

Sommersemester 2013

Klausurenkurs zur Examensvorbereitung im Strafrecht

4. Klausur / 17.5.2013

Steuerhinterziehung

Sachverhalt

A. Ausgangsfall

Paul Potter (P) ist Präsident des Eishockey-Bundesligavereins „Berliner Bären“. Im April 2013 kommt heraus, dass P seit 2000 regelmäßig in seinen beim Finanzamt jährlich eingereichten Steuererklärungen Zinserträge in sechsstelliger Höhe nicht angegeben hat. Die Zinsen resultieren aus Guthaben, die P auf einem Konto bei einer Bank in Liechtenstein hat. Infolge der Unvollständigkeit der Angaben wurde die Einkommensteuer vom Finanzamt zu niedrig festgesetzt. Da P dies vorsätzlich tat, hat er sich wegen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) strafbar gemacht.

Als P aus den Medien erfährt, dass in mehreren deutschen Bundesländern von der Finanzverwaltung CDs mit Daten deutscher „Steuerflüchtlinge“ über „Schwarzgeld-Konten“ bei schweizerischen und liechtensteinischen Banken angekauft werden, befürchtet er, dass das Finanzamt auch ihm auf die Spur kommen und seine Steuerhinterziehung entdecken wird. P wendet sich daher an seinen Steuerberater Dorn (D) und fragt ihn um Rat. Nach Prüfung des Sachverhalts empfiehlt D dem P, umgehend beim zuständigen Finanzamt eine „Selbstanzeige“ (§ 371 AO) zu erstatten. Auf diese Weise könne P erreichen, dass er nicht wegen Steuerhinterziehung bestraft wird. Tatsächlich sind alle Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige erfüllt. Dies weiß der D. Die von D vorbereitete Selbstanzeige reicht P beim zuständigen Finanzamt ein. Nach Prüfung der Selbstanzeige stellt das Finanzamt fest, dass alle Voraussetzungen der Strafbefreiung gem. § 371 AO erfüllt sind. Daher wird gegen P keine Anklage wegen Steuerhinterziehung erhoben.

B. Abwandlung 1

Die von P abgegebene Selbstanzeige ist vollständig und korrekt. D ist sich jedoch nicht sicher, ob die Selbstanzeige einwandfrei ist. Er hält es für möglich, dass die von D entworfene Selbstanzeige unvollständig und daher rechtlich nicht wirksam ist. D hofft aber, dass dies dem Finanzamt nicht auffallen wird und P auf jeden Fall gem. § 371 Abs. 1 AO straffrei davonkommen wird. Tatsächlich ist die Selbstanzeige aber wirksam, was zur Folge hat, dass P nicht wegen Steuerhinterziehung bestraft wird.

C. Abwandlung 2

D bereitet die Selbstanzeige des P vor. Dabei gibt er bewusst nicht an, dass P noch ein zweites Auslandskonto bei einer Bank in der Schweiz hat, auf dem ebenfalls zu versteuernde und von P nicht versteuerte Zinserträge aufgelaufen sind. Die Selbstanzeige ist daher gem. § 371 Abs. 1 AO („... in vollem Umfang ...“) unwirksam. D hofft aber, dass dies bei der Prüfung der Selbstanzeige nicht auffallen wird. Tatsächlich haben weder das Finanzamt noch die Staatsanwaltschaft Kenntnis von dem Konto des P in der Schweiz. Die Staatsanwaltschaft geht deshalb davon aus, dass die Selbstanzeige insofern korrekt ist. Weil die Staatsanwaltschaft aber auf Grund einer fehlerhaften Berechnung der Steuerschuld zu der Auffassung gelangt, dass der von P hinterzogene Betrag über der Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO liege, klagt sie den P wegen Steuerhinterziehung an. Auch das Landgericht unterliegt dem Irrtum über die Höhe der hinterzogenen Steuer und verurteilt daher den P aus § 370 Abs. 1 AO zu einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wird. Hätte sich das Gericht nicht über die Höhe der hinterzogenen Steuer geirrt, wäre es von einer wirksamen Selbstanzeige ausgegangen und hätte den P freigesprochen.

D. Abwandlung 3

Die Selbstanzeige des P ist unwirksam, weil P die hinterzogenen Steuern nicht vollständig angegeben hat. Der die Sache bearbeitende Staatsanwalt Stettner (S) bemerkt das nicht, ebensowenig bemerkt es das Finanzamt. S ist daher davon überzeugt, dass die Selbstanzeige des P wirksam ist. Auf Grund der heftigen Kritik, die in der Öffentlichkeit und in der Politik an dem Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige geübt worden ist, meint S, er müsse § 371 AO „verfassungskonform“ dahin auslegen, dass als Rechtsfolge der Selbstanzeige nur ein Absehen von Bestrafung nach Ermessen der Strafverfolgungsbehörden vertretbar sei. S ist außerdem ein Anhänger des Eishockeybundesligavereins „Düsseldorfer Löwen“ und hasst den Verein „Berliner Bären“ mitsamt seines Präsidenten P. Das ist im Bereich der Berliner Staatsanwaltschaft allgemein bekannt.

Aufgabe **Verfassen Sie ein Rechtsgutachten zu folgenden Fragen:**

Zu A., B. und C.

1. Haben P und D sich strafbar gemacht?

Zu prüfen sind nur Straftatbestände aus dem StGB. Auf §§ 257, 261, 263 StGB braucht nicht eingegangen zu werden.

Gehen Sie davon aus, dass der „Ankauf der Steuer-CD“ legal ist.

2. Ändert sich an der Beantwortung der Frage 1 etwas, wenn der „Ankauf der Steuer-CD“ illegal ist und die Daten auf den CDs daher im Strafverfahren einem Beweisverwertungsverbot unterliegen?

