. Henning Radtke, Universität Hannover
Prof. Dr. Klaus Rogall, Freie Universität Berlin
Prof. Dr. Helmut Satzger, Universität München
Prof. Dr. Brigitte Tag, Universität Zürich
Prof. Dr. Thomas Weigend, Universität Köln
Prof. Dr. Wolfgang Wohlers, Universität Zürich
Prof. Dr. Rainer Zaczek, Universität Bonn

Karsten Gaede

Der Steuerbetrug

*Eine Untersuchung zur Systematisierung der europäisierten Deliktsfamilie des
Betruges und zur legitimen Reichweite des notwendig normgeprägten
Betrugsunrechts der Steuerhinterziehung*

Zugleich ein Beitrag zum Verhältnis von Strafrecht und Verfassungsrecht

Nomos Verlagsgesellschaft

*Karsten Gaede ist Professor für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und Strafprozessrecht einschließlich Medizin-, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Bucerius Law School in Hamburg. Seit 1999 Projekt- und Schriftleiter www.brr-strafrecht.de/HRRS. Studium der Rechtswissenschaft in Leipzig und Zürich. Staatsexamen 2001 in Sachsen. 2003/2004 Forschungsaufenthalte in Cambridge bei Andrew von Hirsch. 2005 Promotion an der Universität Zürich und Verleihung des Jahrespreises für die beste Promotion (2006). Referendariat und zweites Staatsexamen in Hamburg, unter anderem mit Station am Bundesverfassungsgericht (2005–2007). 2014 Habilitation an der Bucerius Law School mit dieser Abhandlung. Seit 2015 Schriftleiter und (mit-)geschäftsführender Herausgeber der *medstra*.*

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungs- und Beihilfefonds Wissenschaft der VG WORT.

© 2016 Nomos Verlagsgesellschaft Baden-Baden

Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

Schrift: Sabon 9,3 auf 11,6 pt. Das Buch wurde auf alterungsbeständigem Werkdruckpapier gedruckt und fadengeheftet.

ISBN 978-3-8487-3026-1 (Print)

ISBN 978-3-8452-7409-6 (ePDF)

Inhaltsübersicht

A. Einführung: Selbstevidenz und Exzeptionalität des Schutzes staatlicher Steueransprüche	27
I. Steuerhinterziehung als schweres Strafunrecht	27
II. Denkanstöße	32
III. Gang der Abhandlung	37
IV. Begrenzungen	40
B. Grundlegung durch Systematisierung: Betrug und Steuerhinterziehung als Teile einer Deliktsfamilie	45
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 verfassungsmäßige Anspruch auf eine kohärente Regelung und Handhabung der Deliktsfamilie	245
VII. Kohärenter Schutz: das Verbrechen des Steuerbetruges	282
VIII. Zusammenfassung und Hauptprobleme	301
C. Verfassungsrechtliche Legitimation des erweiterten Vermögensschutzes durch die Steuerhinterziehung	303
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 prägende 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

