

Zeitschrift: Publikationen der Arbeitsgruppe für Kriminologie
Herausgeber: Schweizerisches Nationalkomitee für geistige Gesundheit ;
Arbeitsgruppe für Kriminologie
Band: - (1984)

Artikel: Strafverfolgung und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung
Autor: Schöch, Heinz
DOI: <https://doi.org/10.5169/seals-1050952>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. [Siehe Rechtliche Hinweise.](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. [Voir Informations légales.](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. [See Legal notice.](#)

Download PDF: 22.01.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Strafverfolgung und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung

Heinz Schöch

Prof. Dr. iur., Juristisches Seminar der Universität Göttingen,
Nikolausberger Weg 9a, D-3400 Göttingen

I.

Die Steuerhinterziehung gehört zu denjenigen Wirtschaftsdelikten, die meist zuerst erwähnt werden, wenn man Beispiele für das geflügelte Wort sucht, daß in der Strafrechtspflege die Kleinen gehängt werden, während man die Großen laufen läßt. Millionenschäden für den Fiskus durch Gewinnverlagerungen auf Briefkastenfirmen in steuergünstige Oasenländer oder Mehrwertsteuererstattungen in Millionenhöhe mit Hilfe fingierter Rechnungen: Das sind die Paradebeispiele in der wissenschaftlichen Literatur und in den Medien, die deutlich machen sollen, wie verwerflich die Steuerhinterziehung ist, wie raffiniert sie gegen strafrechtliche Verfolgung abgeschirmt ist und wie fern sie für den einfachen Bürger schon deshalb liegt, weil ihm die finanziellen, kaufmännischen und juristischen Möglichkeiten hierfür fehlen.

Natürlich liegt es nahe, sich bei diesen Delikten selbständige Unternehmer, gehobene Freiberufler oder leitende Angestellte als Täter vorzustellen, für die *Sutherlands* Beschreibung geradezu lehrbuchmäßig paßt: "Verbrechen durch eine Person aus der oberen sozio-ökonomischen Schicht im Zusammenhang mit geschäftlichen Aktivitäten".¹ Und wer so viel Phantasie aufbringt wie *Mergen* in seinem berühmten "Psychogramm" für Wirtschaftstäter, der mag sich auch "egozentrische Persönlichkeiten" ... in "kalter Einsamkeit" vorstellen, "raffiniert, vielleicht auch intelligent, sehr selten aber gebildet" ..., "mit unkontrollierbarer Gier nach materiellem Gewinn", vielfach "kontaktgestörte Neurotiker, die sexuell impotent" seien.²

Zur Einstimmung auf das Thema gehören dann noch die obligaten Schätzungen des volkswirtschaftlichen Gesamtschadens durch einschlägige Delikte. Sie sind – wie im Gesamtbereich der Wirtschaftskriminalität – wegen der unbekanntenen Dunkelziffer natürlich weitgehend spekulativ, entwickeln aber doch eine gewisse kriminalpolitische Schubkraft. *Küster*³, einer der erfahrensten Steuerfahnder in der Bundesrepublik, schätzt den Steuerausfall durch Steuerhinterziehung seit Jahren auf etwa 10% des Bundeshaushalts, derzeit also etwa auf 26 Milliarden DM, wobei er sich auf vergleichbare Schätzungen aus Frankreich und England berufen kann.

Angesichts dieser Hintergrundinformationen, die auch in den Medien und von Politikern häufig vermittelt werden, muß es als Überraschung bezeichnet werden, daß in der Bevölkerung der Bundesrepublik Deutschland Steuerhinterziehung weitgehend als Kavaliersdelikt betrachtet wird. Nach einer Untersuchung von *Strümpel*⁴ aus dem Jahre 1966 vergleichen rund 2/3 der Bevölkerung den Steuerhinterzieher mit einem raffinierten Geschäftsmann, Verkehrssünder oder Hochstapler, während nur 1/3 ihn mit einem Betrüger, Dieb oder Landesverräter vergleichen. Gar nur 9% würden die Bekanntschaft mit einem verurteilten Steuerhinterzieher abbrechen. Ähnliche Ergebnisse werden aus England und Holland berichtet.⁵

Es gibt kaum Anzeichen dafür, daß diese Einstellungen heute überholt sind. Der Grund liegt vermutlich darin, daß die Steuerhinterziehung ein Delikt mit enormer Bandbreite der Erscheinungsformen ist. Sie reicht von mehrstelligen Millionenbeträgen etwa bei der Verkürzung von Körperschafts- und Mehrwertsteuer bis zu Bagateltaten von wenigen Mark beim Lohnsteuerjahresausgleich oder bei der Hinterziehung von Zöllen und Verbrauchssteuern. Wenn man diesen Bagatellbereich einbezieht, wie es der Gesetzeslage entspricht, dann ist die Steuerhinterziehung fast ein Jedermannsdelikt.

