



Grundlagen des Strafrechts und des Steuerrechts

77521

Verfasser:

Dr. Christian Haumann und Prof. Dr. Dr. Thomas Vormbaum

GRUNDLAGEN DES STRAFRECHTS UND DES STEUERRECHTS

AUTOREN DES STUDIENBRIEFES	3
0 VORBEMERKUNG	4
1 EINFÜHRUNG IN DAS STRAFRECHT	5
1.1 RECHTFERTIGUNG STAATLICHEN STRAFENS	5
1.2 ZIEL UND UMFANG DES STRAFRECHTS	6
1.3 GLIEDERUNG DES STRAFRECHTS.....	7
1.3.1 <i>Materielles und formelles Strafrecht</i>	7
1.3.2 <i>Allgemeiner und Besonderer Teil des Strafrechts</i>	7
1.3.3 <i>Strafgesetzbuch und Nebenstrafrecht</i>	8
1.3.4 <i>Verbrechen und Vergehen</i>	9
1.4 STRAFPROZESSRECHT	10
1.5 ORDNUNGSWIDRIGKEITENRECHT	13
1.5.1 <i>Inhalt und Regelung</i>	13
1.5.2 <i>Abgrenzung zum (materiellen) Strafrecht</i>	15
1.5.2 <i>Abgrenzung zum Strafprozessrecht</i>	15
1.5.4 <i>Gemeinsamkeiten</i>	16
1.6 KEINE STRAFE OHNE GESETZ.....	17
1.6.1 <i>Bedeutung</i>	17
1.6.2 <i>Gesetzliche Regelung</i>	17
1.6.3 <i>Ausprägungen</i>	17
1.6.4 <i>Fragmentarischer Charakter des Strafrechts</i>	18
1.7 SYSTEM DER STRAFTAT	19
1.7.1 <i>Menschliches Handeln</i>	20
1.7.2 <i>Unrecht und Schuld</i>	20
1.7.3 <i>Tatbestand und Rechtswidrigkeit</i>	21
1.8 OBJEKTIVER TATBESTAND.....	22
1.9 SUBJEKTIVER TATBESTAND	24
1.9.1 <i>Überblick</i>	24
1.9.2 <i>Inhalt und Gegenstand des Tatbestandsvorsatzes</i>	24
1.9.3 <i>Struktur und Erscheinungsformen des Tatbestandsvorsatzes</i>	26
1.10 RECHTSWIDRIGKEIT	27
1.11 SCHULD	28
1.12 VERSUCH UND RÜCKTRITT VOM VERSUCH	29
1.13 FAHRLÄSSIGKEITSDELIKT	31
1.14 UNTERLASSUNGSDELIKT.....	32
1.15 TÄTERSCHAFT UND TEILNAHME	33
1.16 ZUSAMMENTREFFEN VON STRAFTATEN (KONKURRENZEN).....	34
1.16.1 <i>Problem</i>	34
1.16.2 <i>Tateinheit und Tatmehrheit; sog. Gesetzeskonkurrenz</i>	34
1.16.3 <i>Prozessualer Tatbegriff</i>	35
1.17 STRAFRECHTLICHE SANKTIONEN	35
1.17.1 <i>Zweispurigkeit</i>	35
1.17.2 <i>Strafen</i>	36
2 EINFÜHRUNG IN DAS STEUERRECHT	38
2.1 ALLGEMEINE EINLEITUNG	38
2.1.1 <i>Bedeutung der Steuern und des Steuerrechts; die Finanzverfassung des Grundgesetzes</i>	38
2.2 ABGABENORDNUNG.....	45
2.2.1 <i>Steuergeheimnis und Offenbarungsmöglichkeiten, §§ 30, 393 Abs. 2 AO</i>	45
2.2.2 <i>Anzeige von Steuerstraftaten, § 116 AO</i>	47
2.2.3 <i>Berichtigung von Erklärungen, § 153 AO</i>	48
2.2.4 <i>Aufgaben der Steuerfahndung, § 208 AO</i>	51
2.2.5 <i>Parallelität von Besteuerungs- und Strafverfahren, § 393 Abs. 1 AO</i>	53
2.2.6 <i>Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, § 162 AO</i>	54
2.2.7 <i>Zwangsmittel, § 328 ff. AO</i>	58
2.2.8 <i>Steuerliche Festsetzungsfrist in Hinterziehungsfällen, §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 171 Abs. 7, 173 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO</i>	60

2.2.9	<i>Haftung des Beteiligten einer Steuerhinterziehung, § 71 AO</i>	62
2.2.10	<i>Vermögensabschöpfende Maßnahmen der Abgabenordnung (Arrest), § 324 ff. AO</i>	64
2.3	UMSATZSTEUER.....	65
2.3.1	<i>Einführung</i>	65
2.3.2	<i>Ermittlung der Umsatzsteuer (Prüfungsschema)</i>	67
2.4	EINKOMMENSTEUER.....	82
2.4.1	<i>Einkunftsarten und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens</i>	84
2.4.2	<i>Die Einkunftsarten</i>	87
2.5	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	93
2.6	GEWERBESTEUER.....	98
2.6.1	<i>Steuerpflichtige</i>	99
2.6.2	<i>Gewerbeertrag</i>	100
2.6.3	<i>Gewerbesteuermessbetrag</i>	100
2.6.4	<i>Weiteres Verfahren</i>	101
2.6.5	<i>Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben</i>	102

Autoren des Studienbriefes



Christian Haumann

Jahrgang 1969, Dr. jur., LL.M.; seit August 1998 Beamter in der Landesfinanzverwaltung NRW; Tätigkeit in diversen Funktionen, u.a. Festsetzungsfinanzämter, OFD; seit Dezember 2004 Sachgebietsleiter im Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Hagen. Zunächst Straf- und Bußgeldsachenstelle, aktuell Steuerfahndung. Als Hauptsachgebietsleiter Fortbildung im Bereich der steuerstrafrechtlichen Schulung der Steuerfahnder aktiv.



Thomas Vormbaum

Jahrgang 1943. Dr. jur., Dr. phil., Univ.-Professor. Seit 1994 Inhaber des Lehrgebiets Strafrecht, Strafprozessrecht und Juristische Zeitgeschichte an der FernUniversität. Direktor des Instituts für Juristische Weiterbildung der FernUniversität.

0 Vorbemerkung

Sehr geehrte Damen und Herren,

willkommen zu unserem Weiterbildungsstudium „Steuerstrafrecht“, das die FernUniversität Hagen in Kooperation mit Herrn Richter am AG Vogelberg (Münster) anbietet.

Das Thema unseres Fernstudienangebotes bildet, wie es der Titel ausdrückt, die Schnittfläche von *Steuerrecht* und *Strafrecht*. Demgemäß richtet sich das Angebot an zwei Interessentengruppen: einerseits an Personen, die mit Steuern und Steuerrecht befasst sind und sich von dort aus dem *Steuerstrafrecht* nähern wollen, andererseits an Personen mit juristischer, also auch strafrechtlicher Ausbildung, die sich von dort aus dem *Steuerstrafrecht* nähern wollen.

Den steuerstrafrechtlichen Studientext hat Richter am AG Vogelberg als ausgewiesener Kenner der Materie verfasst. Vorab machen wir beiden Interessentengruppen das Angebot, ihnen das für sie entlegenerere Themenfeld kurz vorzustellen. Den Beginn des Fernstudiums bilden daher zwei kurze Einführungen: eine in das Strafrecht für Steuerexperten und eine in das Steuerrecht für Juristen. Verfasser der Einführung in das Strafrecht ist Prof. Dr. Dr. Thomas Vormbaum (FernUniversität in Hagen), Verfasser der Einführung in das Steuerrecht ist Herr Dr. jur. Christian Haumann, LL.M.

Hinweis: Beim Durcharbeiten des Kursmaterials sollten Sie stets die Texte des Strafgesetzbuches (StGB), der Strafprozessordnung (StPO) und der Abgabenordnung (AO) in der jeweils aktuellen Fassung zur Verfügung haben. Alle drei Texte sind als dtv-Taschenbuchausgaben erhältlich¹. Über das Internetangebot der Universitätsbibliothek in Hagen haben Sie einen kostenfreien Zugang zur Datenbank beck-online. So besteht für Sie die Möglichkeit, jederzeit auf die aktuellen Gesetzestexte, Rechtsprechung und Kommentierungen zuzugreifen.

¹ Die dtv-Ausgabe der StPO enthält auch die für das Strafverfahren relevanten Vorschriften des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG).

1 Einführung in das Strafrecht

Von Juristen sagt man, sie könnten einfache Probleme so lange „durchkneten“, bis daraus komplizierte Probleme geworden sind. Wie manches Vorurteil enthält auch dieses ein Körnchen Wahrheit; aber weil es eben ein Vorurteil ist, enthält es nicht die ganze Wahrheit. Häufig beruhen die Schwierigkeiten der Verständigung zwischen Juristen und Nichtjuristen darauf, dass Nichtjuristen an Juristen ganz einfach formulierte Fragen stellen und eben so einfache Antworten darauf erwarten. Und dann geschieht häufig das, was in Gesprächen zwischen Experten und Nichtexperten leicht geschehen kann: Der Experte muss dem Nichtexperten erst einmal erklären, dass seine Frage *zu* einfach gestellt ist und der komplexen Materie nicht gerecht wird.

Recht ist eine komplizierte Materie; und Strafrecht wiederum gehört nicht gerade zu den besonders einfachen Rechtsgebieten. Äußerlich freilich scheint es einfach strukturiert zu sein, denn es besitzt – wie Sie weiter unten erfahren werden – einen einzigen zentralen Begriff: die Straftat. Und dieser Begriff gliedert sich in nur drei Elemente: *Tatbestand*; *Rechtswidrigkeit*; *Schuld*. Jedes Lehrbuch des Strafrechts baut auf dieser Struktur auf. Jeder Jura-Student kennt sie nach einem Semester. Hinter und in dieser Struktur jedoch gibt es zahlreiche Verknüpfungen und Verfeinerungen, die den Schwierigkeitsgrad rasch ansteigen lassen.

Aber seien Sie unbesorgt: Diese Einführung ist nicht dazu gedacht, Sie in die Feinstruktur des Strafrechts einzuführen. Beabsichtigt ist vielmehr, Ihnen jene Kenntnis des Strafrechts zu vermitteln, die Sie brauchen, um die im Fernstudienkurs verwendeten Begriffe zu verstehen und einzuordnen. Wenn Sie also zu jenem Personenkreis gehören, der in der Vorbemerkung als zweiter angesprochen worden ist – Personen mit juristischer Ausbildung –, so können Sie diesen Abschnitt getrost überspringen und sich sogleich der Einführung in das Steuerrecht widmen – es sei denn, Sie wollen das Gefühl genießen, noch einmal in die Zeit Ihrer strafrechtlichen Anfänger-Übung versetzt zu werden.

1.1 Rechtfertigung staatlichen Strafens

Mehr als andere Rechtsgebiete, im Grunde sogar als einziges Rechtsgebiet, sieht das Strafrecht sich der Frage nach seiner Rechtfertigung ausgesetzt. Wieso darf der Staat mit solcher Intensität in das Leben von Bürgern eingreifen, ihnen womöglich für viele Jahre die Freiheit entziehen – und dies als Reaktion auf ein Verhalten, das in der Vergangenheit liegt und dessen schädigende Folgen ohnehin durch die Strafe nicht wiedergutmacht werden können? Die Antwort auf diese Frage ist heute noch so umstritten wie vor 2500 Jahren, als sie bei den Griechen zuerst gestellt wurde. Die Praxis macht sich darüber freilich nicht viele Gedanken, denn sie hält dies für ein bloß theoretisches Problem. Das ist es aber nicht. Zwar kann man sich sagen – und alle Betei-

ligten am Strafverfahren tun dies auch –, dass die Rechtsordnung nun einmal von der Existenz des Strafrechts ausgehe, und dies trifft ja auch zu; aber spätestens bei der Strafzumessung ist der Frage nicht mehr auszuweichen: Begründet das Strafgericht die Höhe der verhängten Strafe damit, dass diese erforderlich, aber auch ausreichend sei, um das Unrecht der Tat auszugleichen und den Täter von Wiederholungen abzuhalten, so versucht es, beide Lehren zur Rechtfertigung des Strafrechts unter einen Hut zu bringen:

- die *Schuldausgleichslehre*, der es um einen Ausgleich des verübten Unrechts geht, die also in die Vergangenheit schaut, und
- die *Präventionslehre*, der es darum geht, mit der Strafe einen Zweck zu erreichen (die also in die Zukunft schaut): sei es Abschreckung, Besserung oder Unschädlichmachung des verurteilten Täters (*Spezialpräventionslehre*), sei es Abschreckung der Allgemeinheit oder Stärkung des allgemeinen Rechtsvertrauens (*Generalpräventionslehre*).

Der Gesetzgeber räumt der Präventionslehre seit der Strafrechtsreform in den Sechzigerjahren des 20. Jahrhunderts den Vorrang ein, begrenzt aber deren Zwecküberlegungen bei der Strafzumessung durch das Maß der Schuld (§ 46 Abs.1 StGB). Freilich verhalten sich Schuld und Strafe wie Äpfel und Birnen und lassen sich nicht unmittelbar in Beziehung setzen. Jedoch können sie in der Weise aneinander gemessen werden, dass dem höchsten Maß an Schuld die höchste Strafe, dem geringsten Maß an Schuld die niedrigste Strafe entsprechen muss. Auf zwei Skalen zwischen diesen jeweiligen Extremen müssen also zwei äquivalente Positionen für Schuld und für Strafe gefunden werden². Das Gesetz lässt dem Richter dabei nicht völlig freie Hand, sondern gibt ihm bestimmte *Strafrahmen* vor. Der Spielraum richterlichen Ermessens ist dennoch groß, und seine Handhabung unterliegt zweifellos auch Strömungen des Zeitgeistes. Dies zeigt sich gerade im Themenbereich dieses Studiums: Während bis in die Siebzigerjahre des 20. Jahrhunderts Steuerstraftaten als Kavaliersdelikte angesehen wurden, hat sich der Trend seither umgekehrt, und es kommt sogar mitunter zu langjährigen Freiheitsstrafen. Ob dies legitim ist, erscheint recht zweifelhaft, wenn man bedenkt, dass beispielsweise der Strafrahmen für den Totschlag bereits bei Freiheitsstrafe von fünf Jahren einsetzt.

1.2 Ziel und Umfang des Strafrechts

Ziel des Strafrechts ist nach ganz überwiegender Auffassung der sog. *Rechtsgüterschutz*. Was unter einem „Rechtsgut“ zu verstehen sei, ist weitgehend ungeklärt und weitgehend beliebig. Diese Beliebigkeit des Rechtsgutbegriffs ist Ursache und Symptom zugleich für die Expansion des Strafrechts vor allem in den letzten drei Jahr-

² Falls Sie nach diesen kurzen Ausführungen (wieder) Interesse an dieser Problematik gefunden haben, empfehle ich Ihnen die Lektüre von *Naucke*, Strafrecht. Eine Einführung. 9. Auflage. Neuwied (Luchterhand) 2000.

zehnten. So gilt als geschütztes Rechtsgut der Steuerstraftatbestände das staatliche Fiskalinteresse (juristischer ausgedrückt: der staatliche Steueranspruch). Damit ist an sich die Schutzrichtung dieser Tatbestände klar beschrieben und begrenzt. Dies hat den Gesetzgeber aber nicht gehindert, im Jahre 2002 den Tatbestand der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung (§ 370a AO) einzuführen, der ein Strafmaß festsetzt, das dem des Raubes nahekommt (Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren) und offenkundig ganz andere (kriminalistische) Ziele verfolgt.

1.3 Gliederung des Strafrechts

Strafrecht kann nach verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert werden:

1.3.1 Materielles und formelles Strafrecht

Die meisten gesetzlich geregelten Rechtsgebiete – nicht nur das Strafrecht – sind in materielle und formelle Vorschriften unterteilt. In den größeren Rechtsgebieten geschieht die Aufteilung sogar in unterschiedlichen Gesetzen.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird mit „Materie“ die Substanz, mit „Form“ die äußere Gestalt dieser Substanz bezeichnet. (Beispiel: „Holz“ als Materie, „Baum“ als Form). Die zugehörigen Frageworte sind: „Was?“ (bzw. „Ob?“) für die Materie, „Wie?“ für die Form. Materielles Recht beantwortet demnach die Frage nach dem „Was“ bzw. „Ob“ des jeweiligen Rechtsgebietes, formelles Rechts die Frage nach dem „Wie“. Im Bereich des Zivilrechts wird z.B. die Frage nach dem Bestehen (dem „Ob“) eines Anspruchs vom *materiellen* Zivilrecht beantwortet, das vor allem im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) geregelt ist; die Frage, wie ein solcher Anspruch durchgesetzt werden kann, wird vom *formellen* Zivilrecht beantwortet, das vorwiegend in der Zivilprozessordnung geregelt ist.

Im Strafrecht wird demgemäß die Frage, *ob* ein Verhalten strafbar ist, durch das materielle Strafrecht beantwortet, das vor allem im Strafgesetzbuch geregelt ist; die Frage, *wie* festgestellt wird, ob eine Person sich strafbar gemacht hat, beantwortet das formelle Strafrecht, das im Wesentlichen in der Strafprozessordnung geregelt ist. Formelles Recht ist also im Wesentlichen *Prozessrecht* (auch „Verfahrensrecht“ genannt).

Wenn keine besondere Klarstellung erfolgt, ist mit Strafrecht regelmäßig das *materielle* Strafrecht gemeint. Demgemäß spricht man dann von *Strafrecht* und von *Strafprozessrecht*.

