

**Strafrechtliche Abhandlungen**

---

**Neue Folge · Band 280**

**Strafzwecke und Strafzumessung  
bei der Steuerhinterziehung**

**Von**

**Marc-Robin Rastätter**



**Duncker & Humblot · Berlin**

MARC-ROBIN RASTÄTTER

## Strafzwecke und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung

# Strafrechtliche Abhandlungen · Neue Folge

Begründet von Dr. Eberhard Schmidhäuser (†)  
em. ord. Prof. der Rechte an der Universität Hamburg

Herausgegeben von

Dr. Dres. h. c. Friedrich-Christian Schroeder  
em. ord. Prof. der Rechte an der Universität Regensburg

und

Dr. Andreas Hoyer  
ord. Prof. der Rechte an der Universität Kiel

in Zusammenarbeit mit den Strafrechtslehrern der deutschen Universitäten

**Band 280**

# Strafzwecke und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung

Von

Marc-Robin Rastätter



Duncker & Humblot · Berlin

Zur Aufnahme in die Reihe empfohlen von  
Professor Dr. Wolfgang Frisch, Freiburg

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät  
der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg hat diese Arbeit  
im Wintersemester 2016/2017 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten  
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde  
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0720-7271  
ISBN 978-3-428-15334-3 (Print)  
ISBN 978-3-428-55334-1 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85334-2 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern  
in tiefer Dankbarkeit  
und  
meinen Großeltern  
in liebevoller Erinnerung*



## Vorwort

Diese Arbeit wurde der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Freiburg im Wintersemester 2016/2017 als Dissertation vorgelegt. Sie berücksichtigt die Literatur und Rechtsprechung bis zum Sommer 2016.

Mit ihr wird der Versuch einer deliktsspezifischen Ausarbeitung des Strafzumessungsrechts unternommen. Sie versteht sich insoweit als Beitrag zum „Besonderen Teil“ des Strafzumessungsrechts. Ein weiterer Schwerpunkt der Arbeit wurde dabei auf die Besonderheiten gelegt, die sich aus der Befugnisverlagerung von der Staatsanwaltschaft auf die Finanzbehörden im Strafbefehlsverfahren ergeben. Hierzu enthält die Arbeit eine empirische Erhebung sowie eine ausführliche Darstellung und Würdigung der Verwendung sogenannter Strafzumessungstabellen seitens der Finanzbehörden.

Bedanken möchte ich mich allen voran bei meinem verehrten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Wolfgang Frisch. Er hat die Arbeit maßgeblich unterstützt und mir in wertvollen Diskussionen den Weg gewiesen. Darüber hinaus wäre diese Arbeit ohne die fundamentalen Beiträge von Prof. Frisch zu den Grundlagen des Strafzumessungsrechts nicht möglich gewesen.

Ein besonderer Dank gilt ferner Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Hans-Jörg Albrecht sowie den Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts für Strafrecht, insbesondere Herrn Dr. Michael Kilchling, für die Unterstützung bei der Planung und Durchführung der Datenerhebung. Der empirische Teil dieser Arbeit profitierte ganz erheblich von der Erfahrung und dem Zuspruch, die das Max-Planck-Institut mir hierbei zuteilwerden ließ. Bedanken möchte ich mich bei Prof. Albrecht auch für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Besonderer Dank gilt des Weiteren Prof. Dr. Henning Radtke, der mir im persönlichen Gespräch als Mitglied des für das Steuerstrafrecht zuständigen 1. Strafsenats des BGH wertvollen Einblick in die höchstrichterliche Rechtsprechung gegeben hat.

Ich bedanke mich ferner bei Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Friedrich-Christian Schroeder und Herrn Prof. Dr. Hoyer für die Aufnahme in die Reihe der „Strafrechtlichen Abhandlungen, N.F.“.

Ein herzlicher Dank gilt auch meinen ehemaligen Kollegen am Institut für Strafrecht und Strafprozessrecht, Abt. 1, allen voran Frau Margot Nostadt sowie Herrn Dr. Dominik Stahl, der meine Gedanken in zahlreichen Gesprä-

chen geduldig ertragen und – selbst mit einer Dissertation aus dem Bereich der Strafzumessung beschäftigt – wertvolle Anregungen gegeben hat.