Bei einer Repräsentativbefragung in der Bundesrepublik Deutschland, die wir 1982 im Rahmen eines Forschungsprojektes zur Generalprävention durchführen ließen,⁶ gaben von über 2000 Männern und Frauen zwischen 14 und 87 Jahren immerhin

28% zu, schon einmal geschmuggelt zu haben. Schmuggel, also das Nichtentrichten von Zöllen als besondere Erscheinungsform der Steuerhinterziehung, erreicht damit die höchste angegebene Begehungsquote unter den von uns erfaßten ubiquitären Delikten, höher noch als Diebstahl am Arbeitsplatz mit 20%, Trunkenheit im Verkehr mit 25% oder gar vorsätzliche Körperverletzung mit 5%. Auch bei der Frage nach der eingeschätzten Begehungshäufigkeit in der Bundesrepublik Deutschland liegt der Schmuggel mit 54% an der Spitze. Umgekehrt erreicht der Schmuggel die niedrigsten Werte bei den Fragen nach der moralischen Verwerflichkeit, nach der Mißbilligung durch die Mutter oder durch Bekannte und nach möglichen beruflichen Nachteilen.

Es sei dahingestellt, ob diese Ergebnisse zum Schmuggel auch für andere Steuerarten repräsentativ sind; denn beim kleinen Schmuggel können spezielle Motive hinzukommen, die sonst nicht so stark wirksam werden, z.B. ein gewisser Nervenkitzel bei geringem Entdeckungsrisiko oder die Ablehnung des uneinheitlichen und teilweise irrationalen Verbrauchsteuersystems und der Abschöpfungen an europäischen Grenzen. Aber es ist doch kennzeichnend, daß seit Jahren in bekannten psychologischen Persönlichkeitstests⁷ als valides und trennscharfes Kriterium für Offenheit und Selbstkritik die Bejahung der Frage gilt, ob man bei günstiger Gelegenheit zur Verkürzung der Einkommenssteuer bereit wäre.

Man muß also auf dem Gebiet des Steuerrechts wohl von einer Grenzmentalität der Bevölkerung ausgehen, nach der jedenfalls kleinere, auch vorsätzliche Steuerhinterziehungen nicht das Odium des kriminellen Unrechts haben.

Während der Gesetzgeber im deutschen Steuerstrafrecht die Grenze zwischen Kriminalunrecht und Ordnungsunrecht nach der Schuldform vornimmt – vorsätzliche Steuerverkürzung gilt als Straftat, leichtfertige als Ordnungswidrigkeit –, dürfte die Bevölkerung eher auf die Schadenshöhe und die Vornahme gezielter Manipulationen abstellen, wenn es um das sozial-ethische Unwerturteil geht. Diese kriminologischen und sozialpsychologischen Hintergründe müssen bedacht werden, wenn

wir uns nun den Besonderheiten der Strafverfolgung und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung zuwenden. Denn die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden nehmen auf diese Mentalität des Steuerzahlers in einem beachtlichen Umfang Rücksicht, ja sie betreiben eine Entkriminalisierungsstrategie, die teils in dem gesetzlichen Programm angelegt ist, teils weit darüber hinausgeht.

II.

Zunächst erstaunt die relativ niedrige Summe hinterzogener Steuern, die nach den Mitteilungen des Bundesfinanzministeriums den rechtskräftig abgeschlossenen Straf- und Bußgeldverfahren zugrunde lag. Diese Angaben umfassen sämtliche Steuerstraftaten und Ordnungswidrigkeiten und sämtliche Erledigungsarten, also Urteile, Strafbefehle und Bußgeldbescheide. 1981 waren es bei den Besitz- und Verkehrssteuern 468 Mio. DM, bei den Zöllen und Verbrauchssteuern 50 Mio. DM.⁸ Insgesamt wurden hierfür Geldstrafen und Geldbußen in Höhe von 66 Mio. DM⁹ sowie einige Gefängnisstrafen verhängt. Bei rund 700 Steuerfahndern in der Bundesrepublik und 15 Zollfahndungsstellen sind dies zwar beachtliche Ergebnisse, doch ist die Lückenhaftigkeit der Strafverfolgung auch bei zurückhaltenden Schätzungen hinsichtlich des Gesamtumfangs der Steuerdelikte nicht zu übersehen. Denn immerhin fallen ja Massendelikte wie Schwarzarbeit oder Verschweigen von Zinseinkünften bei der Steuererklärung unter den Straftatbestand der Steuerhinterziehung. Offenbar im Bewußtsein dieser Unzulänglichkeit veröffentlicht das Bundesfinanzministerium auch nicht die im einzelnen verhängten Freiheitsstrafen, sondern bildet martialisch anmutende Gesamtfreiheitsstrafen (insgesamt 2905 Jahre), ohne mitzuteilen, daß dahinter auch Verurteilte mit konkurrierenden allgemeinen Straftaten stehen und daß bei den 625 Verurteilten, die ausschließlich wegen Steuervergehen zu Freiheitsstrafe verurteilt wurden, 78% Strafaussetzung zur Bewährung erhielten.