1.3.2 Allgemeiner und Besonderer Teil des Strafrechts

Die meisten größeren Rechtsbereiche (unabhängig davon, ob sie materielles Recht oder formelles Recht darstellen) lassen sich in einen allgemeinen und einen besonderen Teil gliedern; zahlreiche Gesetze befolgen dieses Gliederungsschema. Die Gründe für diese Unterscheidung sind philosophisch-theoretischer und praktischer Natur. Hier interessieren nur die Letzteren:

Spätestens, seit die modernen Staaten dazu übergegangen sind, große Rechtsbereiche in Gesetzbüchern zusammenzufassen – also etwa seit dem 18. Jahrhundert –, hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass es Regelungen allgemeiner Art gibt, die für alle Einzelbereiche gleichermaßen gelten: Im Privatrecht finden die Regeln über die Willenserklärung, über deren Anfechtung wegen Irrtums, Täuschung oder Drohung, über Vertragsabschluss, über Vertragsabwicklung, über Schadensersatz wegen Nichterfüllung u.a.m. grundsätzlich³ auf den Kaufvertrag, den Mietvertrag, den Dienstvertrag, den Werkvertrag und den Darlehensvertrag Anwendung. Es entspricht daher der Arbeitsökonomie, die allgemeinen Regelungen ein für allemal zu formulieren und aus ihnen einen *Allgemeinen Teil* der Rechtsmaterie und damit auch des Gesetzbuches zu bilden. Dies ist im ersten Buch des Bürgerlichen Gesetzbuchs („Allgemeiner Teil“) geschehen.

Im Strafrecht finden die Regeln über Handeln, Unterlassen, Versuch, Vorsatz, Fahrlässigkeit, Notwehr, Zurechnungsfähigkeit, Sanktionen, Verjährung u.a.m. grundsätzlich auf Tötung, Körperverletzung, Diebstahl, Betrug und Urkundenfälschung usw. gleichermaßen Anwendung. Auch hier entspricht es der Arbeitsökonomie, die allgemeinen Regelungen ein für allemal zu formulieren und aus ihnen einen *Allgemeinen Teil* der Rechtsmaterie zu bilden. Daher bauen alle Lehrbücher des Strafrechts auf der Unterscheidung zwischen Allgemeinem Teil und Besonderem Teil auf. Der Gesetzgeber des Strafgesetzbuchs hat diese Struktur aufgegriffen. Das Gesetzbuch besteht aus zwei Teilen, dem *Allgemeinen Teil* (§§ 1 - 79b) und dem *Besonderen Teil* (§§ 80 - 358)⁴. Entsprechend dem vorher Ausgeführten finden sich im Allgemeinen Teil Vorschriften, die für alle Straftatbestände gleichermaßen gelten (soweit sie nicht im Einzelfall für einen Tatbestand ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt werden oder durch eine speziellere Vorschrift verdrängt werden).

Man kennzeichnet diese Unterscheidung treffend dadurch, dass man von einem „Vor-die-Klammer-ziehen“ spricht. In der Tat ist die geschilderte Gliederungstechnik mit der entsprechenden Operation in der Mathematik vergleichbar: Der Allgemeine Teil steht gleichsam „vor der Klammer“, die einzelnen Straftatbestände des Besonderen Teils stehen „in der Klammer“ und müssen mit dem jeweils in Betracht kommenden Inhalt des Allgemeinen Teils „multipliziert“ werden.

1.3.3 Strafgesetzbuch und Nebenstrafrecht

Wie bekannt, bildet das Strafgesetzbuch den Kern des (materiellen) Strafrechts. Es enthält, wie gerade ausgeführt, im Allgemeinen Teil die allgemeinen Vorschriften des Strafrechts, im Besonderen Teil vor allem die „klassischen“ Straftatbestände.

³ Zur Verwendung des Begriffes „grundsätzlich“ empfiehlt sich der Hinweis, dass dieser im juristischen Sprachgebrauch eine andere Bedeutung besitzt als im Sprachgebrauch anderer Wissenschaften und in der Umgangssprache. Er bezeichnet den *Grundsatz* („im Prinzip“), der so lange gilt, wie nicht eine Ausnahme eingreift; in der Praxis kann dies dazu führen, dass jene Fälle, in denen die Ausnahme gilt, häufiger sind als jene, in denen der Grundsatz gilt.

⁴ Im BGB bilden die Bücher II bis V dessen „Besonderen Teil“. Nur aus Zweckmäßigkeitsgründen hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, diese Bücher auch äußerlich unter dieser gemeinsamen Bezeichnung zusammenzufassen.

Außerhalb des Strafgesetzbuchs gibt es nun aber noch einen umfangreichen Bereich strafrechtlicher Normen, das sog. Nebenstrafrecht. Das Nebenstrafrecht verteilt sich auf zahlreiche (besser: zahllose) Spezialgesetze, in denen Verhaltensgebote aufgestellt werden, deren Verletzung mit Strafe bedroht wird. Meistens sind diese Strafvorschriften gegen Ende des jeweiligen Gesetzes platziert. Das Steuerstrafrecht bildet einen Teil des Nebenstrafrechts, denn es ist in Steuergesetzen, v.a. in der Abgabenordnung geregelt.

Vorwiegend enthält das Nebenstrafrecht *Straftatbestände*, in denen Verstöße gegen Verhaltensanforderungen des jeweiligen Gesetzes unter Strafe gestellt werden. Die allgemeinen Regeln des Strafrechts, also diejenigen, die im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches aufgestellt sind, gelten prinzipiell auch für die Tatbestände des Nebenstrafrecht, es sei denn, dass im Nebenstrafrecht insoweit Spezialregeln oder Ergänzungen aufgestellt sind.

So ergänzt § 375 AO für den Bereich des Steuerstrafrechts die Regelung des § 45 StGB über strafrechtliche Nebenfolgen, § 376 AO die Regelung des § 78c StGB über die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung.

Entsprechendes gilt für die Regelungen des *formellen* Strafrechts (also vor allem für die Strafprozessordnung); auch diese finden prinzipiell auf das Nebenstrafrecht Anwendung; allerdings sind gelegentlich im Nebenstrafrecht besondere prozessuale Vorschriften aufgestellt, die dann der Strafprozessordnung vorgehen. Gerade im Steuerstrafrecht ist dies der Fall.

Die Abgabenordnung enthält im achten Teil einen eigenen Abschnitt über das (Steuer-)Strafverfahren (§ 385 ff.). § 385 Abs. 1 AO ordnet ausdrücklich über das Verhältnis zu den allgemeinen strafprozessualen Vorschriften an: „Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, soweit die folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmen, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und das Jugendgerichtsgesetz.“

1.3.4 Verbrechen und Vergehen

Einen speziellen Anwendungsfall der Unterscheidung von Allgemeinem Teil und Besonderem Teil bildet die Unterscheidung von Verbrechen und Vergehen.

In der Umgangssprache wird das Wort „Verbrechen“ häufig als Synonym für „Straftat“ verwendet („Verbrechen im weiteren Sinne“). Das Strafgesetzbuch unterscheidet hingegen zwei Gruppen von Straftaten; nur besonders schwere Straftaten sind danach „Verbrechen“ (im engeren bzw. technischen Sinne).

Nach § 12 Abs. 1 StGB sind *Verbrechen* Taten, die *im Mindestmaß* mit einer Freiheitsstrafe von einem Jahr bedroht sind; *Vergehen* hingegen sind gem. § 12 Abs. 2 StGB Taten, die *im Mindestmaß* mit Freiheitsstrafe von weniger als einem Jahr oder mit Geldstrafe bedroht sind. Statistisch gesehen sind etwa 90 Prozent aller Straftaten Vergehen.

Mit der Unterscheidung zwischen Verbrechen und Vergehen hat der Gesetzgeber sich einen Anknüpfungspunkt geschaffen, um dort, wo er es für geboten hält, unterschiedliche Regelungen für schwerkriminelle Verhaltensweisen und Verhaltensweisen mit

geringerem Unrechtsgehalt zu treffen, ohne Spezialregelungen für einzelne Tatbestände aufstellen zu müssen. Umgekehrt kann er dadurch, dass er (durch Änderung der Strafdrohung) eine Straftat, die bis dahin ein Vergehen war, zum Verbrechen macht, die betreffenden Folgen auch für diese Straftat auslösen.

Beispiele:

- 1) *Nach § 23 StGB ist der Versuch eines Verbrechens stets strafbar (so dass es einer besonderen Anordnung bei den einzelnen Verbrechenstatbeständen nicht mehr bedarf); der Versuch eines Vergehens hingegen ist nur dann strafbar, wenn das Gesetz es ausdrücklich bestimmt.*
- 2) *Nach § 30 Abs. 1 StGB ist der Versuch der Anstiftung nur strafbar, wenn er auf die Begehung eines Verbrechens gerichtet ist. Die versuchte Anstiftung zu einem Vergehen ist hingegen grundsätzlich straflos (Ausnahme § 159 StGB: Versuchte Anstiftung zur falschen uneidlichen Aussage).*
- 3) *Nach § 261 StGB knüpft der Geldwäsche-Tatbestand u.a. an die Begehung eines Verbrechens an.*
- 4) *§ 25 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) knüpft für die Zuständigkeit des Richters am Amtsgericht in Strafsachen an den Vergehenscharakter der verfolgten Tat an, § 74 Abs. 1 GVG für die Zuständigkeit des Landgerichts in Strafsachen an den Verbrechencharakter der Tat.*
- 5) *Gerade das Steuerstrafrecht hat in der jüngsten Vergangenheit in diesem Zusammenhang für Aufsehen gesorgt. Durch die Ausgestaltung des neuen Tatbestandes der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung (§ 370a AO) als Verbrechen wurden die unter 1) bis 4) erwähnten Folgen und weitere Folgen des „Deliktscharakters“ ausgelöst, welche die Kriminalpolitiker in ihrem Eifer bei der Bekämpfung von Organisierter Kriminalität und Terrorismus nicht in vollem Ausmaß überblickt zu haben scheinen. Näheres dazu im steuerstrafrechtlichen Text (Modul Materielles Steuerstrafrecht Kurseinheit 1/2).*

1.4 Strafprozessrecht

Die Realisierung dessen, was im materiellen Strafrecht geregelt ist, geschieht – wie oben unter 1.3.1 ausgeführt – nach den Regeln des formellen Strafrechts (Strafprozessrechts, Strafverfahrensrechts), das überwiegend in der Strafprozessordnung geregelt ist; einige Ergänzungen, z.B. Regelungen über die Organisation und Zuständigkeit der Gerichte und Staatsanwaltschaften, finden sich im Gerichtsverfassungsgesetz (GVG).

Für die Regelung des Strafprozesses sind unterschiedliche Modelle denkbar. Die extremen Modelle sind einerseits der reine *Parteiprozess*, in dem – so wie im Zivilprozess – Ankläger und Angeklagter sich als Parteien gegenüberstehen, andererseits der von Amts wegen durchzuführende *Untersuchungsprozess* (Inquisitionsprozess). Das erste Modell liegt (jedenfalls in größeren Verfahren) dem anglo-amerikanischen Strafprozess zugrunde, das zweite galt in Europa bis weit in das 19. Jahrhundert hinein.

Das geltende deutsche Strafverfahrensmodell, das als „reformierter Strafprozess“ bezeichnet wird, stammt aus der Mitte des 19. Jahrhunderts. Es bildet einen Kompromiss zwischen den beiden extremen Modellen, steht aber dem Untersuchungsprozess näher als dem Parteiprozess. Dies gilt vor allem für den ersten Abschnitt, das sog. *Ermittlungsverfahren*, das weitgehend in der Hand von Polizei und Staatsanwaltschaft liegt. Die Strafprozessordnung normiert in § 152 Abs. 2 das sog. *Legalitätsprinzip*. Danach hat die Staatsanwaltschaft jedem Verdacht einer Straftat nachzugehen und, falls die Ermittlungen den Verdacht bestätigen (*hinreichender Tatverdacht*), Anklage zu erheben. In der Praxis ist dieser Grundsatz, der die Gesetzesbindung der Staatsanwaltschaft zum Ausdruck bringt, durch zahlreiche Ausnahmen durchlöchert (sog. *Opportunitätsprinzip*); sie finden sich vor allem in den §§ 153 ff. StPO.

Das *Strafgericht* wird – abgesehen von einzelnen Eingriffen, namentlich: Erlass eines Haftbefehls, Abnahme von Eiden – erst im sog. *Zwischenverfahren* tätig. In diesem Verfahrenabschnitt prüft es, ob es den hinreichenden Tatverdacht, den die Staatsanwaltschaft mit der Erhebung der *Anklage* zum Ausdruck gebracht hat, teilt. Gelangt es zu diesem Ergebnis, so erlässt es den *Eröffnungsbeschluss*. Damit gelangt das Verfahren in den dritten Abschnitt, das sog. *Hauptverfahren*, dessen Kern die öffentliche *Hauptverhandlung* bildet. Im Mittelpunkt der Hauptverhandlung steht die *Beweisaufnahme*. Prinzipiell darf im Urteil, das am Ende der Hauptverhandlung ergeht, nur verwertet werden, was Gegenstand der öffentlichen (und mündlichen) Hauptverhandlung gewesen ist. Bei der Urteilsfindung ist das Gericht an keine Beweisregeln gebunden, sondern entscheidet „nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung“ (§ 261 StPO; Grundsatz der freien Beweiswürdigung). Hat es allerdings Zweifel an der Schuld des Angeklagten, so müssen diese zu dessen Gunsten ausschlagen (Grundsatz „Im Zweifel für den Angeklagten“ [*in dubio pro reo*]).

Gegen Urteile der Strafgerichte können *Rechtsmittel* eingelegt werden. Das deutsche Strafverfahrensrecht kennt insoweit die *Revision*, die der Überprüfung des Urteils auf *Rechtsfehler* dient, sowie die *Berufung*, in der auch die Tatsachenfrage neu aufgerollt wird. In der Praxis hat sich der Unterschied zwischen den beiden Rechtsmitteln vor allem dadurch verwischt, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung nach Möglichkeiten sucht, auch die Tatsachenfrage zu überprüfen. Hintergrund dieses Bemühens ist der Umstand, dass das GVG gerade in Fällen der Schwerekriminalität als Rechtsmittel nur die Revision zulässt, also keine zweite Tatsacheninstanz eröffnet.

Neben dem Regelverlauf des Strafverfahrens kennt die Strafprozessordnung einige Varianten mit vereinfachter Verfahrensgestaltung, vor allem das *Privatklageverfahren* (§ 374 ff. StPO), das *Strafbefehlsverfahren* (§ 407 ff. StPO) und das *beschleunigte Verfahren* (§ 417 ff. StPO).

Darüber hinaus hat in den letzten Jahren, vor allem in umfangreichen Verfahren, die Praxis der *Absprachen* Bedeutung gewonnen. Gerade im Wirtschafts- und Strafrecht ist sie sehr verbreitet. Um sich ein aufwendiges Verfahren mit häufig un-

gewissem Ausgang zu ersparen, sind die Strafverfolgungsorgane mitunter bereit und auch interessiert, für den Fall der Ablegung eines Geständnisses bestimmte Zusagen über das Höchstmaß der zu beantragenden (Staatsanwaltschaft) bzw. zu verhängenden (Gericht) Strafe zu machen. Eine offizielle Möglichkeit der Absprache bietet der 1975 eingeführte § 153a StPO, wonach trotz hinreichenden Tatverdachts das Verfahren gegen Auflagen eingestellt werden kann bzw. von Anklage abgesehen werden kann. Die Auflagen bestehen meistens in der Zahlung eines Geldbetrages an die Staatskasse oder an eine gemeinnützige Einrichtung.

Bei den Geldleistungen geht es mitunter um beträchtliche Beträge; so wurde das gegen Altbundeskanzler Helmut Kohl wegen des Verdachts der Untreue (§ 266 StGB) eingeleitete Strafverfahren von der Staatsanwaltschaft Bonn (mit Zustimmung des Gerichts) gegen eine Geldleistung von 300.000,- DM nach § 153a StPO eingestellt. – § 153a StPO ist wiederholt auf Kritik gestoßen und als „Freikaufverfahren“ bezeichnet worden. Da die Vorschrift sich aber der Beliebtheit bei allen Verfahrensbeteiligten erfreut, wird verhältnismäßig häufig von ihr Gebrauch gemacht. Dem Nichtjuristen (und auch vielen Juristen) ist freilich schwer zu vermitteln, wieso ein Verfahren eingestellt wird (mit der Konsequenz, dass der Beschuldigte sich als unschuldig bezeichnen darf), obwohl der Beschuldigte eine Leistung erbringt, die *faktisch* Sanktionscharakter trägt.

Neben der Möglichkeit der Einstellung nach § 153a StPO eröffnet die Strafprozessordnung weitere Einstellungsmöglichkeiten (und damit Ausnahmen vom Verfolgungs- und Anklagezwang). Sie betreffen vor allem Bagatellfälle – sei es, dass die verfolgte Tat an sich geringfügig ist (§ 153 StPO), sei es, dass sie neben anderen verfolgten Taten nicht ins Gewicht fällt (§ 154 StPO), sei es, dass eine Gesetzesverletzung neben einer anderen nicht ins Gewicht fällt (§ 154a StPO).

Eine gesetzliche Regelung der Verständigung im Strafverfahren (Deal-Absprache) enthält seit April 2009 die Regelung des § 257c StPO. Zulässiger Gegenstand einer Verständigung sind danach nur die Rechtsfolgen, die Inhalt des Urteils und der dazugehörigen Beschlüsse sein können, sonstige Verfahrensmaßnahmen in zugrunde liegenden Erkenntnisverfahren sowie das Prozessverhalten der Beteiligten. Es geht demnach im Wesentlichen um Absprachen über das Strafmaß und über Auflagen. Möglich sind auch Absprachen in Bezug auf Einstellungsentscheidungen und die Zusage von Schadenswiedergutmachung durch den Angeklagten oder der Verzicht auf Beweisanträge und Beweiserhebungen. Ein Geständnis soll Bestandteil einer Verständigung sein. Problematisch sind die recht vage formulierten Voraussetzungen, unter denen nach § 257 Abs. 4 StPO die Bindung des Gerichts an eine Verständigung entfällt.