A. Einführung: Selbstevidenz und Exzeptionalität des Schutzes staatlicher Steueransprüche	27
I. Steuerhinterziehung als schweres Strafunrecht	27
II. Denkanstöße	32
III. Gang der Abhandlung	37
IV. Begrenzungen	40
B. Grundlegung durch Systematisierung: Betrug und Steuerhinterziehung als Teile einer Deliktsfamilie	45
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 Deliktgruppen	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 Täuschung	86
aa) Ausdehnende Normativierung: konkludente Täuschung	89
bb) Begrenzende Normativierung: objektive Zurechnung	92
(b) Konturierung durch Zurechnungsinstrumente ...	96
aa) Aspekte des Irrtums	97
bb) Aspekte der Vermögensverfügung	100
(3) Komplettierung als kupiertes Bereicherungs- und Vermögensverschiebungsdelikt	102
c) Problematische Zuspitzung zu einem Verbrechen	103
(1) Kumulation des gewerbs- und des bandenmäßigen Handelns durch den Gesetzgeber	104
(2) Verwirklichung durch den Rechtsanwender	105
2. Die erweiternde Ausdifferenzierung des Betrugsunrechts	109
a) Erweiterter Schutz gegen autoritätsverstärkte Täuschungen	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 Täuschungen	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) Ergänzendes 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) Betrugsnahe Handlungsunwert des § 370 I Nr. 1 AO	156
bb) Betrugsnahe 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 Zuspitzung zu einem Verbrechen	165
(1) Karussell- und Streckengeschäfte – Leitbeispiele der „Steuerhinterziehung als Gewerbe“	165
(2) Gewerbs- und bandenmäßige 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 Vermögensdelikte	178
a) Gegenentwurf: Durchsetzung der Mitwirkungspflichten des Besteuerungsverfahrens	179
b) Gegenentwurf: Gewährleistung einer gleichmäßigen 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 zwangsweisen Vermögensakquise	203
(a) Bewältigung von Friktionen durch die Konkurrenzthese	204
(b) Indizielle Argumente aus einschlägigen 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 Deliktgruppen	244
VI. Legitimation: der verfassungsmäßige Anspruch auf eine kohärente 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) Bewährte Problembewältigung auf der Rechtsfolgendeite	274
(4) Bestätigung in der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung	277
b) Umschlagen in ein Pönalisierungsgebot	278
5. Fazit und Folgerungen für die Steuerhinterziehung	280
VII. Kohärenter 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 Vermögensschutzes 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 Prärogativen 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) Maßstababildung 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) Würdigung 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) Verhältnismäßigkeitsmaßstäbe	386
(2) Pönalisierung im Bewusstsein der Belastung des Eigentümers	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 präventiver Steuerzuschläge	394
b) Würdigung des Meinungsstandes	395
c) Legitimer Vermögensschutz durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung	398
(1) Legitimer Zweck des Straftatbestands	399
(2) Eignung der Pönalisierung in Form des § 370 AO	400

(3) Erforderlichkeit der Pönalisierung 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 täuschenden Kommunikation	428
c) Aufgabe des Selbstschädigungsdelikts und Erfolgszurechnung	429
(1) Belastbare Zurücknahme des Selbstschädigungscharakters	429
(2) Gefahr der Überdehnung durch Auslegung	433
d) Abkehr vom Bereicherungs- und Vermögensverschiebungsdelikt	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 Normgeprägtheit 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 verschleierte 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 Gefährdungen	539
(5) Alternative des negativen Erfolgsdelikts	540
c) Steuerhinterziehung als Verletzungsdelikt mit gesetzlich gesteuerter Vermögensbewertung	542
(1) Ausgangspunkt der gesetzgeberischen Teilfestlegungen	542
(2) Einordnung als Vermögensverletzungsdelikt	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 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 Anmeldeverfahren	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 abdrängende 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 Datenübermittlung 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) Unverhältnismäßig 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) Begründete 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 Klärung 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 verschleierte innergemeinschaftliche 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) Würdigung	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 Erfolgszurechnung 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 Behördenkenntnis	773
(c) Hinreichende Beweismittel und sicheres Wissen ..	774
(4) Präzisierung des maßgeblichen Personenkreises	775
(a) Zuständige Finanzbeamte	776
aa) Fiktionen durch Finanzbeamte	776
bb) Kollusion mit Steuerpflichtigen	778
(b) Zurechnung der Kenntnis weiterer Behördenmitarbeiter	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 Entkräftung des Regelbeispiels	805
d) Darlegungsvorgaben zur Sicherung des strengeren Maßstabs	807
3. Würdigung und Fortentwicklung der Betrugsorientierung	808
a) Prämisse 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) Begründungsmängel der Rechtsprechung	818
(1) Unzureichende Reflektion der strukturellen Differenzen des Erfolgsunrechts	818
(2) Inkohärente 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 Legitimierbarkeit 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