Diese und weitere Angaben kann man aus der Verurteiltenstatistik des Statistischen Bundesamts entnehmen.¹⁰ Danach

wurden in den Jahren 1980 – 1982 jährlich etwa 19 000 Personen wegen Steuerstraftaten als schwerstem Delikt abgeurteilt. Hiervon dürften etwa vier Fünftel auf Steuerhinterziehung entfallen.¹¹ Von den Abgeurteilten wurden etwa 91% auch verurteilt; bei den restlichen 9% endete das Verfahren mit Einstellung oder Freispruch, wobei die Freispruchsquote unter 1% liegt.¹² Das ist für Wirtschaftsdelikte eine außergewöhnlich hohe Verurteilungsrate und eine extrem niedrige Freispruchsquote. Verantwortlich hierfür ist nicht etwa eine besonders rigorose Durchführung der Strafverfahren, sondern eine weitgehende Abschöpfung aller kritischen Fälle im Vorfeld der gerichtlichen Entscheidungen. Die Verurteiltenziffer beträgt danach für alle Steuervergehen nur 34 pro 100 000 der strafmündigen Bevölkerung.¹³ Zum Vergleich hierzu seien einige Verurteiltenziffern zu Straftatengruppen der klassischen Kriminalität genannt (Angaben für 1982): Diebstahl und Unterschlagung 364, andere Vermögensdelikte 164, Straßenverkehrsvergehen 599.¹⁴ Diese Zahlen dürften veranschaulichen, daß wir bei Steuerstraftaten eine wesentlich geringere Bestrafungsdichte erreichen als bei anderen Deliktsgruppen.

Weitere Angaben über die Strafverfolgungspraxis lassen sich aus der "bundesweiten Erfassung von Wirtschaftsstraftaten" (BWE) entnehmen, die regelmäßig von der kriminologischen Forschungsgruppe des Freiburger Max-Planck-Instituts ausgewertet wird.¹⁵ Sie erfaßt nur die Ermittlungsverfahren, bei denen der Schaden höher als 1000 DM ist. Nach dem Bericht von *Liebl*¹⁶ wurden in diesem Schadensbereich in den Jahren 1977 – 1980 durchschnittlich etwa 610 Verfahren pro Jahr angeklagt. Obwohl Vergleiche mit der Gesamtzahl der Abgeurteilten nach der Strafverfolgungsstatistik nur begrenzt möglich sind, kann man danach grob schätzen, daß beim weitaus größten Teil der angeklagten Steuerhinterzieher ein Schaden unter 1000 DM bzw. Versuch ohne Schadensrealisierung vorliegt; nur ein kleiner Teil der Angeklagten erreicht höhere Hinterziehungsbeträge (vermutlich etwa 10%).¹⁷ Von dieser Spitzengruppe entfällt allerdings fast die Hälfte auf Schäden über 100 000 DM und etwa 1/10 auf Schäden über 900 000 DM.¹⁸ Die Anklagequote bei den Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung ist mit 75 – 80% überraschend hoch,

wesentlich höher als bei den anderen schwereren Wirtschaftsdelikten, die nach der bundesweiten Erfassung quantitativ eine gewisse Rolle spielen. Sie liegt z.B. bei Betrug, Untreue und Verstößen nach dem GmbH-Gesetz nur zwischen 40 und 50%, bei Konkursdelikten sogar nur bei etwa 33%.¹⁹ Auch diese Ergebnisse sprechen für eine Aussonderung von zweifelhaften Fällen im Vorfeld der strafrechtlichen Ermittlungen durch die Finanzbehörden.

III.

Wie funktioniert nun diese Selektion, die zur Folge hat, daß nur ein relativ kleiner und harter Kern der Steuerverkürzungen zu einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung führt? Hier spielen verschiedene Faktoren eine Rolle.

Zunächst ist bedeutsam, daß bei der Begründung des Tatverdachts und damit bei der Einleitung von Ermittlungsverfahren der wichtigste Träger der strafrechtlichen Sozialkontrolle, der private Anzeigerstatter, fast völlig ausfällt, und zwar noch weitgehender als bei den meisten anderen Wirtschaftsdelikten. Während im Bereich der klassischen Kriminalität über 90% der Straftaten durch die Verletzten oder durch andere Privatpersonen angezeigt werden,²⁰ gibt es bei der Steuerhinterziehung nach der Untersuchung von *Mönch* nur 8,3% private Anzeigen, und zwar durch Konkurrenten, Angestellte, frühere Ehefrauen oder Freundinnen, ehemalige Geschäftspartner oder unzufriedene Kunden.²¹