Zum 1. September 2009 ist zudem eine neue allgemeine Strafzumessungsregelung bei Aufklärungs- und Präventionshilfe in § 46b StGB eingeführt worden („Große Kronzeugenregelung“). Diese Regelung ist nur auf Personen aus dem Bereich mittlerer und schwerer Kriminalität anwendbar. Bei einem Beitrag zur Aufklärung oder Verhinderung der Katalogtaten des § 100a StPO ist eine Strafmilderung möglich. Eine wesentliche Neuerung stellt die Präklusionsvorschrift des § 46b Abs. 3 StGB dar, wonach eine Strafmilderung ausgeschlossen ist, wenn der Kronzeuge sein Wissen erst nach Eröffnung des ihn betreffenden Hauptverfahrens offenbart.

So, wie im Bereich des materiellen Strafrechts die Regeln des Strafgesetzbuches auf das Nebenstrafrecht Anwendung finden, falls sie nicht durch spezielle Regeln verdrängt werden, gelten auch die Vorschriften der Strafprozessordnung und des Gerichtsverfassungsgesetzes für die Verfolgung von Straftaten des Nebenstrafrechts. Gerade im *Steuerstrafverfahren* werden freilich, vor allem im Bereich des Ermittlungsverfahrens, die allgemeinen strafprozessualen Vorschriften durch Spezialvorschriften verdrängt (§ 385 ff. AO). Diese Spezialvorschriften sind Gegenstand der steuerstrafrechtlichen Kurseinheiten dieses Weiterbildungsstudiums (vor allem im Modul *Steuerstrafverfahrensrecht*).

1.5 Ordnungswidrigkeitenrecht

1.5.1 Inhalt und Regelung

Schon seit Jahrhunderten haben die Gesetzgeber sich bemüht, eine Unterscheidung zwischen kriminellem Unrecht und bloßem „Ordnungsunrecht“ zu treffen. Früher wurde das Letztere als „Polizeistrafrecht“ oder „Verwaltungsstrafrecht“ bezeichnet, heute hat sich die Bezeichnung „Ordnungswidrigkeitenrecht“ (OWi-Recht) durchgesetzt.

Trotz vieler Bemühungen ist eine theoretisch befriedigende Unterscheidung zwischen Strafrecht und OWi-Recht bis heute nicht gelungen; jedoch gilt als Faustregel für die meisten Ordnungswidrigkeiten, dass sie sich – anders als Straftaten – gegen Rechtsgüter richten, welche nicht oder nur geringfügig sozialemisch verwurzelt sind, deren Verletzung daher nicht als sozialemisch verwerflich angesehen wird, so dass die Ahndung der Verletzungshandlung auch nicht mit einem sozialemischen Tadel gegenüber dem Täter verbunden ist.

Dies bedeutet nicht, dass es sich bei den Ordnungswidrigkeiten und bei den ihretwegen verhängten Sanktionen (vor allem: Bußgeldern), stets um Bagatellen handelt; schon deshalb nicht, weil die Einstufung als Ordnungswidrigkeit im Einzelfall auf einer gesetzgeberischen, d.h. politischen, möglicherweise bloß Zweckmäßigkeitssichtspunkte berücksichtigenden Entscheidung beruht. Auch die Hauptsanktion des Ordnungswidrigkeitenrechts – das Bußgeld – ist keineswegs immer eine Bagatelle: Nach § 17 des Ordnungswidrigkeitengesetzes (OWiG) reicht der Rahmen für Geldbußen von **5 € bis 1000 €**, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt. Dies tut es mitunter drastisch: Für Kartell-Ordnungswidrigkeiten beispielsweise lässt § 81 Abs. 4 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) Geldbußen „bis zu **1.000.000 €** zu. Und bereits die leichtfertige Steuerverkürzung kann nach § 378 Abs. 2 AO mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € geahndet werden.

Angesichts der schon seit Längerem zu beobachtenden Tendenz des Gesetzgebers, immer mehr Verhaltensweisen als strafwürdig anzusehen, wird die genannte Faustregel immer fragwürdiger. Diese Tendenz hat nicht etwa dazu geführt, dass der Bereich der Ordnungswidrigkeiten entsprechend geschrumpft ist. Vielmehr ist eine Expansion des sanktionsbedrohten Verhaltens gleichermaßen im Kernstrafrecht, im Nebenstrafrecht und im Ordnungswidrigkeitenrecht zu verzeichnen.

Geregelt ist das OWi-Recht im Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (Ordnungswidrigkeitengesetz – OWiG) – und zwar sowohl das *materielle* als auch das *formelle* OWi-

Recht. Anders als im Strafrecht gibt es also nicht die Aufteilung des materiellen Rechts und des formellen Rechts auf zwei Gesetze. Das OWiG besteht aus drei Teilen: Der erste Teil regelt den Allgemeinen Teil des materiellen Ordnungswidrigkeitenrechts, der zweite Teil den Besonderen Teil des materiellen Ordnungswidrigkeitenrechts, der dritte Teil das Bußgeldverfahren.

Auffällig ist, dass der zweite Teil des OWiG sehr kurz ist; er umfasst nur ca. 20 Paragraphen mit einigen wenigen OWi-Tatbeständen – überwiegend ehemalige Bagatell-Straftatbestände, die im Zuge der Strafrechtsreform in den Sechzigerjahren des 20. Jahrhunderts zu Ordnungswidrigkeiten „herabgestuft“ worden sind. Die Masse der OWi-Tatbestände ist außerhalb des OWiG über zahlreiche Spezialgesetze verstreut. Schon aus Gründen der Statistik verbietet sich somit der naheliegende Gedanke, analog zum Neben-Strafrecht diejenigen OWi-Tatbestände, die außerhalb des OWiG normiert sind, als „Neben-Ordnungswidrigkeitenrecht“ zu bezeichnen.

1.5.2 Abgrenzung zum (materiellen) Strafrecht

In der *Praxis* gibt es keine Abgrenzungsprobleme zwischen Strafrecht und Ordnungswidrigkeitenrecht, denn die Unterscheidung geschieht nach geltendem Recht formell anhand der Hauptrechtsfolgen. Danach gelten

- die Vorschriften des *Ordnungswidrigkeitenrechts*, wenn das Täterverhalten einen Tatbestand erfüllt, dessen Erfüllung das Gesetz als „ordnungswidrig“ bezeichnet und mit der Möglichkeit einer Bußgeldverhängung versieht (§ 1 OWiG);
- die Vorschriften des *Strafrechts* (Strafgesetzbuch und sog. Nebenstrafrecht), wenn das Täterverhalten einen Straftatbestand erfüllt.

Stellt dasselbe Verhalten sowohl eine Straftat als auch eine Ordnungswidrigkeit dar, so kommt gem. § 21 OWiG grundsätzlich nur das Strafgesetz zur Anwendung⁵.

In der Abgabenordnung sind Steuer-Straftatbestände und Steuer-Ordnungswidrigkeitentatbestände überdies in zwei getrennten Abschnitten (§ 369 ff. AO und § 377 ff. AO) geregelt.

Während das Strafrecht nur Sanktionen gegen einzelne Menschen aussprechen kann, kennt das Ordnungswidrigkeitenrecht unter bestimmten Voraussetzungen auch Sanktionen gegen juristische Personen und gegen Personenvereinigungen (§ 30 OWiG). Für das Strafrecht ist diese Möglichkeit wiederholt diskutiert worden, bisher aber aus grundsätzlichen Erwägungen zu Recht nicht realisiert worden.

1.5.2 Abgrenzung zum Strafprozessrecht

OWi-Verfahren und Strafverfahren weisen einige Gemeinsamkeiten und Unterschiede auf:

- a) Die *Verfolgung* obliegt bei Straftaten prinzipiell⁶ der Staatsanwaltschaft (vgl. vor allem §§ 152, 160 StPO), die sich hierzu ihrer „Hilfsbeamten“ (dies sind vor allem Polizeibeamte) bedient. Die *Ahndung* ist Aufgabe des Strafrichters. Bei Ordnungswidrigkeiten obliegen Verfolgung *und* Ahndung der „Verwaltungsbehörde“, soweit nicht in anderen Vorschriften des OWiG Staatsanwaltschaft oder Gericht für zuständig erklärt sind (§ 35 OWiG).
- b) Im Strafverfahren gilt – wenn auch von zahlreichen Ausnahmen durchbrochen (s. die Einstellungsmöglichkeiten nach § 153 ff. StPO) – das *Legalitätsprinzip* (Verfolgungszwang). Danach ist die Staatsanwaltschaft verpflichtet, „wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen“ (§ 152 Abs. 2 StPO). Im Bußgeldverfahren gilt –

⁵ Daraus ergeben sich die in § 40 ff. OWiG geregelten Konsequenzen für die Verfolgungszuständigkeit.

⁶ Anders gerade im Steuerstrafverfahren (vgl. o. 1.4 am Ende; ferner im Einzelnen noch das Modul „Steuerstrafverfahrensrecht“).

gerade umgekehrt – das sog. *Opportunitätsprinzip*: Gem. § 47 Abs. 1 OWiG liegt „die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten im pflichtgemäßen Ermessen der Verwaltungsbehörde. Solange das Verfahren bei ihr anhängig ist, kann sie es einstellen“. Hieraus ergeben sich die unterschiedlichen Formulierungen bei Straftatbeständen („... wird mit ... bestraft“) und Ordnungswidrigkeits-Tatbeständen („... kann mit einer Geldbuße geahndet werden“).

- c) Das Strafrecht unterscheidet in §§ 25 - 27 StGB die Beteiligungsformen *Täterschaft und Teilnahme* und bei der Letzteren nochmals Anstiftung (§ 26 StGB) und Beihilfe (§ 27 StGB). Hingegen geht das Ordnungswidrigkeitenrecht (ähnlich wie im Zivilrecht das Recht der Unerlaubten Handlungen; vgl. § 830 Abs. 2 BGB) von der *Einheitstäterschaft* aus (§ 14 Abs. 1 S. 1 OWiG: „Beteiligen sich mehrere an einer Ordnungswidrigkeit, so handelt jeder von ihnen ordnungswidrig“)⁷.

1.5.4 Gemeinsamkeiten

Strafrecht und Ordnungswidrigkeitenrecht weisen auch zahlreiche *Gemeinsamkeiten* auf. Beispiele:

- a) Gem. Art. 103 Abs. 2 GG/§ 3 OWiG gilt der Grundsatz „Keine Ordnungswidrigkeit ohne Gesetz“ mit denselben Konsequenzen wie der Grundsatz „Kein Verbrechen ohne Gesetz“ („*nullum crimen sine lege*“). (Gesetzesvorbehalt)⁸.
- b) Aus § 1 OWiG folgt, dass die Erfordernisse *Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld* (dazu unten 1.7) auch im Ordnungswidrigkeitenrecht erfüllt sein müssen⁹.
- c) Neben den unterschiedlichen Hauptsanktionen (Strafe/Bußgeld) kennen beide Rechtsgebiete als *Nebenfolge* die Einziehung (§ 22 ff. OWiG/§ 74 ff. StGB). Der strafrechtlichen Nebenstrafe „Fahrverbot“ (§ 44 StGB) entspricht für Verkehrsordnungswidrigkeiten das Fahrverbot nach § 25 StVG.

Auf weitere Gemeinsamkeiten kann hier nicht eingegangen werden.

⁷ Beispiel: Nach §§ 21a Abs.2, 49 StVO handelt ordnungswidrig, wer als Fahrer oder Beifahrer eines Motorrades gegen die Pflicht zum Tragen des Schutzhelmes verstößt. Über § 14 Abs. 1 S. 1 OWiG trifft diese Bußgelddrohung ebenso jenen Motorradfahrer, der zwar selber einen Schutzhelm trägt, aber einen Beifahrer ohne Schutzhelm mitfahren lässt, denn durch sein Verhalten hat er den Gesetzesverstoß des Beifahrers erst ermöglicht.

⁸ Dazu sogleich 1.6.

⁹ Das OWiG benutzt statt „Schuld“ den nüchterneren Ausdruck „Vorwerfbarkeit“. Auch spricht es nicht von dem „Beschuldigten“, sondern von dem „Betroffenen“.

1.6 Keine Strafe ohne Gesetz

1.6.1 Bedeutung

Der besonders gravierende Eingriff, den die Verhängung einer strafrechtlichen Sanktion durch den Staat bedeutet, erfordert besondere Sicherungen des Bürgers gegen willkürliche und unberechenbare Ausübung dieser Sanktionsgewalt. *Rechtssicherheit* und *Vertrauensschutz* gewinnen im Strafrecht besondere Bedeutung. Jeder Bürger muss sich darauf verlassen können, dass ein Verhalten, welches nicht präzise im Gesetz als strafbar beschrieben ist, auch nicht rückwirkend oder im Wege analoger Rechtsanwendung für strafbar erklärt wird (sog. *Garantiefunktion des Strafgesetzes*). Mit diesen Forderungen ist der Inhalt des Grundsatzes „Kein Verbrechen, keine Strafe ohne Gesetz“ beschrieben.

Die Formulierung „nullum crimen, nulla poena sine lege“, die zu den wenigen lateinischen Wendungen gehört, die Juristen heute noch geläufig sind, geht auf den Strafrechtsgelehrten, Strafgesetzgeber und Strafrichter Paul Johann Anselm v. *Feuerbach* (1775 - 1833) zurück. Auf die theoretische Herleitung kann hier nicht näher eingegangen werden.

1.6.2 Gesetzliche Regelung

Mit dem Grundsatz „Keine Strafe ohne Gesetz“ beginnt der Text des Strafgesetzbuches. § 1 StGB: „Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde“.

Verfassungsrechtlich abgesichert ist diese Regelung in Art. 103 Abs. 2 GG.

1.6.3. Ausprägungen

Aus § 1 StGB/Art. 103 Abs. 2 GG ergeben sich vier Ausprägungen (hier als Verbote formuliert):

1.6.3.1 Rückwirkungsverbot

Strafbegründende und strafschärfende Vorschriften dürfen keine Tat erfassen, welche vor der Verkündung der Vorschrift begangen wird. Anders ausgedrückt: Die strafrechtliche Beurteilung einer Tat richtet sich nach dem Recht, welches zur Tatzeit gilt, sofern neueres Recht dem Täter ungünstiger ist. Jede *nachträgliche* Verschlechterung der Rechtsstellung des Täters ist unzulässig¹⁰.

1.6.3.2 Verbot des Gewohnheitsrechts

Strafbegründendes und strafschärfendes Gewohnheitsrecht ist verboten und darf daher nicht der Rechtsanwendung zugrunde gelegt werden (sog. Gesetzesvorbehalt im Strafrecht). Erforderlich ist die Fixierung in einem förmlichen Gesetz, in einer

¹⁰ Für Maßregeln der Besserung und Sicherung (dazu unten 1.17) gilt das Rückwirkungsverbot allerdings nicht; vielmehr ist dort gem. § 2 Abs. 6 StGB grundsätzlich das zur Zeit der Entscheidung geltende Recht anzuwenden.

Rechtsverordnung oder in einer Satzung. Tatbestände mit Freiheitsstrafdrohung bedürfen gem. Art. 104 Abs 1 GG eines förmlichen Gesetzes. Für Strafdrohungen in Rechtsverordnungen und Satzungen muss die gesetzliche Ermächtigungsnorm die Ermächtigung zum Erlass von Strafvorschriften ausdrücklich miterwähnen und überdies so formuliert sein, dass sich aus ihr die möglichen Straftatbestände einschließlich der Schuldform und der Art und des Höchstmaßes der Strafe nach den anerkannten Regeln juristischer Auslegung hinreichend deutlich bestimmen lassen.

1.6.3.3 Verbot unbestimmter Strafgesetze

Das strafbare Verhalten und seine strafrechtlichen Folgen müssen mit hinreichender *Bestimmtheit* umschrieben sein. Insbesondere muss der Gesetzgeber unter mehreren gleich wirksamen Möglichkeiten strafrechtlicher Regelung die am wenigsten unbestimmte wählen.

In der Praxis findet dieser Grundsatz leider geringe Beachtung. Es existiert sogar ein gewisser Trend zu immer unbestimmteren Strafgesetzen. Die Verfassungsrechtsprechung gibt sich sehr zurückhaltend. Die Entscheidung *BVerfGE 26,41*, wonach § 360 Abs. 1 Nr. 11 StGB a.F. („wer groben Unfug verübt“) hinreichend bestimmt sei, da die Rechtsprechung über lange Zeit hinweg Gelegenheit zu seiner Konkretisierung gehabt habe, ist im Schrifttum überwiegend auf Ablehnung gestoßen. – Für verfassungswidrig sind wegen Unbestimmtheit erklärt worden: ein bayerischer landesstrafrechtlicher Tatbestand, der den „Verstoß gegen die öffentliche Ordnung“ unter Strafe stellte, sowie § 15 Abs. 2 FernmeldeanlagenG¹¹, wonach sich strafbar machte, wer beim Betreiben von Sprechfunkanlagen „den Verleihungsbedingungen zuwiderhandelt“, ohne dass die möglichen Gebote und Verbote im Gesetz umschrieben waren. In jüngster Zeit hat das BVerfG allerdings auch in einem sehr wichtigen Punkt den Grundsatz zur Geltung gebracht, indem es die Vermögensstrafe (§ 43a StGB a. F.) für verfassungswidrig erklärt hat.¹²

1.6.3.4 Analogieverbot

Der Richter darf strafbegründende und -schärfende Vorschriften nur im Rahmen des noch möglichen Wortsinns anwenden. Eine „entsprechende“ Anwendung eines Straftatbestandes auf verwandte, möglicherweise als ebenso strafwürdig und strafbedürftig angesehene Fallkonstellationen ist unzulässig. Die Grenze zwischen zulässiger Auslegung und unzulässiger Analogie ist im Einzelfall oft schwierig zu bestimmen.