Schließlich möchte ich mich bei meiner gesamten Familie und meiner Freundin Monika bedanken, ohne deren Unterstützung diese Arbeit nie möglich gewesen wäre.

Karlsruhe, im Oktober 2017

*Marc-Robin Rastätter*

## Inhaltsverzeichnis

|   |    |
|---|----|
| <b>Einleitung</b> .....   | 17 |
| I. Der „Besondere Teil“ des Strafzumessungsrechts .....                               | 17 |
| II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....                                   | 18 |
| 1. Die §§ 38 ff. StGB und das Jugendstrafrecht .....                                  | 19 |
| 2. Steuerstrafrechtliche Besonderheiten i. S. v. § 369 Abs. 2 AO .....                | 20 |
| 3. Verfahrensrecht .....  | 21 |
| 4. Sonstige rechtliche Vorgaben .....   | 22 |
| III. Gang der Untersuchung .....  | 22 |
| <i>1. Teil</i>  |    |
| <b>Schuldprinzip und Strafzwecke im Steuerstrafrecht</b> .....                        | 24 |
| 1. Kapitel  |    |
| <b>Schuldprinzip – Strafbegründungsschuld<br/>    und Strafzumessungsschuld</b> ..... | 25 |
| <b>A. Unrechtskonzept und Strafzumessungsschuld</b> .....                             | 26 |
| <b>B. Schuldvorwurf und Strafzumessungsschuld</b> .....                               | 28 |
| <b>C. Strafzwecke und Strafzumessungsschuld</b> .....                                 | 30 |
| 2. Kapitel  |    |
| <b>Die Strafzumessungsschuld der Steuerhinterziehung</b> .....                        | 32 |
| <b>A. Struktur des Unrechts</b> .....   | 33 |
| I. Erfolgsunrecht .....   | 33 |
| 1. Rechtsgut der Steuerhinterziehung .....  | 33 |
| a) Kein Rechtsgut? .....  | 34 |
| b) Steuerliche Mitwirkungspflichten .....   | 35 |
| c) Vermögen des Staates .....   | 35 |
| d) Gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung .....                                   | 36 |
| 2. Qualität der Rechtsgutsbeeinträchtigung .....                                      | 40 |
| a) Differenzierungskriterium: Vermögensschaden .....                                  | 40 |
| b) Fälle eines „echten“ Vermögensschadens .....                                       | 41 |
| c) Fälle der Vermögensgefährdung .....  | 42 |

|  |    |
|--|----|
| aa) Fälle zu geringer, endgültiger Festsetzung<br>(§ 370 Abs. 4 S. 1 HS 1 Alt. 2 AO) .....   | 43 |
| bb) Fälle zu geringer, vorläufiger Festsetzung und Festsetzung<br>unter Vorbehalt der Nachprüfung, § 370 Abs. 4 S. 1 HS 2 AO ..... | 44 |
| cc) Fälle der Nicht- und nicht rechtzeitigen Festsetzung,<br>§ 370 Abs. 4 S. 1 HS 1 Var. 1, 3 AO .....                             | 46 |
| dd) Fälle abstrakter Vermögensgefährdung .....   | 47 |
| d) Zwischenergebnis .....  | 49 |
| II. Handlungsunrecht .....   | 49 |
| 1. Verhältnis zum Erfolgsunrecht .....   | 49 |
| 2. Gleichstellung von Tun und Unterlassen .....  | 50 |
| 3. Gedanke der Selbstschädigung .....  | 51 |
| 4. „Opfer“ der Steuerhinterziehung .....   | 52 |
| <b>B. Bedeutungsrang des Deliktstypus: Strafwürdigkeit der Steuerhinterziehung</b> .....   | 53 |
| I. Normative Wertungen .....   | 55 |
| 1. Strafrahmenvergleich .....  | 56 |
| a) Sanktionsdrohungen Steuerhinterziehung/Betrug bis zur AO 1977 .....   | 57 |
| b) Bundesrat im Gesetzgebungsverfahren zur AO 1977 .....   | 61 |
| 2. Systematische Stellung .....  | 62 |
| 3. Selbstanzeigevorschrift .....   | 62 |
| 4. Richterrechtliche Konkretisierungen .....   | 64 |
| a) Strafverfolgungsstatistik .....   | 64 |
| b) Höchstgerichtliche Rechtsprechung .....   | 68 |
| 5. Zwischenergebnis .....  | 68 |
| II. Strafwürdigkeit aus Sicht der Bevölkerung – Ergebnisse empirischer<br>Sozialforschung .....                                    | 69 |
| 1. World Values Survey (WVS) und European Values Study (EVS) .....   | 69 |
| 2. Allbus .....  | 72 |
| 3. Studien der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik .....  | 74 |
| 4. Zwischenbilanz .....  | 76 |
| <br>3. Kapitel<br><br>   |    |
| <b>Präventive Strafzwecke im Steuerstrafrecht</b>  | 76 |
| <b>A. Die Bedeutung der Spezialprävention</b> .....  | 76 |
| I. Negative Spezialprävention .....  | 78 |
| II. Positive Spezialprävention .....   | 80 |
| <b>B. Die Bedeutung der Generalprävention</b> .....  | 81 |
| I. Die Abschreckungsidee .....   | 81 |
| II. Positive Generalprävention .....   | 83 |
| III. Relativierungen generalpräventiver Wirkung .....  | 85 |