Steuerstraftaten sind also Überwachungs- oder Kontrolldelikte, bei denen es verstärkter Anstrengungen der Behörden bedarf, um die fehlende Verbrechenskontrolle durch private Anzeigerstatter auszugleichen.²² Die Steuer- und Zollfahndung, die gewissermaßen die Aufgaben der Polizei im Steuerstrafverfahren hat, spielt dabei eine erheblich geringere Rolle als allgemein angenommen wird. Nur etwa 22% der Verfahren gehen auf die Primärinitiative der Steuer- und Zollfahndung zurück.²³ Das liegt daran, daß Fahnder ihre Ermittlungsaufgabe erst

wahrnehmen können, wenn bereits ein Anfangsverdacht für eine Straftat vorliegt.²⁴ Auf einen solchen stoßen zwar Zollfahnder gelegentlich, Steuerfahnder jedoch ganz selten.²⁵

Entscheidender Träger für die strafrechtliche Sozialkontrolle sind daher die allgemeinen Finanzbehörden und hierbei insbesondere die mit der Außenprüfung betrauten Beamten (früher Betriebsprüfer). Die Außenprüfung findet aber fast nur bei gewerblichen Betrieben oder bei freiberuflich Tätigen statt, bei der weit überwiegenden Zahl der anderen Steuerpflichtigen nur in seltenen Ausnahmefällen.²⁶ Das bedeutet, daß der private Einkommensteuerzahler praktisch nie überprüft wird. Das ist im Prinzip auch gerechtfertigt, weil bei den Haupteinkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit das über Lohnsteuerkarten festgehaltene Abzugsverfahren praktisch keine Steuerverkürzungen ermöglicht. Fälschungen auf der Lohnsteuerkarte oder bei Belegen für Werbungskosten können auch von den Veranlagungsbeamten des Innendienstes der Finanzämter festgestellt werden. Gravierender wirkt sich die fehlende Kontrolle bei Nebeneinkünften aus, z.B. bei Schwarzarbeit, bei Einkünften aus Publikationen oder Sachverständigengutachten und insbesondere bei Zinseinkünften aus Kapitalvermögen. Hier sind die Finanzbehörden weitgehend auf die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen angewiesen. Nur bei konkretem Verdacht auf Verheimlichung von Einkünften, z.B. bei größeren Vermögensbewegungen, werden Ermittlungen eingeleitet, etwa durch Einholung von Bankauskünften oder gar durch Anordnung von Durchsuchungen oder Beschlagnahmen. Der Gesetzgeber hat auch bewußt darauf verzichtet, durch Einführung einer Quellenbesteuerung, die von den Kreditinstituten zu erheben wäre, letzte Steuerquellen auszuschöpfen und dem Steuerzahler mit grundsätzlichem Mißtrauen zu begegnen. Im Hintergrund dürfte die Überlegung stehen, daß die sonst zu befürchtende Kapitalflucht ins Ausland für die deutsche Wirtschaft und den Fiskus langfristig größere Nachteile mit sich bringen würde als die in der Regel begrenzte Steuerverkürzung durch Verschweigen von Kapitaleinkünften.

An diesem Beispiel wird das grundsätzliche Dilemma der Strafverfolgung auf dem Gebiet der Steuerhinterziehung deutlich:

Eine allzu rigorose Ausschöpfung des steuerrechtlichen und strafprozessualen Kontrollinstrumentariums würde ein Klima des Mißtrauens erzeugen, das die Steuermentalität beeinträchtigen könnte. Es wird befürchtet, daß dann langfristig Steuerquellen eher versiegen als erschlossen werden. Das Steuerrecht ist primär auf Kooperation und die Einsicht des Bürgers angewiesen. Diese hängen entscheidend von der Gerechtigkeit des Steuersystems ab.

Anders als die unselbständig Beschäftigten sind Gewerbebetriebe und Freiberufler über die Außenprüfung einer intensiveren Kontrolle unterworfen. Bei ihnen ist die Betriebsprüfung neben der Selbstdeklaration der einzige Weg, um ihre steuerlichen Verhältnisse zu ermitteln und zu überprüfen. Im gewerblichen Bereich fallen aber die besonders hinterziehungsgünstigen Steuerarten an, nämlich die Umsatzsteuer, die Körperschaft- und Einkommensteuer und die Vermögensteuer. Die Aufgabe der Außenprüfer besteht jedoch nicht in der Aufspürung von Steuerhinterziehungen, sondern in der Buch-, Beleg- und Bewertungsprüfung.²⁷ Nur wenn greifbare Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen, etwa bei fingierten oder gefälschten Unkostenbelegen, ist ein Ermittlungsverfahren einzuleiten,²⁸ in dem die Strafsachenstelle des Finanzamts die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft hat (vgl. §§ 385, 386, 397 Abs. 3, 399 AO). Sind die Verdachtsmomente nicht eindeutig und besteht nur die Möglichkeit einer Straftat, so *soll* der Steuerpflichtige darauf in der Schlußbesprechung hingewiesen werden (§ 201 Abs. 2 AO).