1.6.4 Fragmentarischer Charakter des Strafrechts

Notwendige (und rechtspolitisch wichtigste) Folge des Grundsatzes „*nullum crimen sine lege*“ ist der sog. *fragmentarische (bruchstückhafte) Charakter* des Strafrechts. Anders als mitunter in anderen Rechtsgebieten darf der Wortsinn des Gesetzes nicht unter Berufung auf Gerechtigkeit, Vernunft o.Ä. überspielt werden. An der Grenze des Wortsinns finden auch Überlegungen aufgrund anderer Auslegungsgesichtspunkte (Gesetzessystematik, Sinn und Zweck, Entstehungsgeschichte) ihr Ende. Aus dem fragmentarischen Charakter des Strafrechts können zwar ungerechte Ergebnisse hervorgehen; sie bestehen aber stets darin, dass ungerechterweise *nicht* bestraft wird. Dies kann (und muss) der rechtsstaatlichen Zielsetzung wegen hingenommen werden.

¹¹ *BVerfG*, NJW 1989, 1663.

¹² *BVerfGE* 105, 136.

1.7 System der Straftat

Wie schon ganz am Anfang erwähnt, unterscheidet das Strafrecht sich von anderen Rechtsgebieten dadurch, dass seine Probleme und Problemlösungen von einem einzigen Zentralbegriff abgeleitet werden, nämlich dem der *Straftat*.

Auch die anderen Rechtsgebiete besitzen wichtige Basisbegriffe (das Zivilrecht beispielsweise die Begriffe „Rechtssubjekt“, „Rechtsobjekt“, „Rechtsgeschäft“ u.a.m.). Kein anderes Rechtsgebiet hat aber einen Zentralbegriff, von dem alle, aber auch wirklich alle anderen Begriffe und Probleme sich ableiten.

Folge dieser Existenz eines einzigen zentralen Begriffs ist der enge innere Zusammenhang aller Strafrechtsprobleme. Die innere Struktur dieses Begriffes, um die es in diesem Abschnitt geht, nennt man auch *Straftatsystem* oder *Aufbau der Straftat* oder *System der Straftat*.

Für den Strafrjuristen hat das Straftatsystem eine doppelte Funktion: zum einen will er aus dessen Analyse wissenschaftliche Erkenntnis über das „Wesen“ der Straftat gewinnen. Zum anderen soll es ihm einen Arbeitsplan für die Lösung praktischer Fälle liefern, denn die praktische Arbeit des Juristen bedarf – wie *jede* praktische Arbeit – eines Arbeitsschemas (Bauplan, Fließband, „Check-Liste“ usw.). Damit soll die Fülle der Einzelaufgaben und Arbeitsschritte geordnet und nach einem sinnvollen Ablaufschema „abgearbeitet“ werden. Nur um diesen Aspekt kann es in dieser Einführung gehen.

Jedem Strafrechtslehrer ist der typische Fehler von Erstsemestern vertraut: Das Zentralproblem des Falles (z.B. Notwehr) wird erkannt und sogleich angegangen, statt den Fall nach dem Arbeitsschema abzuarbeiten. Erst ein Fall wie der folgende Lehrbuchfall macht dem Anfänger deutlich, dass nur ein systematisches Vorgehen weiterhilft: Der geistesschwache T hält einen grüßend auf ihn zueilenden Freund für einen Angreifer, der es auf seine Geldbörse abgesehen hat. Er sucht sich der vermeintlichen Angreifers durch einen Pistolenschuss zu erwehren, verfehlt ihn jedoch. Dabei nimmt er an, es handle sich bei dem Angreifer um diejenige Person, der er – T – selber vor einer Viertelstunde die Geldbörse entwendet hat. – In Betracht kommende Bestimmungen (in der Reihenfolge des Gesetzes) sind: §§ 12, 16, 17, 21, 22, 23, 32, 211, 212, 223, 224 Abs. 1 StGB, 859 Abs. 2 BGB. Diese Reihenfolge gibt aber als Arbeitsanweisung ersichtlich nichts her. Vielmehr müssen die Normen in einen systematischen Zusammenhang gebracht werden. Eben dies ist die praktische Aufgabe des Straftatsystems.

Das Straftatsystem soll nachfolgend anhand des Standardtyps der Straftat entwickelt werden. Dies ist das *vorsätzliche, vollendete, täterschaftliche Begehungsdelikt*. Der Gesetzgeber selber fasst regelmäßig die Straftatbestände so, dass sie ein Verhalten umschreiben, das

- vorsätzlich (also nicht fahrlässig) geschieht,
- täterschaftlich (also nicht als Teilnahme an der Tat eines anderen) geschieht,
- durch aktives Tun (also nicht durch Unterlassen bzw. Untätigbleiben) geschieht und das
- vollendet wird (also nicht im Versuchsstadium steckenbleibt).

1.7.1 Menschliches Handeln

Da Strafrechtswissenschaft eine praxisbezogene Wissenschaft ist, muss das gedankliche Gebilde „Straftat“ ein auf die gesellschaftliche Wirklichkeit, d.h. auf menschliches Zusammenleben, bezogenes Gebilde sein. Es bezeichnet einen Ausschnitt aus der sozialen Totalität. Es setzt daher eine menschliche Handlung, die sozial relevant ist, voraus. Ausgangspunkt jeder strafrechtlichen Beurteilung ist somit ein *Ereignis* – die Handlung –, nicht aber eine *Person*.

Dies sollte selbstverständlich sein, ist es aber nicht immer gewesen. Die Vertreter der nationalsozialistischen „Tätertypenlehre“ wollten nicht *Handlungen*, sondern *Personen* zum Ausgangspunkt des Straftatsystems machen. Der Zusammenhang mit der Rassenlehre und der Lehre von der Volksgemeinschaft liegt auf der Hand. Art- und Volksfremde sollten eliminiert werden, und dadurch der Volkskörper „gereinigt“ werden. Solche „sozialhygienischen“ Vorstellungen sind allerdings nicht auf die nationalsozialistische Ideologie beschränkt. Sie haben ihren Ursprung in sozialdarwinistischen Lehren des 19. Jahrhunderts, in denen die Darwinsche Entwicklungslehre auf das menschliche Zusammenleben übertragen wurde.

Das Schlagwort „Wir bestrafen nicht die Tat, sondern den Täter“ ist eine zunächst sehr plausibel klingende Aussage, die aber bei näherem Hinsehen auf einer Begriffsvertauschung beruht, denn wenn vom „Bestrafen einer Tat“ die Rede ist, so bedeutet dies selbstverständlich nicht, dass die Strafe an der Tat vollzogen wird, sondern nur, dass die Tat Anlass und Maßstab der Bestrafung ist. Das Schlagwort ist aber nicht nur sprachlich fragwürdig, sondern – wie gezeigt – auch politisch gefährlich.

Die Tätertypenlehre konnte sich schließlich wegen des Endes des NS-Regimes nicht mehr durchsetzen. Bereits fertiggestellt war 1944 der Entwurf eines „Gemeinschaftsfremdengesetzes“, der diese Lehre konsequent in die Gesetzgebung umsetzen sollte. Sein Inkrafttreten war für das Jahr 1945 ins Auge gefaßt worden.

Dass menschliches *Handeln* Ausgangspunkt der Entwicklung des Straftatsystems ist, hat folgende praktischen Konsequenzen

1. Der Charakter u.Ä. ist kein Anknüpfungspunkt für die strafrechtliche Betrachtung;
2. Verhaltensweisen von Tieren sowie Naturereignisse sind nicht Gegenstand strafrechtlicher Betrachtung;
3. (so jedenfalls die noch ganz überwiegende – und m.E. zutreffende – Auffassung): Juristische Personen als solche können nicht strafrechtlich haftbar sein. (siehe die Übertragungsregel des § 14 StGB, die die Nichtstrafbarkeit der juristischen Person letztlich bestätigt; anders – in engen Grenzen – das OWi-Recht, siehe § 30 OWiG).

1.7.2 Unrecht und Schuld

Dieses menschliche Handeln muss durch das Strafrecht missbilligt sein.

Bei näherem Hinschauen erweist sich, dass diese Missbilligung zwei Aspekte hat, nämlich einen *generellen*, von der Person des Täters absehenden Aspekt und einen *individuellen*, die Persönlichkeit des Täters ins Auge fassenden Aspekt.

Die *generelle Betrachtung* fragt danach, ob die *Handlung als solche*, also ohne Rücksicht auf die Person des Täters, *gegen* das Recht, *wider* das Recht verstößt, also *wider-rechtlich*, also *Unrecht* ist.

Die sich anschließende *individuelle Betrachtung* fragt danach, ob dem Täter persönlich die von ihm begangene Unrechtstat zugerechnet werden kann, ob er schuldhaft gehandelt hat, ob also *Schuld* gegeben ist.

Nur eine unrechtmäßige (= wider-rechtliche = rechts-widrige) Tat kann einen Schuldvorwurf begründen. Die Aussage, jemand sei „schuldlos“ spazierengegangen oder habe „schuldlos“ seine Briefmarken einsortiert, ist unsinnig. Daher ist bei jeder Strafbarkeitsprüfung zunächst die Stufe 1 („Unrecht“) abzuarbeiten, dann erst die Stufe 2 („Schuld“). Werden die Voraussetzungen von Stufe 1 verneint, braucht Stufe 2 nicht mehr erörtert zu werden.

Eine Straftat ist also eine unrechtmäßige (= rechtswidrige) und schuldhafte Tat.

1.7.3 Tatbestand und Rechtswidrigkeit

Der Unrechtsbegriff kann seinerseits in zwei Stufen unterteilt werden, die sodann jede ein relativ selbständiges Dasein führen: *Tatbestand* und *Rechtswidrigkeit*. Die praktische Bedeutung dieser Unterscheidung ist folgende:

Wegen des Grundsatzes „Kein Verbrechen ohne Gesetz“ (*Nullum crimen sine lege*) knüpft die Strafbarkeitsprüfung an eine in Gesetzesform gekleidete Umschreibung strafbaren Unrechts, den *Tatbestand*, an. Ist dies aber so, dann empfiehlt es sich, zunächst einmal die Voraussetzungen dieses gesetzlichen Straftatbestandes zu prüfen, denn Handlungen, welche trotz Tatbestandserfüllung kein Unrecht darstellen, bilden die statistische Ausnahme. Es empfiehlt sich daher ein stufenweises Vorgehen:

- Zunächst ist zu fragen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen gegeben sind.
- Erst in einem zweiten Arbeitsschritt ist zu prüfen, ob trotz Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen kein Unrecht vorliegt.

Die wichtigste praktische Konsequenz aus dem statistischen Regel-Ausnahme-Verhältnis von Tatbestandsfeststellung und (endgültiger) Rechtswidrigkeitsfeststellung ist: Geprüft wird auf der zweiten Stufe *nicht* die *Rechtswidrigkeit*, sondern nur noch, ob diese ausnahmsweise *entfällt*, ob also das fragliche Verhalten *trotz* Tatbestandserfüllung *rechtmäßig* ist.

Anders ausgedrückt: Es wird geprüft, ob das in der Tatbestandserfüllung liegende *Indiz der Rechtswidrigkeit widerlegt* wird. Die Widerlegung erfolgt dadurch, dass das Eingreifen eines *Rechtfertigungsgrundes* festgestellt wird (zu den Rechtfertigungsgründen s. u. 1.10).

Zu den theoretischen Gründen sei nur erwähnt, dass die Abstufung zwischen dem Urteil über die Tatbestandsmäßigkeit und dem endgültigen Unrechtsurteil nicht nur als Verhältnis von vorläufi-

gem und endgültigem Unrechtsurteil, sondern auch als *Wertabstufung* einem Bedürfnis entspricht: Wer einen Wurm oder eine Schnecke zertritt, erfüllt keinen Straftatbestand und handelt damit rechtmäßig. Ebenfalls rechtmäßig handelt derjenige, der einen Menschen in Notwehr verletzt oder gar tötet. Dennoch wäre es unbefriedigend, wenn das Recht nur die undifferenzierte Aussage ermöglichte, dass in beiden Fällen der Betreffende rechtmäßig gehandelt, also kein Unrecht verwirklicht habe.

Das Unrechtsurteil enthält demnach insgesamt zwei Komponenten: ein vorläufiges und ein endgültiges Unrechtsurteil.

Aus der Gliederung strafrechtlich relevanter menschlicher Verhaltensweisen in Unrecht und Schuld und der weiteren Unterteilung des Unrechts in Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit ergibt sich die Dreigliedrigkeit der Straftat: *Tatbestand – Rechtswidrigkeit – Schuld.*

Im Folgenden sollen nun die einzelnen Ebenen dieses Systems nacheinander kurz vorgestellt werden – zunächst für den Standardfall des vorsätzlichen, vollendeten täterschaftlichen Begehungsdelikts. Dabei wird zwischen objektivem Tatbestand und subjektivem Tatbestand unterschieden, was der heute überwiegend vertretenen Lehre in der Strafrechtswissenschaft entspricht. Zu erläutern, wie es zu dieser Unterscheidung gekommen ist, wäre an sich Gegenstand dieses Abschnitts 1.7 gewesen. Da dies aber ein ausführliches Eingehen auf die theoretischen Grundlagen des Straftatsystems vorausgesetzt hätte, habe ich darauf verzichtet.

1.8 Objektiver Tatbestand

Die Unterscheidung zwischen objektivem und subjektivem Tatbestand konsequent durchzuhalten, bereitet erfahrungsgemäß nicht nur Nichtjuristen, sondern (wie Examenarbeiten zeigen) auch Juristen häufig Schwierigkeiten. Jedoch ist die Unterscheidung von großer Bedeutung, denn es macht selbstverständlich einen großen Unterschied, ob ein Tatumstand objektiv oder nur in der Vorstellung oder im Willen des Täters vorliegen muss¹³.

Beachten Sie vor allem: Die Unterscheidung zwischen „objektiv“ und „subjektiv“ bedeutet *nicht* etwa, dass alles, was im Bewusstsein *irgendeines* Menschen gegeben sein muss, subjektiv, alles was außerhalb des Bewusstseins *irgendeines* Menschen gegeben sein muss, objektiv wäre. Abzustellen ist vielmehr auf diejenige Person, deren Strafbarkeit jeweils in Rede steht. Alles, was in *deren* Bewusstsein gegeben sein muss, ist subjektiv, alles was außerhalb *ihres* Bewusstseins gegeben sein muss (auch wenn es im Bewusstsein einer *anderen* Person vorhanden ist), ist objektiv.

Beispiel: § 27 StGB bedroht denjenigen als Gehilfe mit Strafe, der vorsätzlich dem Täter zu dessen vorsätzlich begangener Tat Hilfe geleistet hat. Voraussetzung für die Strafbar-

¹³ Ich spreche aus Vereinfachungsgründen hier und im Folgenden nur vom *Täter*. Das Strafrecht kennt neben dem Täter auch noch andere Tatbeteiligte, nämlich Anstifter (§ 26 StGB) und Gehilfen (§ 27 StGB) (zusammengefaßt als *Teilnehmer*. Will das Gesetz Täter *und* Teilnehmer benennen, so spricht es von *Beteiligten* (vgl. die Klammerzusätze in § 28 Abs. 1 und 2 StGB).

keit des Gehilfen ist also, dass der Täter, dem er Hilfe leistet, vorsätzlich handelt. Obwohl Vorsatz prinzipiell etwas Subjektives ist, ist dieser Vorsatz des Täters für den Gehilfen ein **objektives** Merkmal, denn es handelt sich um einen Tatumstand außerhalb **seines** Bewusstseins. Hingegen ist die weitere Voraussetzung des § 27, dass der Gehilfe selber vorsätzlich handelt, ein **subjektives** Merkmal. – Geht es um die Feststellung der Strafbarkeit des von dem Gehilfen unterstützten Täters, so ist dessen Vorsatz wiederum ein **subjektives** Merkmal, denn aus seiner Sicht ist der (eigene) Vorsatz ein Umstand, der in **seinem** Bewusstsein liegt.

Ob ein Tatbestandsmerkmal dem objektiven Tatbestand oder dem subjektiven Tatbestand angehört, entscheidet sich ausschließlich nach dem Gesetz.

Die wichtigsten Elemente des objektiven Tatbestandes sind zunächst der Eintritt des tatbestandsmäßigen *Erfolges* (falls das Gesetz sich nicht mit der Vornahme einer bloßen Tätigkeit begnügt), die Vornahme einer entsprechenden *Handlung* des Täters (die mitunter vom Gesetz näher umschrieben ist; z.B. beim Betrug: Täuschungshandlung), sowie die *Kausalität* zwischen Handlung und Erfolg. Maßgeblich für die Bestimmung der Kausalität ist im Strafrecht der Maßstab der notwendigen Bedingung (*condicio sine qua non*). Danach ist ursächlich für den Erfolg jede Bedingung, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfielen würde.

Da Kausalitätsprobleme im Steuerstrafrecht kaum relevant werden dürften, soll auf dieses Problem, das in der strafrechtlichen Juristenausbildung (auch aus didaktischen Gründen) eine verhältnismäßig große Rolle spielt, nicht näher eingegangen werden.

Neben Handlung, Erfolg und Kausalität hat die Strafrechtswissenschaft, teilweise gefolgt von der Rechtsprechung, die Kategorie der *objektiven Zurechenbarkeit* des Erfolges entwickelt. Damit will man unter verschiedenen Gesichtspunkten bereits beim objektiven Tatbestand solche Erfolgseintritte aus der strafrechtlichen Verantwortlichkeit ausscheiden, die sich nicht „als Werk des Täters“ darstellen, weil sich in ihnen nicht das von ihm in die Welt gesetzte Risiko realisiert hat. Wichtigste Anwendungsfälle der Lehre von der Objektiven Zurechnung sind die *atypischen Kausalverläufe*.

1.9 Subjektiver Tatbestand

1.9.1 Überblick

Nach dem vorher Ausgeführten sind Inhalt des subjektiven Tatbestandes alle Voraussetzungen, die im Bewusstsein des Täters vorliegen müssen. *Welche* Voraussetzungen dies sind, ergibt sich aus dem Gesetz. Da dieses aber in § 15 StGB vom Normalfall der *vorsätzlichen* Tat ausgeht, der Vorsatz aber ersichtlich ein subjektives Merkmal ist, kann als Erstes festgehalten werden: Zum subjektiven Tatbestand gehört stets der *Vorsatz*.