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| Inhaltsverzeichnis              | 11        |
| 1. § 371 AO                     | 85        |
| 2. Das Steuerrecht und sein Ruf | 87        |
| 3. Steuerverschwendung          | 88        |
| 4. Das Deliktsdunkelfeld        | 89        |
| 5. Zwischenergebnis             | 91        |
| <b>C. Das Antinomieproblem</b>  | <b>92</b> |

#### 4. Kapitel

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Die Wertung des § 371 AO:<br/>Relevanz von „außerstrafrechtlichen“ Zwecküberlegungen?</b> | <b>92</b> |
|--|-----------|

|   |            |
|---|------------|
| <b>A. Strafzwecktheorie: Die Selbstanzeigevorschrift als spezielle Strafzumessungsregelung?</b>                   | <b>93</b>  |
| <b>B. Die Selbstanzeigevorschrift als Ausdruck besonderer Zwecksetzung</b>  | <b>96</b>  |
| I. Die Ermöglichung der „Rückkehr in die Steuerehrlichkeit“ – spezial- oder generalpräventive Schwerpunktsetzung? | 96         |
| II. Die Fiskaltheorie   | 100        |
| <b>C. Ergebnis</b>  | <b>102</b> |

#### 2. Teil

|   |            |
|---|------------|
| <b>Grundlagen der Strafzumessungsentscheidung<br/>bei Steuerhinterziehung</b> | <b>104</b> |
|---|------------|

#### 1. Kapitel

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| <b>Strafrahmenfindung</b> | <b>104</b> |
|---------------------------|------------|

|   |            |
|---|------------|
| <b>A. § 370 Abs. 3 AO</b>   | <b>105</b> |
| I. Die Auswirkungen des § 376 AO  | 105        |
| II. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO  | 107        |
| 1. Die BGH-Rechtsprechung zu § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO                                   | 108        |
| 2. Kritische Würdigung  | 109        |
| a) Die Anlehnung an den Betrug  | 109        |
| b) Die Differenzierung in der Sache   | 112        |
| aa) BGH vom 15.12.2011 und Kritik   | 113        |
| bb) Denkbare Differenzierungsansätze des BGH  | 114        |
| (1) Differenzierung Gefährdungsschaden – echter Vermögensschaden                          | 114        |
| (2) Differenzierung nach Art des angegriffenen Rechtsgutsobjekts                          | 115        |
| (3) Differenzierung nach Qualität der Rechtsgutsbeeinträchtigung: Gefährdung – Verletzung | 118        |
| (4) Zwischenergebnis  | 119        |

|  |            |
|--|------------|
| c) Die Differenzierung im Betrag . . . . .                     | 120        |
| d) Addition der Hinterziehungsbeträge bei Tateinheit . . . . . | 123        |
| III. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 AO . . . . .                      | 124        |
| IV. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AO . . . . .                       | 128        |
| V. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 4 AO . . . . .                        | 129        |
| VI. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO . . . . .                       | 130        |
| <b>B. Schmuggel, § 373 AO . . . . .</b>                        | <b>134</b> |
| <b>C. Strafrahmengmilderungen . . . . .</b>                    | <b>135</b> |