In diesem Stadium findet erneut eine erhebliche Selektion statt, die in der janusköpfigen Stellung der Finanzbehörde als Steuerermittlungs- und Strafverfolgungsbehörde begründet ist²⁹ und die eine weitere Folge des bereits erwähnten Dilemmas ist. Der Außenprüfer hat im Zweifel kein Interesse an der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens, weil dies seine Arbeit erheblich erschwert und verzögert. Denn der Steuerpflichtige erlangt mit der vorgeschriebenen Bekanntgabe des Ermittlungsverfahrens die strafprozessuale Stellung des Beschuldigten und wird in der Regel jegliche Kooperation verweigern.³⁰ Selbst die Möglichkeit des strafrechtlichen Vorbehaltes im

Schlußgespräch (§ 201 AO) wird der Außenprüfer in der Regel nicht ausnutzen, sondern nur andeuten, um in Zweifelsfällen einen steuerlichen Mehrerlös durch Berichtigung bei den steuererheblichen Angaben zu erzielen. Er entscheidet also "in dubio pro fisco"³¹ und nicht zugunsten der Strafverfolgung. Bei gravierenden Verdachtsmomenten setzt allerdings die Möglichkeit der Strafbarkeit wegen Strafvereitelung im Amt³² dem Feilschen Grenzen.

Eine weitere Einschränkung der Strafverfolgung ergibt sich durch die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 371 AO, mit der sich ein Täter auch dann noch Strafbefreiung verdienen kann, wenn bereits die Außenprüfung angekündigt ist oder wenn er Anzeige durch einen Dritten fürchtet. Dieser Strafaufhebungsgrund ist im deutschen Strafrechtssystem einzigartig,³³ weil die Strafbefreiung im Gegensatz zu sonstigen Rücktrittsvorschriften uneingeschränkt auch nach Beendigung der Tat möglich ist und weil die Selbstanzeige nicht freiwillig sein muß. Der Gesetzgeber hält es für richtig, ein Stück strafrechtlicher Gerechtigkeit zu opfern, um mit dem Instrument der Selbstanzeige bisher verheimlichte Steuerquellen zu erschließen.³⁴

Der Ausnahmecharakter dieser Vorschrift ließe eine restriktive Handhabung vermuten. Die Praxis betreibt jedoch eine rechtsfortbildende extensive Auslegung, indem sie die zeitlichen und sachlichen Sperrn für die Strafbefreiung (§ 371 II AO) sehr täterfreundlich auslegt.³⁵

Ein weiterer Filter ergibt sich durch einen gewissen Definitionsspielraum bei der Behandlung der Schuldform. Wenn nicht eindeutige Manipulationen vorliegen, kann die Finanzbehörde das Einverständnis des Steuerpflichtigen zu einer höheren Bewertung streitiger Veranlagungen dadurch erreichen, daß sie andeutet, gewisse Unterlassungen nicht als vorsätzliche, sondern als leichtfertige Steuerverkürzung und damit nur als Ordnungswidrigkeit zu qualifizieren.³⁶ Sie vermeidet dadurch langwierige steuergerichtliche oder strafgerichtliche Prozesse und erzielt in Grenzfällen höhere Steuereinnahmen.

Schließlich ist nicht einmal auf der Ebene gerichtlicher Strafverfahren eine vollständige Aufklärung des Gesamtumfanges der angeklagten Steuerhinterziehungen gewährleistet. Wegen der Kompliziertheit der steuerstrafrechtlichen Materie und der Überlastung der Gerichte eröffnen sich für den erfahrenen Strafverteidiger gute Chancen, im Vorfeld der Hauptverhandlung Teilgeständnisse anzubieten, die von den Gerichten mit einem erträglichen Strafmaß honoriert werden.³⁷ Noch wirkungsvoller erfolgt dieses plea bargaining bereits vor Anklageerhebung durch Verhandlungen mit der Finanzbehörde oder mit der Staatsanwaltschaft, um eine Einstellung des Ermittlungsverfahrens gegen Zahlung einer Geldauflage nach § 153a StPO zu erreichen. Dabei scheinen neuerdings entgegen dem Zweck der Vorschrift selbst fünfstellige Hinterziehungsbeträge kein Hindernis mehr zu sein.

IV.

Nach all diesen Filterungen würde man vielleicht erwarten, daß in den verbleibenden gerichtlichen Verfahren eine rigorose Bestrafung erfolgt. Denn immerhin reicht der gesetzliche Strafrahmen für Steuerhinterziehung bis fünf Jahre, in besonders schweren Fällen bis zehn Jahre Freiheitsstrafe. Aber auch bei der richterlicheren Strafzumessung waltet relativ große Milde. 1981 erhielten 96,5% der Steuerstraftäter³⁸ Geldstrafen, 2,8% Freiheitsstrafen mit Bewährung und nur 0,7% Freiheitsstrafen ohne Bewährung. Davon entfallen auf Freiheitsstrafen über zwei Jahren nur 25 Fälle (0,14%), Freiheitsstrafen über 5 Jahren kamen überhaupt nicht vor. Eine solch milde Bestrafung gibt es sonst bei Delikten mit vergleichbarem Strafrahmen wie Betrug, Untreue und Diebstahl nicht einmal annähernd.