Da das Erfordernis des Vorsatzes in § 15 StGB, also im Allgemeinen Teil, ein für allemal aufgestellt ist, braucht es bei den einzelnen Tatbeständen des Strafgesetzbuchs oder des Nebenstrafrechts nicht noch einmal besonders erwähnt zu werden. Vorschriften über den Vorsatz finden sich daher bei einzelnen Straftatbeständen nur dort, wo an den Vorsatz besondere Anforderungen gestellt werden, wo m. a. W. nicht jede Erscheinungsform des Vorsatzes ausreicht.

Dass der Vorsatz – vorbehaltlich einer gesetzlichen Eröffnung der Fahrlässigkeits-Strafbarkeit – Voraussetzung der Strafbarkeit ist, ergibt sich aus § 15 StGB. *Was* Vorsatz im Einzelnen bedeutet, ist im Gesetz nur ansatzweise geregelt. Dazu sogleich.

Bei einigen Tatbeständen verlangt das Gesetz neben dem Vorliegen des Vorsatzes noch das Vorliegen weiterer subjektiver Voraussetzungen. So verlangt der subjektive Tatbestand des Betruges (§ 263 StGB) nicht nur, dass der Täter die objektiven Merkmale (Täuschungshandlung, Irrtumserregung, Vermögensverfügung des Getäuschten und Vermögensschaden des Verfügenden oder eines Dritten) *vorsätzlich* verwirklicht hat, sondern darüber hinaus noch, dass er in der *Absicht* gehandelt hat, sich oder einem Dritten damit einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen (Bereicherungsabsicht als zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal); der subjektive Tatbestand des Diebstahls verlangt nicht nur, dass der Täter eine fremde bewegliche Sache *vorsätzlich* weggenommen hat, sondern darüber hinaus noch, dass er in der *Absicht* gehandelt hat, die Sache sich oder einem Dritten rechtswidrig zuzueignen (Zueignungsabsicht als zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal). Ein Beispiel aus dem Steuerstrafrecht bildet die Steuerhehlerei; § 374 AO setzt nicht nur voraus, dass der Täter eine der dort aufgeführten Tathandlungen *vorsätzlich* vorgenommen hat, sondern darüber hinaus noch, dass er gehandelt hat „um sich oder einen Dritten zu bereichern“ (Bereicherungsabsicht als zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal).

1.9.2 Inhalt und Gegenstand des Tatbestandsvorsatzes

In den meisten Tatbeständen jedoch besteht der subjektive Tatbestand ausschließlich aus dem Vorsatz. Nur auf diesen ist im Folgenden noch näher einzugehen.

Gegenstand des Vorsatzes sind die *Tatumstände*. Die häufig anzutreffende Formulierung, der Vorsatz müsse „alle Tatbestandsmerkmale“ erfassen, erweist sich nicht nur schon bei näherem Hinsehen als unsinnig (Welcher Täter kennt schon die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale?), sondern findet auch im Gesetzestext seine Widerlegung: § 16 StGB, der von den Folgen des fehlenden Vorsatzes spricht (dazu

sogleich), gebraucht die Formulierung „Umstand, der zum gesetzlichen Tatbestand gehört“, kurz gefasst: „Tatumstand“. Tatumstände sind diejenigen Merkmale des konkreten Lebenssachverhalts, die sich unter die objektiven Merkmale des fraglichen Straftatbestandes subsumieren¹⁴ lassen. Auf *sie* also, nicht auf „Tatbestandsmerkmale“, muss der Vorsatz sich beziehen.

Es würde sich daher empfehlen, den Vorsatz als „Tatumstandsvorsatz“ zu bezeichnen. Eingebürgert hat sich hingegen die Bezeichnung „*Tatbestandsvorsatz*“; sie ist im Grunde irreführend, da sie der erwähnten falschen Vorstellung, der Vorsatz beziehe sich auf Tatbestandsmerkmale, Vorschub leistet.

§ 16 StGB stellt klar, dass der Tatbestandsvorsatz *alle* Tatumstände umfassen muss. Umfasst er nur *einen* dieser Umstände nicht, so liegt nicht etwa ein „Teilvorsatz“ vor, sondern es fehlt überhaupt am Tatbestandsvorsatz. Das Gesetz nennt dieses Fehlen *Tatbestandsirrtum*. Diese Bezeichnung ist ebenso missverständlich wie die Bezeichnung „Tatbestandsvorsatz“; richtig wäre *Tatumstandsirrtum*.

Beachten Sie, dass dieser Irrtums-Begriff nicht mit dem umgangssprachlichen Irrtumsbegriff übereinstimmt. Dieser meint eine Fehlvorstellung; der Tatbestandsirrtum nach § 16 StGB umfasst dagegen nicht nur die *Fehlvorstellung*, sondern auch die bloße *Nichtvorstellung*.

Beispiel (aus dem Ordnungswidrigkeitenrecht): Der Tatbestandsvorsatz entfällt nicht nur dann, wenn derjenige, der trotz „Rot“ anzeigender Fußgängerampel die Straße überquert, annimmt, die Ampel zeige „Grün“ an, sondern auch dann, wenn er die Fußgängerampel gar nicht wahrgenommen hat.

Anders ausgedrückt: Tatbestandsirrtum ist fehlender Tatbestandsvorsatz; etwas Drittes dazwischen gibt es nicht.

In der Strafrechtslehre werden einige besondere Konstellationen daraufhin diskutiert, ob der Tatbestandsvorsatz fehlt, ob also ein Tatbestandsirrtum vorliegt: Die falsche Identifizierung des Tatobjektes (A schießt auf B, hält ihn aber für C), die Verwechslung des Tatobjektes (A zielt auf B, trifft aber den in der Nähe stehenden C), den Kausalverlaufsirrtum (Beispiel aus dem Film „Ein Fisch namens Wanda“: A will Frau B töten, indem er ein Seil durchschießt, an dem eine Last hängt, die herunterfallen und Frau A erschlagen soll; die Last fällt herab, tötet jedoch den Hund der Frau B; vor Entsetzen darüber stirbt Frau B an einem Herzschlag) u.a.m. Auf diese Konstellationen braucht hier nicht näher eingegangen zu werden.

Vom Tatbestandsvorsatz zu unterscheiden ist das Unrechtsbewusstsein (das auch als „Unrechtsvorsatz“ bezeichnet werden könnte). Während der Tatbestandsvorsatz sich auf Tatumstände bezieht, bezieht das Unrechtsbewusstsein sich auf das Verbotene (das Unrecht) der Tat. Es ist Element der Schuld (u. 1.11).

Formal lässt sich das Bisherige so zusammenfassen: Tatbestandsvorsatz ist die Widerspiegelung *aller* Tatumstände im Bewusstsein des Täters.

¹⁴ Unter „subsumieren“ bzw. „Subsumtion“ versteht der Jurist die gedankliche Operation, bei der festgestellt wird, ob ein konkreter Lebens-*Sachverhalt* die Voraussetzungen eines gesetzlichen *Tatbestandes* erfüllt. Rechtstheoretisch ist dies ein schwierig zu umschreibender Vorgang. Auf diese theoretischen Probleme soll aber hier nicht näher eingegangen werden.

1.9.3 Struktur und Erscheinungsformen des Tatbestandsvorsatzes

Wie sieht nun diese Widerspiegelung im Einzelnen aus? Dies ergibt sich aus der Struktur des Tatbestandsvorsatzes. Dieser setzt sich aus zwei Elementen zusammen: einem Wissens-Element (intellektuellem Element) und einem Wollens-Element (voluntativem Element). Wenn also im vorigen Abschnitt immer von der Kenntnis *der Tatumstände* die Rede gewesen ist, so ist damit immer nur eines der beiden Vorsatz-Elemente – nämlich das Wissens-Element – angesprochen worden.

Die übliche Kurzformel, Tatbestandsvorsatz bedeute „Wissen und Wollen“ der Tatumstände, ist zwar nicht falsch, muss aber sachgerecht angewendet werden. Manchen Tatumstand kann man nicht „wollen“, sondern nur kennen (= wissen): Der objektive Tatbestand des Diebstahls verlangt die Wegnahme einer fremden beweglichen Sache. Natürlich kann man nur *wissen*, dass es sich beim Tatobjekt um eine fremde bewegliche Sache handelt, die Aussage, man *wolle* dies, ist unsinnig. Hingegen kann die *Wegnahme* Gegenstand des Wissens *und* des Wollens sein.

Sowohl Wissen als auch Wollen lassen sich abstufen. Wissen kann als *genaue Kenntnis* und als *Fürmöglichhalten* auftreten; Wollen als *Zielerstrebung* und als *Inkaufnehmen oder Billigen* bzw. *billigendes Inkaufnehmen*. Daraus ergeben sich Kombinationsmöglichkeiten des Wissens und des Wollens, die zu den *Erscheinungsformen* des Tatbestandsvorsatzes führen.

a) *Absicht (auch: direkter Vorsatz ersten Grades)*

Diese Erscheinungsform des Tatbestandsvorsatzes ist gekennzeichnet durch die intensivste Form des Wollens; der Täter strebt den tatbestandsmäßigen Erfolg als Ziel an. Da ein Täter, der ein Ziel anstrebt, den Eintritt des Erfolges zumindest für möglich hält, bedarf in diesen Fällen die Wissensseite keiner weiteren Prüfung.

b) *Direkter Vorsatz (auch: direkter Vorsatz zweiten Grades)*

Diese Erscheinungsform des Vorsatzes ist gekennzeichnet durch die intensivste Form des Wissens; der Täter weiß genau, was er tut bzw. sieht den tatbestandlichen Erfolg als sicher voraus. Da ein Täter, der mit solcher Kenntnis handelt, den Erfolg stets auch zumindest billigend in Kauf nimmt, bedarf hier die voluntative Seite keiner näheren Prüfung.

c) *Eventualvorsatz*

Dass es diese Erscheinungsform des Vorsatzes gibt, ist unstrittig. Ferner ist unstrittig, dass er die schwächere Form des Wissenselementes voraussetzt. Streitig ist hingegen, ob er ein Wollenselement enthalten muss. (Da das stärkere Wollenselement bereits die *Absicht* definiert, kann es hier nur um das schwächere Wollenselement gehen). Ein Teil der Rechtslehre begnügt sich mit dem Wissenselement (dem Fürmöglichhalten), gelegentlich in einer zur Wahrscheinlichkeit gesteigerten Form. Die höchstrichterliche Rechtsprechung und die überwiegende Lehrmeinung halten auch hier am Erfordernis *beider* Vorsatzelemente fest. Die gängige Formel, die freilich im Einzelnen umstritten ist, lautet: Eventualvorsatz ist das Fürmöglichhalten des Erfolges und sein billigendes Inkaufnehmen.

d) *Gesetzliche Einschränkungen*

Generell gilt: Wenn das Gesetz nichts anderes verlangt, genügt jede Form des Tatbestandsvorsatzes den Anforderungen, also auch der Eventualvorsatz. Nur wenn das Gesetz die Wendungen „absichtlich“, „wissentlich“ oder „wider besseres Wissen“ verwendet, ist der Eventualvorsatz ausgeschlossen, und es kommen nur die beiden zuerst genannten Erscheinungsformen des Vorsatzes in Betracht.

1.10 Rechtswidrigkeit

Nicht in allen Fällen, in denen der Täter den objektiven und subjektiven Tatbestand erfüllt, begeht er auch Unrecht. Der Richter, der den Angeklagten zu Freiheitsstrafe verurteilt, der Wachtmeister, der ihn abführt, der Vollzugsbeamte, der ihn im Strafvollzug einschließt – sie alle erfüllen zwar den Tatbestand der Freiheitsberaubung und tun dies auch vorsätzlich. Dennoch begehen sie kein Unrecht. Sie sind *gerechtfertigt* durch die Vorschriften der Strafprozessordnung und des Strafvollzugsgesetzes. Positiv ausgedrückt: Unrecht begeht nur derjenige, der einen Straftatbestand objektiv und subjektiv erfüllt und dabei *rechtswidrig* handelt. Allerdings wird die Rechtswidrigkeit regelmäßig nicht besonders untersucht, sondern ihr Vorhandensein wird solange angenommen, wie nicht Anhaltspunkte für das Eingreifen eines *Rechtfertigungsgrundes* eingreifen.

Der prominenteste Rechtfertigungsgrund ist die in § 32 StGB geregelte *Notwehr*. Der praktisch wichtigste Rechtfertigungsgrund ist der in § 34 StGB geregelte *rechtfertigende Notstand*; er beruht letztlich auf dem Gesichtspunkt der Güter- und Interessenabwägung. Vereinfacht ausgedrückt: Hat der Täter mit der Erfüllung des (objektiven und subjektiven) Tatbestandes einer Straftat ein Rechtsgut oder Interesse aufgeopfert, um damit die Gefahr für ein höherwertiges Rechtsgut oder Interesse abzuwenden, so handelt er rechtmäßig, wenn es sich bei der vorgenommenen Handlung um ein angemessenes Mittel zur Abwendung der Gefahr handelt.

Beispiel: Wer bemerkt, dass aus einer Wohnung in Abwesenheit des Wohnungsinhabers Gasgeruch dringt, und die Wohnungstür aufbricht, um den Gashahn zuzudrehen und damit eine Explosion zu verhindern, hat zwar die Tatbestände des Hausfriedensbruchs und der Sachbeschädigung objektiv und subjektiv erfüllt, jedoch in beiderlei Hinsicht nicht rechtswidrig gehandelt, weil er aus § 34 StGB gerechtfertigt ist.

Nach überwiegender Auffassung ist für die Rechtfertigung weiter erforderlich, dass der Täter *weiß*, dass er sich in einer Rechtfertigungslage befindet, und mit seiner Handlung eine Rechtfertigungshandlung begehen *will*. Fehlt es an diesem *subjektiven Rechtfertigungselement*, so soll der Täter wegen Versuchs strafbar sein.

Beispiel: Wer die Fensterscheibe des Nachbarn mit einem Stein einwirft, um diesem einen Streich zu spielen, dadurch aber bewirkt, dass das Gas aus der Wohnung nach außen strömen kann und das Leben des schlafenden Nachbarn gerettet wird, ist danach zwar nicht wegen vollendeter Sachbeschädigung (§ 303 StGB), wohl aber wegen versuchter Sachbeschädigung strafbar.

Hält der Täter sein Handeln irrig für gerechtfertigt, weil er einen Rechtfertigungsgrund annimmt, den die Rechtsordnung nicht kennt, oder weil er ihn zu seinen Gunsten zu weit ausdehnt, so handelt er im *Verbotsirrtum*. Er ist nicht gerechtfertigt. Ob er strafbar ist, ist eine Frage der Schuld.

Beispiel: Lehrer L verpasst einem Schüler eine kräftige Ohrfeige, weil er irrig an das Bestehen eines Züchtigungsrechtes von Lehrern glaubt. L handelt rechtswidrig. Ob er schuldhaft handelt, hängt davon ab, ob er diesen Irrtum hat vermeiden können (dazu 1.11).

Streitig ist die Behandlung des Falles, in dem der Täter irrtümlich das Vorliegen *tatsächlicher* Umstände annimmt (also nicht: eine falsche *rechtliche* Wertung vollzieht), die, wenn sie vorlägen, sein Verhalten rechtfertigen würden (sog. Erlaubnistatbestandsirrtum). Im Gesetz ist dieser Fall nicht geregelt. Das Gesetz kennt nur den Irrtum über Tatumstände (§ 16 StGB), der die Bestrafung wegen Vorsatztat kategorisch ausschließt, und den Verbotsirrtum (§ 17 StGB), der die Schuld und damit die Strafbarkeit nur dann ausschließt, wenn er *vermeidbar* ist (zu ihm unten 1.11). Die überwiegende Auffassung wendet hier § 16 StGB, also die tätergünstigere Vorschrift, an. Falls für das betreffende Verhalten ein Fahrlässigkeitstatbestand vorhanden ist, kommt allerdings u.U. eine Bestrafung aus diesem in Betracht.

Beispiel: A hält den aus der Wohnung des Nachbarn dringenden Geruch für Gasgeruch und bricht die Wohnungstür ein, um den Gashahn zuzudrehen. Erst in der Wohnung des B bemerkt er, dass es sich um den Geruch von Möbelbeize handelt, mit der B seinen Schrank gestrichen hat. A hat zwar die Tatbestände des Hausfriedensbruchs und der Sachbeschädigung erfüllt, ist aber aus beiden Tatbeständen nicht strafbar, da seine irri- ge tatsächliche Annahme, wenn sie zutreffen hätte, sein Verhalten gerechtfertigt hätte. Zwar wird man die Verwechslung von Gas und Möbelbeize als fahrlässig einstufen können; da aber weder ein Tatbestand des fahrlässigen Hausfriedensbruchs noch ein solcher der fahrlässigen Sachbeschädigung existiert, bleibt A in jedem Falle straflos¹⁵.

1.11 Schuld

Dritte und letzte Stufe des Systems der Straftat ist die Schuld. Nur wer Unrecht (objektiver und subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit) *schuldhaft* begeht, begeht eine *Straftat*. Allerdings geht der Gesetzgeber davon aus, dass derjenige, der strafrechtliches Unrecht begeht, regelmäßig auch schuldhaft handelt. Dies zeigt sich daran, dass die Vorschriften über die Schuld *negativ* formuliert sind; gesetzlich geregelt ist also nicht, wann der Täter schuldhaft handelt, sondern nur, wann seine Schuld *ausgeschlossen* ist. Dies kann unter drei Gesichtspunkten der Fall sein:

- Er ist konstitutionell bei Begehung der Tat nicht in der Lage, das Unrecht der Tat einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln;

Vgl. § 20 StGB: „Ohne Schuld handelt, wer bei Begehung der Tat wegen einer krankhaften seelischen Störung, wegen einer tiefgreifenden Bewusstseinsstörung oder wegen Schwachsinn oder einer schweren anderen seelischen Abartigkeit unfähig ist, das Unrecht der Tat einzusehen oder

¹⁵ Ein zivilrechtlicher Schadensersatzanspruch des B gegen A aus § 823 StGB wegen fahrlässiger Eigentumsverletzung bleibt möglich.

nach dieser Einsicht zu handeln“. – Bei sog. verminderter Schuldfähigkeit ermöglicht § 21 StGB eine Strafmilderung.