## 2. Kapitel

|   |            |
|---|------------|
| <b>Strafhöhenbemessung</b>  | 137        |
| <b>A. Strafzumessungstheorien . . . . .</b>   | <b>138</b> |
| I. Nach Natur der Entscheidung . . . . .  | 138        |
| II. Nach Zweck der Entscheidung . . . . .   | 139        |
| III. Nach formalen Aspekten der Entscheidung . . . . .  | 140        |
| <b>B. Strafzumessungstraditionen zur Strafhöhenentscheidung bei der Steuerhinterziehung . . . . .</b> | <b>145</b> |
| I. <i>Richterrecht</i> der Instanzgerichte . . . . .  | 145        |
| 1. Empirische Untersuchungen . . . . .  | 145        |
| a) Meine I . . . . .  | 145        |
| b) Meine II . . . . .   | 150        |
| 2. Richterliche Strafrahmeng und Straftaxen . . . . .   | 154        |
| a) Kritik und Würdigung . . . . .   | 155        |
| b) Strafmaßtabellen bei Steuerhinterziehung – bisheriger Kenntnisstand . . . . .                      | 158        |
| c) Strafmaßtabellen – Ergebnisse eigener Forschung . . . . .  | 160        |
| aa) Koblenzer Tabellen . . . . .  | 160        |
| bb) Mecklenburg-Vorpommern . . . . .  | 161        |
| cc) Sachsen-Anhalt . . . . .  | 161        |
| d) Zwischenergebnis . . . . .   | 163        |
| 3. Exkurs: Die U.S. Sentencing Guidelines . . . . .   | 164        |
| II. Die BGH-Rechtsprechung zur Strafhöhe bei Steuerhinterziehung . . . . .                            | 166        |
| 1. Abwägung und Umwertung . . . . .   | 166        |
| 2. Der Umwertungsmaßstab . . . . .  | 169        |
| 3. Präventionswertung und Antinomieproblem . . . . .  | 172        |
| III. Zwischenergebnis . . . . .   | 173        |

3. Kapitel

**Weitere Aspekte der Strafzumessungsentscheidung** 173

|  |     |
|--|-----|
| <b>A. Strafartwahl</b> .....   | 173 |
| <b>B. Strafaussetzung zur Bewährung</b> .....  | 176 |
| <b>C. Doppelverwertungsverbot</b> .....  | 179 |
| <b>D. Strafzumessung bei Tatmehrheit</b> .....   | 180 |
| I. Dogmatische Grundlagen .....  | 180 |
| II. Die Rechtsprechung des BGH zur Strafzumessung bei Tatmehrheit<br>bei Steuerhinterziehung ..... | 183 |
| III. Kritische Würdigung .....   | 184 |
| 1. Die Einzelstrafzumessung bei Tatmehrheit .....  | 184 |
| a) Berücksichtigung des Gesamtschadens .....   | 184 |
| b) Berücksichtigung wiederholter Tatbegehung .....   | 185 |
| 2. Die Gesamtstrafzumessung bei Tatmehrheit .....  | 186 |
| a) Berücksichtigung wiederholter Tatbegehung .....   | 186 |
| b) Berücksichtigung des Gesamtschadens .....   | 187 |
| c) Zwischenergebnis .....  | 189 |

*3. Teil*

**Die strafzumessungsrelevanten Umstände** 191

1. Kapitel

**Der Hinterziehungsbetrag** 191

|  |     |
|--|-----|
| <b>A. Inhaltliche Aspekte des „Hinterziehungsbetrages“ als Strafzumessungsmerkmal</b> .....    | 192 |
| I. Erfolgs- und Handlungsunrecht .....   | 192 |
| II. Art der Rechtsgutsbeeinträchtigung .....   | 193 |
| III. Realisierung des Gefährdungsschadens .....  | 196 |
| IV. Verspätungsschaden .....   | 198 |
| V. Die Hinterziehung „auf Zeit“ .....  | 202 |
| 1. Die einzelnen Konstellationen .....   | 203 |
| 2. Behandlung im Schrifttum .....  | 203 |
| 3. Behandlung in der Rechtsprechung des BGH .....  | 204 |
| a) Die bisherige Rechtsprechung des BGH .....  | 204 |
| b) Rechtsprechung vom 17.03.2009 .....   | 205 |
| 4. Würdigung .....   | 207 |
| VI. Zwischenergebnis .....   | 212 |
| VII. Kompensationsverbot .....   | 213 |
| <b>B. Die Bedeutung des Hinterziehungsbetrages im Gefüge der Strafzumessungsumstände</b> ..... | 215 |