Bei den Geldstrafen halten sich die Gerichte meist an die Empfehlungen der Finanzbehörden, die sich überwiegend nach verwaltungsinternen Richtlinien am Steuerverkürzungsbetrag orientieren.³⁹ Sie reichen in der Regel bis zu 360 Tagessätzen bei einem hinterzogenen Steuerbetrag von 100 000 DM. Bei diesem Betrag kommt auch bereits eine einjährige Freiheits-

strafe in Betracht. Passives Verhalten oder Zahlungsunfähigkeit wird meist strafmildernd, aktive Täuschung, etwa mit Hilfe falscher Belege, wird strafscharfend berücksichtigt.

Ist nun diese Strafzumessungspraxis angemessen oder begünstigt sie Steuerstraftäter auch auf der letzten Stufe der strafrechtlichen Sozialkontrolle? Zwei Untersuchungen legen nahe,⁴⁰ daß etwa die Hälfte der verurteilten Steuerhinterzieher wegen einer wirtschaftlichen Notlage oder wegen persönlicher Schwierigkeiten Steuern nicht bezahlen konnten. Es handelt sich meist um selbständige Gewerbetreibende mit zu dünner Eigenkapitaldecke oder um Personen, die mit der Führung eines Betriebes überfordert waren. Steuerhinterziehung aus reinem Gewinnstreben scheint nur bei etwa einem Drittel der Verurteilten eine Rolle zu spielen. Berücksichtigt man außerdem die eingangs erwähnten überwiegend niedrigen Schadenssummen unter 1000 DM, dann erscheint die Strafzumessungspraxis durchaus vertretbar. Nach den vielfältigen Filterungen im Vorfeld landen im Auffangbecken der gerichtlichen Aburteilung überwiegend die Ungeschickten, die Zahlungsunfähigen oder die Rechthaber. Sogenannte "Steuerhaie" mit großen Hinterziehungsbeträgen und beachtlicher krimineller Energie bilden die Ausnahme. Es dürften jährlich kaum mehr als 100 Verurteilte sein. An ihnen kann und muß der Ernst der Strafdrohung durch vollstreckte Freiheitsstrafen demonstriert werden. Im übrigen wird die Generalprävention im Steuerstrafrecht primär von der gesetzlichen Strafdrohung getragen sowie von der medienwirksamen Präsentation typischer Fälle, die sich in der Einschätzung der Bevölkerung als höheres Aufklärungsrisiko niederschlagen, wie z.B. jüngst für Steuerhinterziehungen durch Zahnärzte beim Rückverkauf von Goldabfall oder durch Beamte bei Nebeneinkünften aus Gutachtertätigkeit.

Die gelegentlich empfohlene Vollstreckung kurzer Freiheitsstrafen anstelle von Geldstrafen halte ich für eine Verschwendung öffentlicher Mittel ohne zusätzlichen Effekt, zumal dadurch auch das Steueraufkommen nicht vermehrt, sondern eher vermindert wird. Die generalpräventive Überlegenheit einer solchen Strategie ist bisher auch für das Steuerstrafrecht nicht erwiesen.⁴¹ Daß es bei einer Steuerhinterziehung Frei-

heitsstrafen geben kann, ist in Wirtschaftskreisen durchaus bekannt. Aber potentielle Täter orientieren sich nicht an dieser eher abstrakten Gefahr, sondern an dem Verurteilungsrisiko überhaupt. Und dieses wird gering bleiben, weil im Steuerstrafrecht der ökonomische Grundsatz gilt, daß man eine Kuh nicht schlachtet, solange der Milchertrag höher ist als die Schlachtprämie. Wir stoßen damit auf ein Problem, das uns angesichts begrenzter Ressourcen auch in anderen Bereichen der Rechtspflege begegnet: Die Idee der Gerechtigkeit oder der staatliche Strafanspruch lassen sich nicht völlig losgelöst von ökonomischen Gesichtspunkten verwirklichen.

V.

Man mag diesen Zustand bedauern, wenn man an das Ziel der negativen Chancengleichheit denkt, die ja gerade in der wirtschaftskriminologischen Diskussion eine beachtliche kriminalpolitische Dynamik entfaltet hat.⁴² Aber wenn wir einmal die gelegentlich etwas pharisäerhafte Entrüstung aus dem Spiel lassen,⁴³ dann können wir der Realität des Steuerstrafrechts auch einige positive Seiten abgewinnen. Mit seinem ausgeprägten fiskalischen Einschlag erweist sich das Steuerstrafrecht als Lehrbeispiel für die ultima-ratio-Funktion des Strafrechts. Das gilt nicht in dem Sinne, daß das Strafrecht hier weitgehend verzichtbar wäre. Im Gegenteil: Ohne die Strafdrohung bei Steuerhinterziehung würde das Steueraufkommen vermutlich erheblich geringer ausfallen als bisher. Aber auf der Grundlage und mit Hilfe der Strafbewehrung wird hier eine Entkriminalisierung praktiziert, die nicht nur dem Täter die Rückkehr zur Rechtsordnung erleichtert, sondern auch dem Rechtsgutsträger Befriedigung verschafft. Vielleicht wird unter diesem durchaus modernen Aspekt des Täter-Opfer-Ausgleichs das Steuerstrafrecht einmal zum Vorreiter einer neuen Kriminalpolitik.