- Er erkennt bei Begehung der Tat das Unrecht der Tat nicht (vgl. § 17 StGB);

Dieser sog. Verbotsirrtum, also das Fehlen des Unrechtsbewusstseins (s.o. 1.9.2 a.E.), schließt die Schuld *nur* aus, wenn er für den Täter *unvermeidbar* gewesen ist (§ 17 StGB). Dieser Irrtum wird also deutlich strenger behandelt als der Tatbestandsirrtum, also die fehlende Kenntnis von Tatbeständen. Für die Frage der Vermeidbarkeit des Verbotsirrtums knüpfen Rechtsprechung und Rechtslehre vor allem an zwei Maßstäbe an: die *Gewissensanspannung* (dieser Maßstab gilt vor allem für die „klassischen“, zeitlosen Straftaten) und die Einhaltung von *Erkundigungspflichten*. Es bleibt freilich ein Unsicherheitsfaktor für Fälle, in denen der Täter sein Verhalten als zweifellos rechtmäßig angesehen hat, also gar keinen Anlass gesehen hat, sein Gewissen zu erforschen oder Erkundigungen einzuholen. Die Rechtsprechung ist nur selten bereit, in solchen Fällen den Verbotsirrtum für unvermeidbar zu halten. (Hauptfall: Ausländer, in dessen Heimatland das fragliche Verhalten erlaubt ist).

- Er befindet sich bei Begehung der Tat in einer Lage, in der seine freie Willensbetätigung durch äußerliche Faktoren eingeschränkt ist (Nötigungsnotstand; vgl. § 35 StGB).

Letztlich geht es hier um den Gesichtspunkt der Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens. § 35 StGB stellt für Grenzfälle ausdrücklich auf diesen Gesichtspunkt ab.

Nachdem nunmehr die Normalform der Straftat – das *vorsätzliche, vollendete, täterschaftliche Begehungs-Delikt* – erörtert worden ist, sind nunmehr noch deren besondere Erscheinungsformen – *versuchtes Delikt* (statt vollendetes Delikt), *fahrlässiges Delikt* (statt vorsätzliches Delikt), *Teilnahmedelikt* (statt täterschaftliches Delikt) und *Unterlassungsdelikt* (statt Begehungsdelikt) – kurz vorzustellen.

1.12 Versuch und Rücktritt vom Versuch

Nach § 23 Abs. 1 StGB ist der Versuch eines *Verbrechens stets* strafbar, der Versuch eines *Vergehens* dann, wenn das Gesetz es *ausdrücklich* anordnet.

Dass es möglich sein muss, auch jemanden zu bestrafen, dem es nicht gelungen ist, eine Tat zu Ende zu führen, erscheint dem Rechtsempfinden selbstverständlich, ist aber keineswegs einfach zu begründen. Ohne hier auf theoretische Erörterungen einzugehen, sei nur erwähnt, dass die Legitimation für die Bestrafung des Versuchs entweder aus der (objektiven) *Gefährdung*, die der Täter geschaffen hat, oder aus seiner verbrecherischen *Gesinnung* abgeleitet werden kann. Das Gesetz hat sich (leider) offenkundig für den letzteren Gesichtspunkt als den vorrangigen entschieden, jedoch ein objektives Element hinzugefügt:

Nach § 22 StGB begeht einen Versuch, wer „nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt“. Ausgangspunkt ist also die *Vorstellung* des Täters (also seine Gesinnung), jedoch muss der Täter, gemessen an ihr, ein objektives Element – das unmittelbare Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung – erfüllen. Rein innere Vorgänge sind daher selbst dann belanglos, wenn sie bekannt werden (wenn z.B. der von seinem Gewissen geplagte Täter sie anzeigt).

Versuchsstrafbarkeit setzt also zunächst die Erfüllung des *vollen subjektiven Tatbestands* voraus, d.h.: der Tatbestandsvorsatz¹⁶ muss stets vorliegen; falls der betreffende Straftatbestand weitere subjektive Tatbestandsmerkmale verlangt (s.o. unter 1.9.1), so müssen auch diese vorliegen.

Gemessen an dieser Vorstellung muss der Täter unmittelbar zur Verwirklichung des Tatbestandes angesetzt haben. Mit diesem Erfordernis des unmittelbaren Ansetzens stellt der Gesetzgeber ein Abgrenzungsmerkmal zur *straflosen Vorbereitungshandlung* auf. Auf die verschiedenen Theorien zur Auslegung dieses Merkmals kann hier nicht eingegangen werden. Festzuhalten ist nur, dass derjenige, der die vorgestellte *Tathandlung* vollständig begangen hat (ohne dass der *Taterfolg* eingetreten ist), stets unmittelbar angesetzt hat (Bsp.: Der Schuss verfehlt sein Ziel); problematisch sind nur die Fälle, in denen er nicht so weit gelangt ist (Bsp.: Der Täter entsichert das Gewehr und legt an, wird aber am Abdrücken gehindert).

Strafbar ist auch der sog. *untaugliche Versuch*. Dies zu legitimieren, ist zwar schwierig (Möglich ist es überhaupt nur, wenn man auf die Gesinnung des Täters abstellt, denn eine Gefährdung tritt ja nicht ein), der Gesetzgeber hat sich jedoch dafür entschieden¹⁷.

Beispiel: A glaubt irrig, Steuerschuldner zu sein, und macht der Finanzbehörde falsche Angaben, um die vermeintliche Steuerschuld nicht begleichen zu müssen. Untauglicher Versuch einer Tat nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; der Versuch ist nach § 370 Abs. 2 AO strafbar.

Da auch beim Versuch das – freilich abgewandelte – Straftatsystem von *Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld* gilt, ist mit den bisher genannten Voraussetzungen nur der *Tatbestand* des Versuchs festgestellt. Wie beim vollendeten Delikt kann aber auch beim Versuch das (versuchs-)tatbestandsmäßige Verhalten *gerechtfertigt* sein und damit das Unrecht entfallen. Dies ist selbstverständlich, denn die Rechtfertigung kann nicht davon abhängen, ob es beispielsweise dem Täter, der sich in einer Notwehrlage befindet, gelingt, den rechtswidrigen Angriff abzuwehren.

Für die *Schuld* gelten keine Besonderheiten.

Nach § 24 StGB wird der Täter straflos, wenn er freiwillig vom Versuch *zurücktritt*. Rechtstechnisch gesehen handelt es sich dabei um einen *persönlichen Strafaufhebungsgrund*, also um einen Grund, der eine bereits eingetretene Strafbarkeit wieder

¹⁶ Der freilich kein „echter“ Vorsatz ist, denn der echte Vorsatz setzt ja die Erfüllung des objektiven Tatbestandes bereits voraus, denn auf die Tatumstände, die diesen erfüllen, bezieht er sich ja. Beim Versuch handelt es sich also um einen Quasi-Vorsatz, denn dieser existiert ausschließlich in der Vorstellung des Täters. Durchaus korrekt spricht der Gesetzgeber hier also nicht, wie in § 16 StGB, von der *Kenntnis* von Tatumständen, sondern von der *Vorstellung* von der Tat.

¹⁷ Wenn nämlich in § 23 Abs. 3 StGB für Fälle des aus grobem Unverstand begangenen untauglichen Versuch – also für extreme Fälle des untauglichen Versuchs – dem Richter nur die *Möglichkeit* eröffnet ist, die Strafe zu mildern oder von ihr abzusehen, so ist der Rückschluss, dass in den anderen Fällen des untauglichen Versuchs die allgemeinen Versuchsregeln gelten, kaum zu umgehen.

entfallen lässt. Das Gesetz unterscheidet zwischen dem Rücktritt vom beendeten und vom unbeendeten Versuch. Der Täter, der nach seiner Vorstellung noch nicht alles getan hat, um den Erfolg herbeizuführen (unbeendeter Versuch), tritt zurück, indem er „die weitere Ausführung aufgibt“, derjenige, der nach seiner Vorstellung bereits alles getan hat, um den Erfolg herbeizuführen (beendeter Versuch), kann nur dadurch zurücktreten, dass er „die Vollendung verhindert“. Der Rücktritt wirkt nur für einzelne gesetzliche Straftaten, nicht etwa für das gesamte Verhalten des Täters.

*Beispiel: Wer dem Opfer mit Tötungsvorsatz lebensgefährliche Messerstiche beibringt, es anschließend jedoch ins Krankenhaus bringt und so den Todeseintritt verhindert, ist vom **Tötungsdelikt** strafbefreiend zurückgetreten; die ebenfalls begangene **Körperverletzung** hingegen ist vollendet und bleibt strafbar.*

1.13 Fahrlässigkeitsdelikt

Nach § 15 StGB ist nur vorsätzliches Verhalten strafbar, soweit das Gesetz nicht fahrlässiges Verhalten ausdrücklich mit Strafe bedroht. Trifft also ein gesetzlicher Straftatbestand keine besondere Regelung über Vorsatz oder Fahrlässigkeit, so ist nur die vorsätzliche Begehung strafbar.

Gerade umgekehrt das Zivilrecht: Nach § 276 Abs.1 S. 1 BGB hat der Schuldner, sofern nichts anderes bestimmt ist, Vorsatz *und* Fahrlässigkeit zu vertreten. – Während bis weit in das 20. Jahrhundert hinein Fahrlässigkeitstaten im Strafrecht nur eine geringe Rolle spielten (im Wesentlichen: fahrlässige Tötung, fahrlässige Körperverletzung), ist die Zahl der Fahrlässigkeitstatbestände in den vergangenen Jahrzehnten stark angewachsen. Im OWi-Recht ist das Nebeneinander von Vorsatz- und Fahrlässigkeitstatbeständen schon fast die Regel.

Eine Definition der Fahrlässigkeit enthält das Strafgesetzbuch nicht.

Auch insoweit anders das Zivilrecht: Nach § 276 Abs. 1 S. 2 BGB handelt fahrlässig, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Überdies ist anerkannt, dass wegen des im Strafrecht geltenden Grundsatzes der individuellen Schuld und Verantwortlichkeit der objektivierte Sorgfaltsmaßstab des Zivilrechts („im Verkehr erforderlich“) nicht den letzten Ausschlag für die Strafbarkeit abgeben kann, sondern nur eine Zwischenstufe der Prüfung bildet. Letztlich kommt es auf die individuelle Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolges an.

Auch für die Fahrlässigkeitstat gilt das dreistufige Straftatsystem von *Tatbestand*, *Rechtswidrigkeit* und *Schuld*, freilich auch hier sachgerecht abgewandelt.

Der *Tatbestand* des Fahrlässigkeitsdelikts kennt – so jedenfalls die überwiegende Auffassung im strafrechtlichen Schrifttum – nicht die Unterscheidung von objektivem und subjektivem Tatbestand. Im Zentrum steht der aus dem Zivilrecht entlehnte Maßstab der *objektiven Sorgfaltspflichtverletzung* bei *objektiver Vermeidbarkeit* des Erfolges.

Einige Straftatbestände enthalten das Merkmal der *Leichtfertigkeit* (z.B. im Steuer-OWi-Recht der Tatbestand der „leichtfertigen Steuerverkürzung“, § 378 AO). Dieses Merkmal entspricht ungefähr demjenigen der *groben Fahrlässigkeit* des Zivilrechts, verlangt also, dass die Sorgfaltspflicht in *ungewöhnlich großem Ausmaß* verletzt worden ist.

Neben der Sorgfaltspflichtverletzung steht das weitere Kriterium der *Objektiven Zurechenbarkeit*, das Ihnen bereits beim objektiven Tatbestand des Vorsatzdelikts begegnet ist, hier aber in der Sache unumstritten ist. Auch beim Fahrlässigkeitsdelikt entfällt daher der Tatbestand bei atypischen Kausalverläufen, ferner grundsätzlich in Fällen, in denen der Erfolg auch bei sorgfaltsgemäßigem Verhalten eingetreten wäre, in Fällen, in denen die Sorgfaltspflicht nicht der Verhinderung des eingetretenen Erfolges dienen soll¹⁸, sowie in Fällen, in denen das Opfer eigenverantwortlich in seine Selbstgefährdung eingewilligt hat¹⁹.

Für die *Rechtswidrigkeit* gelten keine Besonderheiten. Wegen des von der Rechtslehre und Rechtsprechung postulierten *subjektiven Rechtfertigungselementes* (s.o. 1.10) ergeben sich hier freilich konstruktive Schwierigkeiten. Als Faustregel kann aber gelten, dass ein Verhalten, das als vorsätzliches Verhalten gerechtfertigt wäre, auch bei fahrlässiger Begehung gerechtfertigt ist.

Bei der *Schuld* besteht der entscheidende Unterschied zwischen zivilrechtlicher und strafrechtlicher Fahrlässigkeit, denn hier ist im Strafrecht der Maßstab der *individuellen Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit* anzulegen. Nur derjenige kann also wegen eines Fahrlässigkeitsdelikts bestraft werden, dem es aufgrund seiner individuellen Fähigkeiten möglich gewesen ist, die Sorgfaltspflichtverletzung zu erkennen und zu erfüllen und den eingetretenen Schaden vorherzusehen und zu vermeiden.

1.14 Unterlassungsdelikt

Wie schon erwähnt, sind die meisten Straftatbestände so formuliert, dass sie ein Verhalten beschreiben, welches vom Täter aktiv an den Tag gelegt wird. Der theoretische Hintergrund ist, dass ein Straftäter regelmäßig ein *Verbot* übertritt, dessen Verletzung das Gesetz mit Strafe bedroht. Auch ist es unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten heikel, ein bloßes Untätigbleiben mit Strafe zu bedrohen.

Andererseits gibt es neben Verboten auch *Gebote*, die dem Gesetzgeber als so bedeutsam erscheinen, dass er ihre Verletzung unter Strafe stellt. Dem Gesetzgeber stehen zwei Regelungsmöglichkeiten zur Verfügung: Er kann Tatbestände formulieren, in denen ausdrücklich ein Untätigbleiben unter bestimmten Voraussetzungen unter Strafe gestellt wird; hier spricht man von *echten Unterlassungsdelikten*.

18 Beispiel: Überqueren einer Kreuzung trotz „Rot“ anzeigender Ampel; kurz danach Tötung eines Fußgängers ohne weitere Sorgfaltspflichtverletzung. Dass der tödliche Unfall vermieden worden wäre, wenn der „Rotsünder“ an der Kreuzung gehalten hätte, begründet nicht eine Strafbarkeit wegen fahrlässiger Tötung (§ 222 StGB), denn die Ampelregelung bezweckt nicht die Verhinderung derartiger Unfälle, sondern nur den reibungslosen Verkehrsablauf an der Kreuzung. (Gedanke des *Schutzzwecks der Norm*)

19 Beispiel: Der Tankwart füllt den Tank des Motorradfahrers, obwohl er dessen Fahrkünsten nicht traut; kurz darauf fährt dieser tatsächlich gegen einen Baum und wird schwer verletzt. Keine Strafbarkeit des Tankwarts wegen fahrlässiger Körperverletzung, denn die Verletzung des Motorradfahrers ist aufgrund *eigenverantwortlicher Selbstgefährdung* eingetreten. – Zivilrechtlich ist in den letzten Jahren (vor allem vor amerikanischen Gerichten) die Problematik bei Zigaretten- und Süßwarenherstellern diskutiert worden.

Von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber nur in wenigen Fällen Gebrauch gemacht. Und bezeichnenderweise handelt es sich durchweg um Tatbestände, die problematisch sind: Der Tatbestand der Unterlassenen Hilfeleistung (§ 323c StGB) stellt die Verletzung mitmenschlicher Solidarität unter Strafe; der Tatbestand der Unterlassenen Verbrechensanzeige (§ 138 StGB) nimmt den Bürger für die Mitwirkung an der staatlichen Verbrechensbekämpfung in die Pflicht, die zweite Variante des Hausfriedensbruchs-Tatbestandes (§ 123 StGB) bedroht denjenigen mit Strafe, der sich auf die Aufforderung des Berechtigten hin nicht aus dessen Räumlichkeiten u.s.w. entfernt.

Die andere Möglichkeit besteht darin, eine allgemeine Regel aufzustellen, wonach grundsätzlich jeder Straftatbestand unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen auch durch Unterlassen erfüllt werden kann. Hier spricht man von *unechten Unterlassungsdelikten*. Auch von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber Gebrauch gemacht, und zwar in § 13 Abs. 1 StGB. Danach ist auch strafbar, wer es unterlässt, einen Erfolg abzuwenden, der zu einem Straftatbestand gehört, „wenn er rechtlich dafür einzustehen hat, dass der Erfolg nicht eintritt, und wenn das Unterlassen der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes durch ein Tun entspricht“.

Praktische Bedeutung hat vor allem die zuerst genannte Bedingung des „rechtlichen Einstehenmüssens für den Nichteintritt des Erfolges“. Dies ist die gesetzliche Umschreibung dessen, was die Strafrechtslehre unter dem Begriff „Garantenstellung“ zusammenfasst.

Während also die eben erwähnten echten Unterlassungstatbestände von *jedermann* erfüllt werden können, sind die unechten Unterlassungsdelikte nur von *Garanten* begehrbar. Bleiben also eine Mutter und ihre Freundin untätig am Seeufer stehen, während das Kind ertrinkt, so können beide wegen unterlassener Hilfeleistung strafbar sein, eine Strafbarkeit wegen Totschlages durch Unterlassen (§ 212 in Verb. m. § 13 StGB) kommt hingegen nur für die Mutter in Betracht.

Die Garantenstellung kann sich entweder daraus ergeben, dass der Betreffende für die *Gefahrenquelle* verantwortlich ist (*Überwachergarant* aus Verkehrssicherungspflicht, vorangegangenem Tun) oder dass er für den *Nichteintritt von Schäden* an dieser Person oder Stelle verantwortlich ist (*Beschützergarant* aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung oder rechtlich anerkannter sozialer Nähe [Eltern, Ehegatten, Lebensgefährten, Gefahrgemeinschaften]).