|  |     |
|--|-----|
| 2. Kapitel   |     |
| <b>Weitere Tatumstände</b>   | 217 |
| <b>A. Staatliche Mitverursachung</b> .....                                       | 217 |
| <b>B. Vorsatzform und Wille zur Rechtsgutsbeeinträchtigung</b> .....             | 220 |
| <b>C. Gefährliche Tatbegehungen</b> .....  | 222 |
| <b>D. Eigennutz, Fremdnutz und weitere subjektive Tatumstände</b> .....          | 224 |
| <b>E. Besondere Pflichtenstellung</b> .....                                      | 226 |
| <b>F. Das Rechtsgutsobjekt: „Griff in die Kasse“ oder „Prellen der Zeche“</b> .. | 227 |
| <b>G. Art der Steuer</b> .....   | 230 |
| <b>H. Verhältnis zwischen gezahlten und hinterzogenen Steuern</b> .....          | 232 |
| 3. Kapitel   |     |
| <b>Vorleben</b>  | 234 |
| 4. Kapitel   |     |
| <b>Schadenswiedergutmachung durch Nachzahlung</b>                                | 236 |
| <b>A. Erfolgswert der Schadenswiedergutmachung durch Nachzahlung</b> .....       | 237 |
| <b>B. Handlungswert der Schadenswiedergutmachung durch Nachzahlung</b> ..        | 238 |
| <b>C. Nichtwiedergutmachung und Verhinderung der Wiedergutmachung</b> ...        | 241 |
| 5. Kapitel   |     |
| <b>Geständnis</b>  | 243 |
| <b>A. Grundsätzliche strafzumessungsrechtliche Bedeutung</b> .....               | 244 |
| I. Schadenswiedergutmachung durch Geständnis .....                               | 244 |
| II. Verfahrenserleichterung durch Geständnis .....                               | 245 |
| III. Beitrag zur Tataufklärung .....   | 246 |
| <b>B. Unwirksame Selbstanzeige</b> .....   | 247 |
| <b>C. Absprachen</b> .....   | 249 |
| I. Gegenstand und Entwicklung der Diskussion .....                               | 249 |
| II. Strafzumessungsrechtliche Probleme bei Absprachen .....                      | 252 |
| 1. Schuldprinzip .....   | 252 |
| a) Problemaufriss .....  | 252 |
| b) Die rechtliche Bewertung von Geständnissen bei Absprache ....                 | 254 |
| 2. Nemo tenetur und § 136a StPO .....  | 256 |
| 3. Legalitätsprinzip und Untersuchungsgrundsatz .....                            | 257 |

|   |     |
|---|-----|
| III. Absprachen in Fällen der Steuerhinterziehung .....                                       | 259 |
| 1. Die Abspracheanfälligkeit der Steuerhinterziehung .....                                    | 260 |
| a) Ursache: Steuerrecht – rechtliche Schwierigkeiten .....                                    | 260 |
| b) Ursache Steuerrecht – tatsächliche/faktische Schwierigkeiten ...                           | 262 |
| aa) Kooperationsmaxime im Steuerrecht? .....  | 262 |
| bb) Die Aufklärungspflicht im Steuerstrafverfahren .....                                      | 264 |
| (1) Auswirkungen des Zweifelgrundsatzes .....   | 264 |
| (2) Eigene Sachverhaltsermittlung des Gerichts und<br>Darstellung in den Urteilsgründen ..... | 266 |
| (3) Die tatsächliche Verständigung .....  | 267 |
| c) Täterkreis .....   | 270 |
| d) Fiskalische Ausrichtung des Steuerstrafrechts .....  | 271 |
| aa) Behördenorganisation .....  | 271 |
| bb) Grenzen der fiskalischen Ausrichtung des Steuerstraf-<br>verfahrens .....                 | 273 |
| 2. Leitlinien für den Rechtsanwender in der Strafzumessung .....                              | 274 |
| a) Keine Schuldunterschreitung für Verfahrenserleichterungen .....                            | 274 |
| b) Keine Schuldunterschreitung aus Fiskalinteressen .....                                     | 275 |
| c) Keine Schuldunterschreitung durch Verletzung des Unter-<br>suchungsgrundsatzes .....       | 276 |