Anmerkungen

- 1 *Sutherland, E.H.*: White-Collar Crime. New York u.a. 1949, S. 112.
- 2 *Mergen, A.*: Die Persönlichkeit des Verbrechers im weißen Kragen. In: Wirtschaftskriminalität mit Beiträgen von H. Baer u.a. Probleme im Gespräch. Bd. 4. Bern, Frankfurt a.M. 1972, S. 27 ff.
- 3 *Küster, E.*: Das Steuerstrafrecht aus der Sicht der Steuerfahndung. In: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, hrsg. von G. Kohlmann, Köln 1983, S. 253 ff., 254 f.
- 4 *Strümpel, B.*: Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen. Köln, Opladen 1966, S. 40 f., 146 f.
- 5 *Kohlmann, G.*: Der Strafbestand der Steuerhinterziehung – Anspruch und Wirklichkeit. In: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht (Anm. 3), 1983, S. 5 ff., 10 m.w.N.; vgl. auch *Mönch, K.-H.*: Steuerkriminalität und Sanktionswahrscheinlichkeit. Frankfurt a.M. u.a. 1978 (Jur. Diss. Bremen 1977), S. 168 ff.
- 6 Insoweit noch unveröffentlicht; vgl. zur Anlage und zum ersten Teil der Untersuchung *Schöch, H.*: Kriminalprävention durch Generalprävention? In: 19. Deutscher Jugendgerichtstag, hrsg. von der DVJJ. München 1984 (im Druck).
- 7 Vgl. MMQ, MMPI in den üblichen Testanleitungen.
- 8 Auszug aus BMF-Finanznachrichten Nr. 44/82 vom 28.12.1982.
- 9 Addiert aus Finanznachrichten (Anm. 8).
- 10 *Stat. Bundesamt*, Rechtspflege, Reihe 3, Strafverfolgung 1981, Tab. 6, Nr. 3046; Berechnung vom Verf.
- 11 Annähernde Berechnung aus den nicht ganz vollständigen Angaben in den BMF-Finanznachrichten (Anm. 8).
- 12 *Stat. Bundesamt* (Anm. 10), Tab. 1, Nr. 3046; Berechnung vom Verf.; die Zahlen waren 1980–1982 fast konstant.
- 13 Berechnung vom Verf. nach *Stat. Bundesamt* (Anm. 11) sowie Bevölkerungszahlen aus *Stat. Bundesamt*, Rechtspflege, Reihe 1, Ausgewählte Zahlen für die Rechtspflege, 1980–1982, Tab. 6.2.
- 14 *Stat. Bundesamt*, Rechtspflege, Reihe 1, 1982, Tab. 3.1, S. 15.
- 15 Vgl. *Kaiser, G.*: Kriminologie, 6. Aufl. UTB 594. Heidelberg 1983, S. 301 ff.
- 16 *Liebl, K.*: Das Erscheinungsbild der Steuerhinterziehung in der Wirtschaftskriminalität. *Wistra* 1982, 15–22, 50–55.
- 17 Dabei wird von folgenden Schätzungsgrundlagen ausgegangen: Im Rahmen der BWE werden die Fälle über 1000,-- DM Schaden einigermaßen vollständig erfaßt. Auf jede

in der BWE erfaßte Anklage (1980– 748) entfallen durchschnittlich ca. 2 Angeschuldigte (vgl. *Liebl*, Anm. 16, S. 18). Von Anklageerhebung bis zur Aburteilung wird – wie auch sonst in Zwischenverfahren – nur ein sehr geringer Teil der Verfahren eingestellt (max. ca. 5%). Danach kann man schätzen, daß von den BWE-Anklagen etwa 700 zu einem gerichtlichen Verfahren gelangen, also 1400 Personen abgeurteilt werden. Bei 19 281 Abgeurteilten nach der Verurteiltenstatistik (1980) entfallen etwa 80% auf Steuerhinterziehung (vgl. Anm. 11 und Text hierzu), also etwa 15 400. Die ca. 1400 Abgeurteilten mit einem Schaden von über 1000,-- DM machen also knapp 10% aus. In der Untersuchung von *Mönch* (Anm. 5, S. 46) lag der Anteil der Fälle mit Schäden unter 2000,-- DM nur bei 40%, der mit Schäden über 100 000,-- DM bei 17,5%. Dies dürfte jedoch daran liegen, daß aufgrund der Aktenauswahl aus den "Js-Registern" der Staatsanwaltschaft (a.a.O. S. 36 ff.) die leichteren Fälle nicht in die Stichprobe gelangten, da in diesen Fällen die Finanzbehörde ("Straf- und Bußgeldsachenstelle") in der Regel gemäß § 400 AO beim Richter den Erlaß eines Strafbefehls beantragt, ohne daß dies bei der Staatsanwaltschaft registriert wird.