Für *Rechtswidrigkeit* und *Schuld* bestehen prinzipiell keine Besonderheiten.

1.15 Täterschaft und Teilnahme

An einer Straftat können mehrere beteiligt sein. Das Strafgesetzbuch unterscheidet mehrere Formen der Beteiligung an einer Straftat: Der Beteiligte kann *Täter* oder *Teilnehmer* sein. Als *Täter* kann er entweder Alleintäter (unproblematisch) oder Mitäter (mehrere handeln gemeinschaftlich; § 25 Abs. 2 StGB) oder mittelbarer Täter (Handeln „durch einen anderen“; § 25 Abs. 1 Variante 2 StGB) sein. Als *Teilnehmer* kann er (nur) Anstifter oder Gehilfe sein. *Anstifter* ist derjenige, der einen anderen vorsätzlich zu dessen vorsätzlich begangener Tat bestimmt (§ 26 StGB). *Gehilfe* ist derjenige, der vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener Tat Hilfe leistet.

So einfach die Unterscheidung zwischen Täterschaft und Teilnahme zu sein scheint, so schwierig kann sie im Einzelfall sein. Vor allem die Abgrenzung zwischen *Mittäterschaft und Beihilfe* und diejenige zwischen *Anstiftung und mittelbarer Täterschaft* kann Schwierigkeiten aufwerfen. Der zentrale Begriff, mit dem Rechtslehre und Rechtsprechung heute in diesem Zusammenhang arbeiten, ist derjenige der *Tatherrschaft*. Wer Tatherrschaft besitzt, ist Täter. Besitzen alle Beteiligten die Tatherrschaft, so sind sie Mittäter; Beteiligte, die keine Tatherrschaft besitzen, können allenfalls Teilnehmer sein.

1.16 Zusammentreffen von Straftaten (Konkurrenzen)

1.16.1 Problem

Meistens steht ein Angeklagter nicht nur wegen der Erfüllung eines einzigen Straftatbestandes vor Gericht. Entweder hat er mit einer *einzigsten Handlung mehrere Straftaten* begangen, (d.h. mehrere Straftatbestände rechtswidrig und schuldhaft erfüllt) oder er hat mit *mehreren Handlungen jedesmal eine Straftat oder mehrere Straftaten* begangen (d.h. einen oder mehrere Straftatbestände rechtswidrig und schuldhaft erfüllt). Würde man die Strafandrohungen der in Betracht kommenden Tatbestände einfach addieren, so käme man mitunter auf Zeiten bzw. Beträge, die in keinem Verhältnis zur Schuld des Täters stehen.

Beispiel: Wer vor Gericht falsch aussagt, um den schuldigen Angeklagten der Bestrafung zu entziehen und zugleich einen Unschuldigen zu verdächtigen, hat mit einer einzigen Handlung eine falsche uneidliche Aussage nach § 153 StGB (evtl. einen Meineid nach § 154 StGB), eine Strafvereitelung nach § 258 StGB sowie eine falsche Verdächtigung nach § 164 StGB begangen. Die Addierung der Strafandrohungen würde zu einer Strafandrohung von mehreren Jahrzehnten Freiheitsstrafe führen.

1.16.2 Tateinheit und Tatmehrheit; sog. Gesetzeskonkurrenz

Das Gesetz unterscheidet zwischen Handlungseinheit und Handlungsmehrheit (Die Paragraphenüberschriften der §§ 52 und 53 StGB, die von „Tateinheit“ und „Tatmehrheit“ sprechen, sind insoweit irreführend).

Handlungseinheit: Verletzt der Täter durch *dieselbe* Handlung mehrere Strafgesetze oder dasselbe Strafgesetz mehrfach, so wird er gem. § 52 StGB *nur* aus demjenigen Strafgesetz (= Straftatbestand) bestraft, das die schwerste Strafandrohung ausspricht. Da letztlich also nur *ein* Straftatbestand zur Anwendung kommt, spricht man von *Tateinheit*.

Handlungsmehrheit: Verletzt der Täter durch *mehrere* Handlungen je eines oder mehrere Strafgesetze, so wird gem. §§ 53, 54 StGB eine *Gesamtstrafe* gebildet. Dies geschieht in der Weise, dass die verwirkte höchste Strafe erhöht wird; die Gesamtstrafe darf die Summe der Einzelstrafen nicht erreichen und 15 Jahre Freiheitsstrafe nicht übersteigen. Da also *mehrere* Straftatbestände zur Anwendung kommen, spricht man von *Tatmehrheit*.

In Grenzfällen kann die Feststellung, ob *eine* oder *mehrere* Handlungen vorliegen, Schwierigkeiten bereiten.

Unabhängig von diesen gesetzlichen Bestimmungen kommen Straftatbestände von vornherein nicht zur Anwendung, die neben anderen Tatbeständen keine eigenständige Bedeutung haben. Die wichtigsten Fälle sind: *Spezialität*: (z.B. einfache Körperverletzung, wenn die Körperverletzung zugleich eine schwere Körperverletzung ist); *Konsumtion* (d.h. der Unwertgehalt eines oder mehrerer Delikte wird von einem anderen Delikt aufgezehrt, eben "konsumiert"; z.B. Hausfriedensbruch und Sachbeschädigung vom Einbruchsdiebstahl), *Subsidiarität* (vor allem dort, wo das Gesetz anordnet, dass ein bestimmter Tatbestand nur hilfsweise [subsidiär] eingreifen soll, wie in § 246 StGB [Unterschlagung] geschehen; daneben z.B. auch in Fällen der sog. mitbestraften Nachtat). Alle zuletzt genannten Konstellationen werden auch unter der (nicht besonders glücklichen) Bezeichnung „Gesetzeskonkurrenz“ zusammengefasst, und man spricht davon, dass die verdrängten Straftatbestände „zurücktreten“.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen:

Werden mehrere Straftatbestände durch *eine Handlung* erfüllt, so führt dies zu *Tateinheit* (§ 52), soweit nicht einer der Tatbestände *zurücktritt*.

Werden mehrere Straftatbestände durch *mehrere Handlungen* erfüllt, so führt dies zu *Tatmehrheit*, soweit nicht einer der Tatbestände *zurücktritt*.

1.16.3 Prozessualer Tatbegriff

Von diesen materiellstrafrechtlichen Konstellationen ist der *prozessuale Tatbegriff* zu unterscheiden (§ 264 StPO). Darunter wird verstanden das gesamte Verhalten eines Täters, soweit es bei natürlicher Auffassung einen einheitlichen Lebensvorgang (*ein* geschichtliches Ereignis) darstellt (dazu: BGH, HFR 1998, 769). Ein solches geschichtliches Ereignis kann aus einer oder mehreren materiellrechtlichen Taten bestehen.

1.17 Strafrechtliche Sanktionen

1.17.1 Zweispurigkeit

Das *Strafrecht* bezieht seinen Namen aus seiner Hauptsanktion, der *Strafe*. Seit 1933 sind neben diese Sanktion als „zweite Spur“ die sog. *Maßregeln der Besserung und Sicherung* getreten. Während Voraussetzung für die *Bestrafung* einer Person ist, dass sie tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft gehandelt hat, genügt für die *Verhängung einer Maßregel* der Besserung und Sicherung regelmäßig das Vorliegen einer „rechtswidrigen“ Tat; die betreffende Person braucht danach nur tatbestandsmäßig und rechtswidrig gehandelt zu haben.

Das Gesetz kennt je drei freiheitsentziehende und nicht freiheitsentziehende Maßregeln der Besserung und Sicherung:

Freiheitsentziehende Maßregeln: Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus; Unterbringung in einer Entziehungsanstalt; Unterbringung in der Sicherungsverwahrung.

Nicht freiheitsentziehende Maßregeln: Führungsaufsicht; Entziehung der Fahrerlaubnis, Berufsverbot.

Dass es sich bei den Maßregeln der Besserung und Sicherung, vor allem bei den freiheitsentziehenden Maßregeln und hier wiederum bei der Sicherungsverwahrung um rechtsstaatlich äußerst heikle staatlich Eingriffe handelt, bei denen das gesellschaftliche Sicherheitsinteresse den Freiheitsinteressen von Bürgern übergeordnet wird, liegt auf der Hand. Da sie aber im Steuerstrafrecht keine besondere Bedeutung haben dürfen, soll auf sie hier nicht näher eingegangen werden.

1.17.2 Strafen

Bei den Strafen unterscheidet das Gesetz Hauptstrafen und eine Nebenstrafe (Fahrverbot; § 44 StGB). Außerdem kennt es als Nebenfolgen einer Strafe den Verlust der Amtsfähigkeit, der Wählbarkeit und des Stimmrechts (§ 45 StGB).

Die Hauptstrafen sind *Freiheitsstrafe* und *Geldstrafe*.

Bei der Freiheitsstrafe wird nicht mehr – wie bis in die Sechzigerjahre des 20. Jahrhunderts – nach Zuchthausstrafe und Gefängnisstrafe unterschieden. Es gibt nur noch die einheitliche Freiheitsstrafe.

Zu unterscheiden sind lebenslange Freiheitsstrafe und zeitige Freiheitsstrafe. Das Mindestmaß der zeitigen Freiheitsstrafe beträgt einen Monat, ihr Höchstmaß 15 Jahre (§ 38 Abs. 2 StGB). In den einzelnen Straftatbeständen ist regelmäßig ein bestimmter Strafraum angegeben. Fehlt es an der Angabe eines Höchstmaßes oder eines Mindestmaßes, so gelten jeweils die gerade angegebenen Maße.

Freiheitsstrafe kann bei günstiger Sozialprognose *zur Bewährung* ausgesetzt werden. Dies muss prinzipiell geschehen bei Freiheitsstrafe bis zu *einem* Jahr; es *kann* geschehen bei Freiheitsstrafe von über einem Jahr bis zu zwei Jahren, wenn besondere Umstände vorliegen (näher § 56 StGB).

Der *Rest* einer Freiheitsstrafe kann bei günstiger Sozialprognose ebenfalls zur Bewährung ausgesetzt werden. Dies muss prinzipiell geschehen nach Verbüßung von zwei Dritteln der Strafe; es *kann* geschehen nach Verbüßung der Hälfte der Strafe, wenn besondere Umstände vorliegen (näher § 57 StGB).

Auch der Rest einer *lebenslangen Freiheitsstrafe* kann bei günstiger Sozialprognose zur Bewährung ausgesetzt werden, und zwar nach 15 Jahren, es sei denn, dass die „besondere Schwere der Schuld“ dem entgegensteht (§ 57a StGB). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss die Feststellung der besonderen Schwere der Schuld bereits bei der Verurteilung durch das erkennende Gericht getroffen werden.

Die *Geldstrafe* wird nicht mehr – wie bis in die Sechzigerjahre des 20. Jahrhunderts – nach festen Geldbeträgen bemessen, sondern nach *Tagessätzen* (§ 40 StGB). Auf diese Weise soll dem Gericht die Möglichkeit gegeben werden, bei gleichem Maß an

Schuld ein gleiches Maß an Strafe auszusprechen, zugleich aber die unterschiedliche finanzielle Lage von Verurteilten zu berücksichtigen. Demgemäß ist zwischen der *Anzahl* der Tagessätze, für welche das Maß der Schuld die Grundlage bildet (vgl. § 46 StGB), und der *Höhe* des Tagessatzes, die das Gericht „unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters“ (§ 40 Abs. 2 StGB) festsetzt, zu unterscheiden.

Die *Anzahl* der Tagessätze beträgt mindestens fünf und höchstens dreihundertsechzig; bei Bildung einer Gesamtstrafe (s.o. unter 1.16) sogar höchstens siebenhundertzwanzig; die *Höhe* eines Tagessatzes beträgt mindestens 1 € und höchstens 3.000 €.

An die Stelle einer uneinbringlichen Geldstrafe tritt eine Ersatzfreiheitsstrafe, bei der ein Tagessatz mit einem Tag berechnet wird (§ 43 StGB).

2 Einführung in das Steuerrecht

2.1 Allgemeine Einleitung

Im zweiten Teil des Lehrbriefs soll dem am Steuerstrafrecht Interessierten, der keine Kenntnisse vom Steuerrecht hat, ein Überblick über dieses Rechtsgebiet gegeben werden. Da es sich um eine überaus umfangreiche Rechtsmaterie handelt, kann dieser Überblick allerdings nur auf die absoluten Grundzüge beschränkt bleiben. Sofern im späteren Verlauf dieser Einführung in das Steuerrecht Details einzelner Steuerarten angesprochen werden, soll dabei einerseits versucht werden, einen grundsätzlichen Überblick über bestimmte Strukturen zu geben. Daneben sollen die einzelnen Steuerarten aber, soweit möglich und geboten, stets aus dem Blickwinkel dessen betrachtet werden, der sich dem Steuerrecht vom Steuerstrafrecht her nähert.

2.1.1 Bedeutung der Steuern und des Steuerrechts; die Finanzverfassung des Grundgesetzes

Steuern sind nach dem in § 3 Abs. 1 AO niedergelegten Verständnis

„Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (...).“

Sieht man von den Gebühren ab, sind Steuern somit die einzige Einnahmequelle des Staates. Das Steuerrecht, das dieser Einnahmequelle den rechtlichen Rahmen gibt, ist somit der eigentliche Kern eines handlungsfähigen Gemeinwesens. Ohne den erforderlichen finanziellen Spielraum sind alle anderen Bereiche der Politik nichts. Kein Minister kann in seinem Ressort irgendwelche konkreten Maßnahmen ergreifen, wenn ihm nicht über Steuern der entsprechende Handlungsrahmen zur Umsetzung zur Verfügung steht. Die Steuerhoheit des Parlaments ist dabei historisch eines der am härtesten erkämpften demokratischen Rechte. Denn es versteht sich von selbst, dass nur die – vollständige – Steuerhoheit einem Parlament die Souveränität verleiht, dass es die tatsächlich relevanten Entscheidungen nicht nur treffen, sondern aufgrund der finanziellen Möglichkeit auch umsetzen kann. Einige Monarchen haben daher ihrer Bevölkerung zunächst andere demokratische Rechte eingeräumt, typischerweise das Wahlrecht, und erst später auch die Steuerhoheit auf das Parlament übertragen.

Für die Bundesrepublik Deutschland finden sich – wie für alle Rechtsbereiche – die Grundlagen des Steuerrechts im Grundgesetz und dort speziell im X. Abschnitt (Art. 104a – 115 GG), der folgerichtig die Überschrift „Finanzwesen“ trägt. Die einzelnen Normen des X. Abschnitts sind äußerst komplexe Vorschriften. Sie müssen im Wesentlichen die Finanzinteressen der einzelnen Gebietskörperschaften eines föderalen Staates berücksichtigen und wiedergeben. Bereits die bloße Lektüre dieser Nor-

men macht deutlich, wie kompliziert die Verwaltung, Gesetzgebung und – vor allem – Verteilung der Steuern und Steuereinnahmen zwischen den Beteiligten (Bund, Länder und Kommunen) ist. Die unbefangene Erstlektüre dieser Grundgesetznormen führt nicht selten zu Ratlosigkeit, die erst nach intensivem Studium der Kommentierungen dem Verständnis weicht.

Für die grundsätzlichen Zwecke dieser Einführung in das Steuerrecht soll insbesondere auf die Artikel 105 und 108 GG hingewiesen werden. Diese beiden Artikel stellen die Weichen in zwei zentralen Fragen: Wer darf Gesetze im Bereich des Steuerrechts erlassen? (Art. 105 GG) bzw.: Wer ist verpflichtet/berechtigt, diese Gesetze umzusetzen, also die Steuern zu verwalten? (Art. 108 GG).

2.1.1.1 Gesetzgebung im Bereich des Steuerrechts

Die Antwort auf die Frage, wem die Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Steuerrechts zusteht, ist natürlich – entsprechend der föderalen Struktur Deutschlands – nicht einheitlich zu beantworten. Allerdings kann man zusammenfassend feststellen, dass die Gesetzgebungskompetenz mit einem überdeutlichen Schwerpunkt im Bereich des Bundesgesetzgebers angesiedelt ist. Alle wirklich bedeutenden Steuerarten werden vom Bundestag geregelt. Die Mitwirkungsrechte der Länder werden dann lediglich auf die unterschiedlichen Möglichkeiten der Beteiligung im Bundesrat reduziert. Es gibt keine bedeutende Steuerart, in der die Länderparlamente noch in völliger Eigenständigkeit Entscheidungen treffen können. Die tatsächliche Bedeutung, respektive Bedeutungslosigkeit, der Länderparlamente kann deutlicher kaum dokumentiert werden. Noch bemerkenswerter ist die Lage der Kommunen in diesem System. Sie sind faktisch überhaupt nicht beteiligt, da sie am Bundesgesetzgebungsverfahren überhaupt nicht beteiligt sind. Selbst die Gewerbesteuer oder die Grundsteuer, um nur zwei der wichtigsten kommunalen Steuerquellen zu nennen, werden im Bundesgesetzgebungsverfahren ohne unmittelbare Beteiligung der Kommunen erlassen. Die Steuerhoheit der Kommunen beschränkt sich damit faktisch auf die Hundesteuer. Die Quintessenz aus Art. 105 GG ist also, dass von den drei unterschiedlichen Ebenen – Bund, Länder und Gemeinden – im Ergebnis nur noch auf der Ebene des Bundes aktive Steuergesetzgebung stattfindet. Und zwar nach den dort geltenden Spielregeln. Das heißt also, dass die Länder lediglich über die Beteiligung im Bundesrat an der Gesetzgebung teilnehmen und die Kommunen – jedenfalls in der unmittelbaren Beteiligung – völlig ausfallen. Auf der Ebene der Länderparlamente findet Steuergesetzgebung nicht mehr statt; auf der Ebene der Kommunen verbleibt es bei Randsteuerarten bzw. bei der Entscheidung über die Höhe der Gewerbesteuer- bzw. Grundsteuerhebesätze. Fazit ist also, dass Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik de facto Bundesgesetzgebung ist. Die anderen Beteiligten müssen lediglich im Verfahren beteiligt werden, um eine einigermaßen gerechte Verteilung der Steuern zu gewährleisten. Wer unter diesem Aspekt die Medien verfolgt, wird insofern immer wieder auf die Klagen – insbesondere der Städte und Gemeinden – stoßen, die sich in jüngerer Zeit gehäuft ungerecht behandelt fühlen: Zuweisung neuer (Leistungs-)

Pflichten bei Kürzung oder nicht entsprechender Ausweitung der Finanzquellen. Die Steuergesetzgebung stellt aus Sicht der Gemeinden daher manchmal einen Vertrag zu Lasten Dritter dar.