6. Kapitel

**Überlange Verfahrensdauer** 277

**A. Der Zeitfaktor** .....

**B. Belastungen des Verfahrens für den Täter** .....

7. Kapitel

**Sonstige täterbelastende Tatfolgen  
und allgemeine Strafempfindlichkeit** 281

4. Teil

**Die Finanzbehörden als Rechtsanwender** 284

1. Kapitel

**Die Verlagerung staatsanwaltschaftlicher Befugnisse  
auf die Finanzverwaltung** 284

**A. Nutzen der Befugnisverlagerung** .....

**B. Probleme der Befugnisverlagerung** .....

**C. Bedeutung der Befugnisverlagerung für die Strafzumessung** .....

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
|           | 2. Kapitel   |     |
|           | <b>Die Richtlinien für das Strafverfahren<br/>und das Bußgeldverfahren</b>                 | 293 |
|           | 3. Kapitel   |     |
|           | <b>Die Anweisungen für das Strafverfahren<br/>und Bußgeldverfahren (Steuer)</b>            | 295 |
|           | 4. Kapitel   |     |
|           | <b>Strafmaßvorgaben der Finanzbehörden<br/>für die Strafhöhenbemessung</b>                 | 297 |
| <b>A.</b> | <b>Bisheriger Kenntnisstand</b> .....  | 297 |
| <b>B.</b> | <b>Ergebnisse eigener Forschung</b> .....  | 299 |
|           | I. Methode .....   | 299 |
|           | II. Ergebnisse .....   | 300 |
|           | 1. Zur Anwendung derzeit .....   | 300 |
|           | 2. Zur rechtlichen Form, Autorenschaft und inhaltlichen Orientierung<br>der Vorgaben ..... | 302 |
|           | 3. Würdigung .....   | 303 |
|           | <b>Zusammenfassung</b> .....   | 304 |
|           | <b>Ausblick</b> .....  | 318 |
|           | <b>Anhang</b> .....  | 320 |
|           | <b>Literaturverzeichnis</b> .....  | 336 |
|           | <b>Sachverzeichnis</b> .....   | 360 |

## Einleitung

### I. Der „Besondere Teil“ des Strafzumessungsrechts

Das Strafzumessungsrecht unterliegt – wie kaum ein anderes Gebiet des Strafrechts – noch immer einem „Prozess der ‚Verrechtlichung‘ und ‚Verwissenschaftlichung‘“.<sup>1</sup> Von einer Vernachlässigung oder Rückständigkeit des Strafzumessungsrechts kann schon seit geraumer Zeit keine Rede mehr sein.<sup>2</sup> Seit den ersten umfassenden Systematisierungen des Strafzumessungsrechts von Bruns<sup>3</sup> 1967 und 1974 trug eine ständig steigende Vielzahl an Beiträgen und monographischen Untersuchungen zur Dogmatisierung<sup>4</sup> des Strafzumessungsrechts bei, stets begleitet vom Voranschreiten auch der sanktionsorientierten Kriminologie und ihrem Teilgebiet der Pönologie. Von der tiefgehenden Durchdringung des Strafzumessungsrechts zeugen die mittlerweile in regelmäßigen Neuauflagen erscheinenden Gesamtdarstellungen von Streng<sup>5</sup>, Meier<sup>6</sup> sowie das an Praktiker gerichtete Werk von Schäfer, Sander und van Gemmeren<sup>7</sup>. Im Zentrum der wissenschaftlichen Diskussion standen dabei bislang stets Fragen von allgemein-dogmatischer Bedeutung, gleichsam der Allgemeine Teil des Strafzumessungsrechts. Die beträchtliche Ausarbeitung und zunehmende Konsensfindung in den Grundlagen gestattet es inzwischen, den Blick auf deliktsspezifische Besonderheiten im Bereich der Strafzumessung zu werfen.<sup>8</sup> Einen solchen Beitrag zum „Besonderen Teil“<sup>9</sup> des Strafzumessungsrechts zu leisten, ist das Anliegen dieser Arbeit.

---

<sup>1</sup> Streng, Strafrechtliche Sanktionen, Rn. 2.