- 18 *Liebl* (Anm. 16), S. 20 f.
- 19 *Liebl* (Anm. 16), S. 16 f.
- 20 Vgl. *Kaiser* (Anm. 15), S. 101 ff.
- 21 *Mönch* (Anm. 5), S. 176.
- 22 *Kaiser* (Anm. 15), S. 307.
- 23 *Mönch* (Anm. 5), S. 176.
- 24 Vgl. §§ 208, 404 Abgabenordnung (AO); dazu *Küster* (Anm. 3), S. 257 f.; *Suhr/Nau-*
mann; Steuerstrafrecht Kommentar. 3. Aufl. Berlin 1977, S. 446.
- 25 Vgl. *Mönch* (Anm. 5), S. 176: Zollfahndung 18%, Steuerfahndung 3,9%.
- 26 Vgl. § 193 AO.
- 27 Vgl. *Küster* (Anm. 3), S. 257.
- 28 Hierzu und zum folgenden *Müller, R., Wabnitz, H.B.*: Wirtschaftskriminalität, Mün-
chen 1982, S. 141.
- 29 Vgl. *Kohlmann* (Anm. 5), S. 11 f.
- 30 *Müller/Wabnitz* (Anm. 28), S. 141 f.
- 31 *Kohlmann* (Anm. 5), S. 12.
- 32 *Dreher/Tröndle*, Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 41. Aufl. München 1983, § 258 a
Rn. 3.
- 33 Hierzu und zum folgenden *Lenckner, Th., Schumann, H., Winkelbauer, W.*: Grund und
Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben
der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Außenprüfung. Wistra 1983, 123 ff.

- 34 *Tipke, K.*: Steuerrecht. 8. Aufl. Köln 1981, S. 591.
- 35 *Tipke* (Anm. 34), S. 592; umfassende Abwägungen bei *Lenckner u.a.* (Anm. 33), 123 ff.
- 36 *Müller/Wabnitz* (Anm. 28), S. 144 f.; *Kohlmann* (Anm. 5), S. 12.
- 37 *Kohlmann* (Anm. 5), S. 12 f.
- 38 *Stat. Bundesamt* (Anm. 10), Tab. 6, Nr. 3046 (ohne Verurteilungen nach Jugendstrafrecht, die nicht ins Gewicht fallen); da die Strafverfolgungsstatistik nur die Steuerstraftaten insgesamt ausweist, liegen genaue Angaben für die Steuerhinterziehung nicht vor. Sie bildet jedoch den weitaus größten Teil der Verurteilungen nach der AO, weshalb die hier berechneten Daten in etwa auch für die Steuerhinterziehung gelten dürften.
- 39 Vgl. *Meine, H.-G.*: Das Strafmaß bei der Steuerhinterziehung. MschrKrim 63 (1980), 129 ff.; *Blumers, W., Kullen R.*: Praktiken der Steuerfahndung. 2. Aufl. Kissing 1982, S. 223 ff.
- 40 *Kreß*, Motive für die Begehung von Steuerhinterziehungen. Jur. Diss. Köln, derzeit noch nicht erschienen, Angaben bei *Kohlmann* (Anm. 5), S. 8, 10 f.; *Mönch* (Anm. 5), S. 140 ff., mit weniger differenzierten quantitativen Angaben, jedoch mit interessanten Fallbeispielen.
- 41 a.A. *Breland, M.*: Lernen und Verlernen von Kriminalität. Opladen 1975. Zwar erzielten in der Einschätzung der Befragten Freiheitsstrafen ohne Bewährung etwas günstigere Abschreckungswerte als Geldstrafen oder Geldbußen (a.a.O. S. 195 ff.), doch kann dies auch daran liegen, daß der Bereich der Geldstrafe/Geldbuße in der Befragung nicht realistisch ausgeschöpft wurde: z.B. bei Steuerhinterziehung von 100 000 DM nur 30 000 DM Geldbuße gegen 4 Monate Freiheitsstrafe ohne Bewährung oder bei 10 000 DM Steuerhinterziehung nur 5000 DM Geldstrafe bzw. 1000 DM Geldstrafe und Urteilsveröffentlichung gegen 4 Monate bzw. 10 Monate Freiheitsstrafe ohne Bewährung.
- 42 Vgl. *Kaiser* (Anm. 15), S. 291 f.
- 43 Kritisch hierzu auch *Kaiser* (Anm. 15), S. 292 f.