2.1.1.2 Verwaltung von Steuern

Im Bereich der Verwaltung von Steuern stellt sich die Lage etwas weniger einseitig dar.

Im Fokus stehen im Zusammenhang mit der Verwaltung von Steuern grundsätzlich zunächst die Finanzämter. Hierbei handelt es sich um Landesverwaltungen. Dem Bürger sind die Finanzämter in der Regel gut bekannt, denn dort geben Viele jährlich ihre Steuererklärung ab. In jeder kreisfreien Stadt bzw. jedem Landkreis gibt es typischerweise (mindestens) ein Finanzamt. Die Finanzämter sind deshalb besonders augenfällig, weil es Aufgabe der Landesfinanzverwaltungen (= Finanzämter) ist, die sogenannten Veranlagungssteuern zu bearbeiten. Das heißt, alle Steuerarten, in denen Steuerpflichtige eine Steuererklärung abgeben müssen, die dann in einen Steuerbescheid umgesetzt (= veranlagt) wird, werden in den Finanzämtern bearbeitet. Dies sind insbesondere die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Daneben wird auch die Umsatzsteuer in den Finanzämtern bearbeitet.

Unter dem Aspekt des Steuerstrafrechts ist folgender organisatorischer Aspekt wichtig zu kennen: Einige wenige Bundesländer haben spezielle Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung eingerichtet (Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Berlin); in den anderen Bundesländern ist die Behandlung des Steuerstrafrechts in sogenannten Sachgebieten, also Abteilungen, eines regulären Finanzamtes angesiedelt. Aus der Einrichtung der Strafsachenfinanzämter resultiert auch ein beachtliches verfassungsrechtliches Problem, das allerdings gegenwärtig nicht mehr ernsthaft diskutiert wird. Der Behördenleiter eines solchen Strafsachenfinanzamtes ist nämlich in Personalunion Dienstvorgesetzter der Steuerfahndung (= Polizei) und der Straf- und Bußgeldsachenstelle (= staatsanwaltschaftliche Kompetenz). Somit kann man ernstlich die Frage stellen, ob hier die Gewaltenteilung gewahrt ist. Jedenfalls ist kaum vorstellbar, dass die Funktion eines Generalstaatsanwalts und eines Polizeipräsidenten ohne massiven Widerstand auf eine Person übertragen werden könnte.

Daneben findet Steuerverwaltung auch auf Bundesebene in erheblichem Umfang statt. Hier agiert der Zoll. Er ist verantwortlich für die Verbrauchssteuern. Das sind insbesondere die Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer), die Tabaksteuer, die Branntweinmonopole und einige weitere, weniger aufkommensstarke Steuerarten. Diese Steuern und damit auch ihre Verwaltung sind weniger öffentlichkeitswirksam, denn sie sind „versteckt“ im Kaufpreis. Der Bürger zahlt sie, hat aber nichts weiter mit ihnen zu tun. Es sind die Unternehmen, die die Steuern abführen müssen und somit wird bei verhältnismäßig wenigen Betrieben durch den Zoll das Aufkommen dieser Steuern überwacht.

Es wird im Übrigen interessant sein zu beobachten, ob diese Aufgabenverteilung auch in den nächsten Jahren so bleibt. In der Politik haben sich nämlich deutliche Tendenzen gezeigt, die Verwaltung der Steuern auch zusehends auf die Bundesebene zu konzentrieren und eine Bundesfinanzverwaltung für alle Steuerarten aufzubauen. Die Gründe liegen im Übrigen auf der Hand. Bei der Verwaltung einer Steuer durch 16 Bundesländer kommt es permanent zu unterschiedlicher Rechtsanwendung. Steuerverwaltung ist, um es klar zu sagen, aktive Steuerpolitik. Wenn also ein Bundesland als Beispiel seine Betriebsprüfung im Vergleich zu anderen deutlich schwächer ausbaut, so ist dies ein klares Signal an die Industrie, sich dort niederzulassen. Aufgrund des Länderfinanzausgleichs ist es nämlich häufig für die Länder uninteressant bestimmte Steuern vermehrt einzunehmen, da sie die Mehrergebnisse ohnehin „in den Topf“ schmeißen und mit den anderen Ländern teilen müssen. Die Ansiedlung von Unternehmen führt aber unmittelbar zu Arbeitsplätzen und damit zu Kaufkraft und Wirtschaftsstärke in der Region. Auch gibt es kein einheitliches Computersystem, was zur Folge hat, dass es bei der Zusammenarbeit zwischen zwei Bundesländern häufig zu gravierenden Problemen kommt. Ein Zustand, der schon seit Beginn der EDV in der Finanzverwaltung vor über dreißig Jahren beanstandet wird, der aber noch immer nicht abgestellt worden ist. Diese Tendenz zur Konzentration auch der Steuerverwaltung auf Bundesebene kann nachvollzogen werden an der Kraftfahrzeugsteuer. Diese ist traditionell von den Ländern verwaltet worden. Jetzt bestimmt Art. 108 Abs. 1 GG, dass die Kfz-Steuer vom Bund verwaltet wird. Da der Bund zurzeit hierfür keine Organisation zur Verfügung hat, wird die Verwaltung noch von den Finanzämtern im Wege der Organleihe weitergeführt. Bis 2014 will der Bund jedoch die Verwaltung übernehmen.

Schließlich findet Steuerverwaltung auch in den Städten und Gemeinden statt. Dies betrifft die kommunalen Steuern wie Gewerbesteuer, Grundsteuer und die kleineren gemeindlichen Steuern (Hundesteuer).

In diesem Zusammenhang sollte man sich auch immer wieder vergegenwärtigen, dass trotz dieser begrenzten tatsächlichen Bedeutung schon der Kämmerer jeder (!) mittelgroßen Stadt in der Besoldung deutlich über einem Finanzpräsidenten angesiedelt ist, der für das Funktionieren dutzender Finanzämter mit einem zu verwaltenden Steueraufkommen in Milliardenhöhe verantwortlich ist. Betrachtet man dies und die schon zuvor kurz aufgeworfene Frage nach der tatsächlich verbliebenen Bedeutung der einzelnen Länderparlamente, so kann man durchaus von einem – sich selbst versorgenden – Apparat sprechen, in dem gewaltiges Einsparpotenzial vorhanden ist.

Im Folgenden soll diese Einführung in das Steuerrecht sich nur mit den von der Landesfinanzverwaltung verwalteten Steuern befassen und zwar insbesondere der Einkommens-, Körperschafts- und Umsatzsteuer und natürlich dem besonders bedeutsamen Verfahrensrecht, das in der Abgabenordnung niedergelegt ist. Der eindeutige Schwerpunkt soll dabei die Beleuchtung einiger verfahrensrechtlicher Aspekte sein, die in der „üblichen“ Betrachtung nicht so sehr im Mittelpunkt stehen, jedoch bei der

Annäherung an das Steuerrecht über das Steuerstrafrecht von erheblicher Bedeutung sind. Darüber hinaus soll schwerpunktmäßig die Umsatzsteuer angesprochen werden. Diese Steuerart steht oftmals auch im Schatten der großen Ertragssteuerarten – Einkommensteuer und Körperschaftsteuer –, die als Königsdisziplinen im Steuerrecht angesehen werden. Gerade vor dem Aspekt des Steuerstrafrechts ist dies jedoch grundfalsch, denn keine Steuerart ist so manipulationsanfällig wie die deutsche Umsatzsteuer. Im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung existieren kriminelle Vereinigungen, die nichts anderes tun, als über ein Geflecht von Scheinfirmen und Scheinrechnungen in Milliardenhöhe Umsatzsteuer zu hinterziehen. Schließlich sollen auch noch Grundzüge der Gewerbesteuer erläutert werden. Die Gewerbesteuer ist insofern speziell, da sie eine untrennbare Einheit mit der Einkommens- bzw. Körperschaftsteuer bildet und die Finanzämter den kommunalen Steuerämtern sog. Gewerbesteuerermessbescheide übersenden, auf deren Grundlage die Gemeinden letztlich nur noch ihren Gewerbesteuerhebesatz anwenden und dann den Unternehmen die entsprechenden Gewerbesteuerbescheide zukommen lassen.

Wichtig ist, dass die Steuerfahndung im Wesentlichen auch nur für die Hinterziehung dieser Steuerarten zuständig ist. Für die Verkürzung der vom Bund verwalteten Verbrauchssteuern zeichnet die Zollfahndung verantwortlich.

2.1.1.3 Gesetzliche und untergesetzliche Grundlagen des Steuerrechts

Während das Grundgesetz in seinem X. Abschnitt also die Grundlagen der Finanzverfassung legt, wird das eigentliche Steuerrecht durch eine Vielzahl von materiellen Steuergesetzen und die Abgabenordnung als Verfahrensgesetz bestimmt.

Da das Steuerrecht die zentrale Stellschraube eines Gemeinwesens ist, stellt es sich leider permanent als Manövriermasse der jeweiligen parlamentarischen Mehrheiten dar. Das führt zu einer fatalen Kurzlebigkeit einer Vielzahl von Steuergesetzen. So hat zum Beispiel das Einkommensteuergesetz im Jahr 2002 eine amtliche Neufassung bekommen (BGBl. (2002) I 4212, ber. (2003) I 179). Alleine seit diesem Zeitpunkt zählt die NWB Textausgabe „Wichtige Steuergesetze/2009“ die Änderungsgesetze auf und braucht hierfür fast zwei (klein bedruckte) Seiten.

Außerdem ist die Qualität eines großen Teils der Steuergesetze schlechterdings als unbrauchbar zu bezeichnen. Eines der aktuellen Beispiele, und für den Bereich des Steuerstrafrechts besonders passend, ist die Neufassung der Verjährung der Steuerhinterziehung gem. § 376 Abs. 1 AO n.F. Der Gesetzgeber hat hier ein schlicht praxisuntaugliches Gesetz geschaffen, für das es zudem überhaupt keinen Bedarf gab (vgl. ausführlich zur Kritik z.B.: Christian Pelz, NJW 2009, 470, Neuregelung der Verfolgungsverjährung für Steuerhinterziehung – Neue Herausforderungen für die Praxis). Viele Steuergesetze werden vom Bundesverfassungsgericht kassiert, da sie sich als verfassungswidrig herausstellen. Vielfach geschieht dies sogar „mit Ansage“, denn Experten hatten im Gesetzgebungsverfahren die Verfassungsprobleme bereits benannt. Gleichwohl wird das Gesetz zunächst von der Politik erlassen.

Vielfach sind Gesetze, die zwar nicht verfassungswidrig sind, gleichwohl so unglaublich komplex formuliert, um auch ja jeder noch so seltenen Ausnahme gerecht zu werden, dass sie nicht mehr anwendbar und verständlich sind. Ein aus der Sicht jedes Steuerrechtlers, insbesondere aber jeden Bürgers, völlig inakzeptabler Zustand; ein Gesetz lebt letztlich von seiner Akzeptanz und nur verständliche und nachvollziehbare Gesetze werden vom Bürger angenommen.

Die Gesetze, die im Folgenden ein wenig näher beleuchtet werden sollen, betreffen die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer. Entsprechend diesen Steuerarten sind die Gesetze benannt, also Einkommensteuergesetz (EStG), Körperschaftsteuergesetz (KStG), Umsatzsteuergesetz (UStG) und Gewerbesteuergesetz (GewStG). Schließlich ist von besonderer Bewandnis die Abgabenordnung (AO). Sie ist das Verfahrensgesetz, das – sofern keine Sonderregelungen bestehen – für alle vorstehenden Steuergesetze Anwendung findet. Als Beispiel: Ein Einspruch wird immer nach den Regeln der §§ 347 ff. AO behandelt, gleichgültig, ob er sich gegen einen Körperschaftssteuer- oder Umsatzsteuerbescheid richtet.

Wer sich im Übrigen intensiver mit dem Steuerrecht befassen möchte, sollte folgende grundlegende Tatsache wissen. Neben den materiellen Steuergesetzen spielen im Steuerrecht Rechtssätze ohne Gesetzesqualität eine herausragende Rolle: Praktisch zu allen „großen“ Gesetzen im Steuerrecht gibt es sogenannte „Handbücher“. Dabei handelt es sich um Auslegungshilfen, die vom Bundesfinanzministerium – in Absprache mit den Ländern – herausgegeben werden und die für die Finanzbeamten verbindliche Auslegungsrichtlinien der Gesetze darstellen. Wer also die Rechtsauffassung der Verwaltung zu einer Gesetzesnorm prognostizieren will, braucht nur einen Blick in die entsprechenden Handbücher zu werfen. So gibt es etwa eine „Amtliche Umsatzsteuer Handausgabe (Stand: 2008)“, einen „Anwendungserlass zur Abgabenordnung (Stand: 2009)“ – kurz AEAO – oder ein „Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch (Stand: 2008)“. Damit nicht genug gibt es eine schier unüberschaubare Anzahl an sogenannten Schreiben und Erlassen, die sich mit Einzelproblemen oder einzelnen BFH-Urteilen auseinandersetzen. Diese Flut von Material unterhalb des eigentlichen Gesetzes verdeutlicht die vorstehend benannte Überkomplexität des auf absolute Einzelfallgerechtigkeit abzielenden deutschen Steuerrechts. Nur mit diesen weitergehenden Auslegungshilfen bleiben die Gesetze letztlich – einigermaßen – anwendbar.

Das Verwaltungsverfahren der Finanzämter selbst ist ebenfalls durch – nach Bundesländern unterschiedlich bezeichneten – Verordnungen näher geregelt. So gibt es etwa in Nordrhein-Westfalen die „Ergänzenden Bestimmungen zur Finanzamtsgeschäftsordnung“ kurz EB-FAGO.

Diese nicht einmal abschließende Darstellung zeigt, dass es sich beim Steuerrecht um eine sehr umfangreiche Materie handelt.

Abschließend soll an dieser Stelle auf eine bemerkenswerte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hingewiesen werden. Diese Entscheidung hat möglicherweise einen größeren Einfluss auch auf das Steuerstrafrecht als ihr bislang beigemessen wurde. In dem bekannten Zinsurteil (BVerfGE Bd. 84 S. 239 - 285) hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt, dass eine Norm des materiellen Steuerrechts auch dann verfassungswidrig sein kann, wenn zwar die Norm als solche nicht verfassungswidrig ist, jedoch das Verwaltungsverfahren zur Durchsetzung dieser Norm in der Praxis ausfällt. Das Verfassungsgericht hat in seiner Entscheidung konkret die Zinseinkünfte angesprochen und den Begriff eines faktischen Vollzugsdefizits geprägt. Das Verfassungsgericht hat klar ausgedrückt, dass gegen die Besteuerung von Zinsen grundsätzlich keine Einwände bestehen. Aber die Tatsache, dass die Finanzverwaltung faktisch keine Möglichkeit hatte, nicht deklarierte Zinsen zu entdecken (Stichwort u.a.: Bankgeheimnis) und somit nur ein Bruchteil der Zinseinkünfte der Besteuerung zugeführt wurde, nämlich letztlich nur die freiwillig deklarierten, führte dazu, dass die Zinsbesteuerung insgesamt verfassungswidrig wurde. Leider hat das Bundesverfassungsgericht diese Aussage nur für die Zukunft und nicht rückwirkend getroffen, so dass dem Gesetzgeber noch Änderungsmöglichkeiten blieben. Umso bemerkenswerter ist aber der Kern dieser Rechtsprechung, nämlich die Konsequenz, dass sich aus faktischen Vollzugsdefiziten verfassungswidrige Zustände ergeben können. Es ist erstaunlich, dass seitens der Steuerbürger bzw. der Beraterschaft diese Rechtsprechung nicht intensiv aufgenommen wurde, um die möglicherweise bestehenden Vollzugsdefizite in anderen Bereichen anzugreifen. Jedenfalls sollte diese Frage auch in einem Steuerstrafverfahren stets beachtet werden. Denn: Darf eine strafrechtliche Verurteilung tatsächlich erfolgen, falls die Steuernorm gegen die der Steuerpflichtige im Sinne einer Steuerhinterziehung verstoßen haben soll, ihrerseits möglicherweise verfassungswidrig ist, weil sie in der Verwaltungspraxis nicht flächendeckend durchsetzbar ist? Kann es sein, dass ein Steuerpflichtiger wegen Steuerhinterziehung verurteilt wird, während auf der anderen Seite eine – nahezu – vollständige Überprüfung der anderen Steuerpflichtigen in diesem Bereich wegen Vollzugsdefiziten nicht möglich ist? Es ist ersichtlich, dass man diese Überlegung kurz und bündig mit dem Hinweis erledigen kann, dass eine Steuerhinterziehung nicht deshalb entfällt, weil eine andere gleichgelagerte Steuerhinterziehung nicht entdeckt wurde. Trotzdem macht es nach hier vertretener Auffassung einen bemerkenswerten Unterschied, ob die anderen Steuerhinterziehungen nicht entdeckt wurden, weil sie beispielsweise so gut ausgeführt wurden oder ob sie wegen mangelnder Aufdeckungsmöglichkeit der Verwaltung gar nicht aus einem strukturierten Verwaltungsverfahren heraus hätten entdeckt werden können und nur Zufälle, wie z.B. anonyme Anzeigen pp., zur Entdeckung führen können. Dieser Gedankengang sollte jedenfalls nicht völlig außer Betracht bleiben.