<sup>2</sup> Frisch, ZStW 99 (1987), 349.

<sup>3</sup> Bruns, Strafzumessungsrecht; Bruns, Strafzumessungsrecht, 2. Aufl.; Bruns, Leitfaden des Strafzumessungsrechts. Zu nennen sind freilich auch die bereits zuvor geleisteten, bahnbrechenden Arbeiten von Dreher, Über die gerechte Strafe, und Spindel, Zur Lehre vom Strafmaß.

<sup>4</sup> Siehe insbesondere Frisch, ZStW 99 (1987), passim; ders. in: Wolter, 140 Jahre Goldammer's Archiv für Strafrecht, passim.

<sup>5</sup> Streng, Strafrechtliche Sanktionen. Die Strafzumessung und ihre Grundlagen.

<sup>6</sup> Meier, Strafrechtliche Sanktionen.

<sup>7</sup> Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung.

<sup>8</sup> Siehe hierzu etwa die Darstellung bei Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Rn. 1598 ff. Monographische Arbeiten sind bislang vorwiegend auf die empirische Erfassung gerichtet, vgl. H.-J. Albrecht, Strafzumessung bei schwerer Kriminalität; Hoppenworth, Strafzumessung beim Raub; Meine, Die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung; Schöch, Strafzumessungspraxis und Verkehrsdelinquenz.

Dass die Wahl dabei mit der Steuerhinterziehung auf ein Delikt des Nebenstrafrechts fiel, mag auf den ersten Blick überraschen. Wie sich im Verlaufe der Untersuchung jedoch zeigen wird, machen die spezifische Unrechtsstruktur sowie vor allem die ergiebige höchstrichterliche Rechtsprechung zur Strafzumessung die Steuerhinterziehung zum idealen Delikt für das hiesige Unterfangen. Hinzukommt, dass neben schweren Sexual- und Tötungsdelikten es vor allem Fälle der Steuerhinterziehung sind, die im Hinblick auf die Strafzumessungsentscheidung immer wieder auch in die breite öffentliche Diskussion geraten<sup>10</sup> und damit Auslöser und Orientierungspunkt für Fragen nach der Gerechtigkeit des Strafsystems insgesamt sind.

Das Verständnis der Arbeit als Beitrag zum „Besonderen Teil“ des Strafzumessungsrechts ist indes nicht im Sinne einer lehrbuchartigen Zusammenstellung eines Teilrechtsgebiets zu verstehen. Ziel der Arbeit ist daher weniger die Systematisierung vorhandener Erkenntnisse, als vielmehr problemorientiert die wichtigsten Fragestellungen zu erörtern und einer Lösung zuzuführen. Dass dabei eine Schwerpunktsetzung erfolgen muss und manche Einzelfragen nur am Rande diskutiert werden können, versteht sich von selbst. Im Folgenden soll der Untersuchungsgegenstand daher weiter eingegrenzt werden und schließlich ein Überblick über den Gang der Untersuchung gegeben werden.

## II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Grundvoraussetzung für die Untersuchung eines Rechtsgebiets ist zunächst die Klärung der Frage, welche rechtlichen Vorgaben diesem Rechtsgebiet zuzuordnen sind oder mit diesem in einem – bei systematischer Betrachtung des Rechtsgebietes – direkten Zusammenhang stehen. Damit einher geht zugleich die Frage, an wen sich diese rechtlichen Vorgaben richten, wer also Rechtsanwender des zu untersuchenden Gegenstandes ist. Im Strafzumessungsrecht ist dabei zunächst an das Gericht zu denken. Neben dem Gericht kann auch die Staatsanwaltschaft mit Fragen der Strafzumessung von Gesetzeswegen konfrontiert sein, so im Falle des Strafbefehlsverfahrens, in dem die Staatsanwaltschaft den Strafbefehlsantrag auf bestimmte Rechtsfolgen zu richten hat, § 407 Abs. 1 S. 3 StPO. Im Steuerstrafrecht ergibt sich zudem

---

<sup>9</sup> Begriff übernommen von *Bruns*, Das Recht der Strafzumessung, S. 6 f.; vgl. auch *Dreher*, JZ 1968, S. 209 (2010).

<sup>10</sup> Dies vor allem dann, wenn der Täter prominent ist: Vgl. nur die medienwirksamen Fälle Hans Friderichs und Otto Graf Lambsdorff (sog. „Flick-Affäre“), Peter Graf, Paul Schockemöhle, Boris Becker, Patrick Lindner, Ludwig-Holger Pfahls, Freddy Quinn, Andreas Schmid, Klaus Zumwinkel, Ulrich Hoeneß, Theo Sommer und Alice Schwarzer.

eine Besonderheit, die eine dritte Institution mit der Aufgabe der Strafzumessung betraut: In §§ 386, 399 ff. AO werden Aufgaben des Strafbefehlsverfahrens von der Staatsanwaltschaft auf die Finanzbehörden übertragen. Somit sehen sich sowohl Richter als auch Staatsanwälte und Finanzbeamte mit der gesetzlichen Pflicht der Strafzumessung betraut. Welche rechtlichen Vorgaben dabei gelten, hängt daher möglicherweise auch von der Perspektive des Rechtsanwenders ab.

## 1. Die §§ 38 ff. StGB und das Jugendstrafrecht

Die Steuerhinterziehung ist ein Delikt des Nebenstrafrechts und als solches außerhalb des StGB in § 370 AO geregelt. Die Vorschriften über die Rechtsfolgen der Tat in §§ 38 ff. StGB gelten gem. Art. 1 Abs. 1 EGStGB jedoch ebenso wie der gesamte Allgemeine Teil des StGB auch für die Vorschriften des Nebenstrafrechts. In § 369 Abs. 2 AO wird für Steuerstraftaten zudem auf die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht verwiesen, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Damit wird auch auf die materiellen Vorschriften des JGG verwiesen. Das Recht der Rechtsfolgen im Jugendstrafrecht unterscheidet sich grundlegend von dem des allgemeinen Strafrechts. Bei Steuerstraftaten ist die Anwendung des Jugendstrafrechts jedoch eher selten.<sup>11</sup> Dies zeigt ein Blick auf die Strafverfolgungsstatistik: So wurden in den Jahren 2012–2014 nur etwa 0,63 % aller Abgeurteilten in Fällen der Steuer- und Zollzuwiderhandlungen<sup>12</sup> nach Jugendstrafrecht abgeurteilt, bei den Verurteilungen ist die Zahl mit nur etwa 0,53 % sogar noch geringer.<sup>13</sup> Vergleicht man dies mit den Zahlen beim Betrug – etwa 4,56 % der Urteile und 3,62 % der Verurteilungen ergingen nach Anwendung des Jugendstrafrechts<sup>14</sup> – wird die geringe Bedeutung des JGG in

---

<sup>11</sup> A.A. Joecks/Jäger/Randt/Joecks, § 369 Rn. 150.

<sup>12</sup> Freilich fallen hierunter nicht nur Fälle der Steuerhinterziehung, sondern jedenfalls auch Fälle des Bannbruchs (§ 372 AO) und der Steuerhehlerei (§ 374 AO); unklar ist, ob auch Fälle der Steuerzeichenfälschung (§§ 269 Abs. 1 Nr. 3, 148 StGB) und der Begünstigung einer Steuerstraftat (§§ 369 Nr. 4 AO, 257 StGB) eingerechnet sind. Jedoch macht die Steuerhinterziehung den ganz überwiegenden Anteil aus, was sich durch die Heranziehung der bis für das Jahr 2002 vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten Ergebnisse der Steuerstrafsachenstatistiken der Länder und der Bundesfinanzverwaltung ergibt. Diese weisen die Anzahl der rechtskräftig gewordenen Urteile und Strafbefehle, die auf eine Steuerhinterziehung zurückgehen einerseits und die auf Bannbruch, Steuerhehlerei und Steuerwertzeichenfälschung zurückgehen andererseits, aus. Für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 lag der Anteil der Steuerhinterziehungen danach bei 78,8 %, 78,5 %, 79,9 %, 82,4 % der insgesamt rechtskräftig gewordenen Urteile und Strafbefehle.

<sup>13</sup> SVS 2012–2014, Fachserie 10 Reihe 3. Eigene Berechnungen.

<sup>14</sup> SVS 2012–2014, Fachserie 10 Reihe 3. Eigene Berechnungen. Miteinbezogen wurden Straftaten nach §§ 263 Abs. 1, 3 und 5 StGB.