Zu D.

1. Hat sich S strafbar gemacht ?

Auf § 339 StGB braucht nicht eingegangen zu werden.

2. Wurde in dem Strafverfahren gegen P Strafverfahrensrecht verletzt ?

Lösung

(1) A. Frage 1

I. Strafbarkeit des P

Strafvereitelung, § 258 Abs. 1 StGB

a) Objektiver Tatbestand

Bei der Tat, die Gegenstand einer Strafvereitelung sein könnte, handelt es sich – aus der Perspektive des P – nicht um die Tat eines anderen. Die Selbstbegünstigung erfüllt bereits den objektiven Tatbestand des § 258 Abs. 1 StGB nicht (Jahn, in : Satzger/Schmitt/Widmaier, Strafgesetzbuch, 2009, § 258 Rn 8).

Es geht hier also nicht um § 258 Abs. 5 StGB (dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 43) !

b) Ergebnis

P hat sich nicht aus § 258 Abs. 1 StGB strafbar gemacht.

II. Strafbarkeit des D

a) Objektiver Tatbestand

aa) Tat eines anderen

Die Tat, die Gegenstand einer Strafvereitelung des D sein könnte, ist die Tat des P. Es ist also die Tat eines anderen.

bb) Straftat

P hat laut Sachverhalt Steuerhinterziehung begangen und damit alle Strafbarkeitsvoraussetzungen des § 370 Abs. 1 AO – Voraussetzungen der Rechtsfolge „Strafe“ – erfüllt. Die Tat des P ist also eine „rechtswidrige Tat“.

cc) Staatlicher Strafanspruch

Durch die Tat des P müsste ein staatlicher Strafanspruch begründet worden sein, der im Zeitpunkt des Eintritts des Vereitelungserfolgs noch besteht und der durchsetzbar ist (zum Rechtsgut des § 258 StGB vgl. Jahn, aaO, § 258 Rn 2).

(1) Hier ist mit Begehung der Straftat Steuerhinterziehung ein staatlicher Strafanspruch entstanden.

(2) Dieser Strafanspruch ist jedoch auf Grund der wirksamen Selbstanzeige gem. § 371 AO wieder erloschen. Geht man davon aus, dass ein Vereitelungserfolg frühestens zu dem Zeitpunkt eintreten kann, zu dem entweder die Tat verjährt ist oder die Tat infolge einer rechtskräftig gewordenen Entscheidung (Freispruch, Einstellung des Verfahrens) endgültig nicht mehr verfolgt werden kann oder – nach hM – die Verfolgung und Aburteilung der Tat um „geraume Zeit“ (dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 14) verzögert ist, steht eindeutig fest, dass schon vor diesem Zeitpunkt der Strafanspruch gegen P nicht mehr bestand. Zwar beruht das auf einer Handlung des D. Aber Handlungen, die bewirken, dass der Strafanspruch untergeht, können keine tatbestandsmäßige Strafvereitelung sein. Denn anderenfalls wäre auch die an den Täter gerichtete Empfehlung, vom Versuch nach § 24 StGB zurückzutreten, eine Strafvereitelung. Das aber ist zweifellos nicht der Fall.

b) Ergebnis

D hat sich nicht aus § 258 Abs. 1 StGB strafbar gemacht.

(2) B. Frage 1

I. Strafbarkeit des P

Da P der Vortäter ist, kommt eine Strafbarkeit aus § 258 Abs. 1 StGB weder in der Form der Vollendung noch in der Form des Versuchs in Betracht (s. o.).

II. Strafbarkeit des D

1. Strafvereitelung, § 258 Abs. 1 StGB

Wie im Ausgangsfall ist der staatliche Strafanspruch auf Grund der Selbstanzeige erloschen. Daher konnte D keine vollendete Strafvereitelung begehen.

2. Versuchte Strafvereitelung, §§ 258 Abs. 1, Abs. 4, 22 StGB

a) Vollendete Strafvereitelung liegt nicht vor.

b) Der Versuch der Strafvereitelung (Vergehen, § 12 Abs. 2 StGB) ist mit Strafe bedroht, § 258 Abs. 4 StGB (dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 40).

c) Subjektiver Tatbestand (Tatentschluss)

(zum subjektiven Tatbestand des § 258 Abs. 1 StGB vgl. Jahn, aaO, § 258 Rn 28 ff)

aa) D hatte Vorsatz (§ 15 StGB) in Bezug auf

(1) die von P begangene Tat.

(2) die Strafbarkeit dieser Tat und zwar auch über die Selbstanzeige hinaus.

D hat es billigend in Kauf genommen, dass die Selbstanzeige unwirksam sein könnte und daher der staatliche Strafanspruch bestehen bleiben würde. In Bezug auf dieses objektive Tatbestandsmerkmal genügt *dolus eventualis* (Jahn, aaO, § 258 Rn 29; LK-Walter § 258 Rn 113). Wissentlichkeit oder Absicht ist insoweit nicht erforderlich !

(3) den eigenen Beitrag des D zu dem angestrebten Vereitelungserfolg.

Allerdings ist fraglich, ob dieser Beitrag überhaupt die Qualität einer *täterschaftlichen* Vereitelungshandlung hat. Denn unmittelbar sollte der Vereitelungserfolg durch eine Handlung des P herbeigeführt werden : Abgabe der Selbstanzeige beim Finanzamt durch P. Daher könnte der Beitrag des D die Qualität einer bloßen *Teilnahme* an der täterschaftlichen Tat des P haben. Da aber die täterschaftliche *Selbstbegünstigung* des P gar nicht tatbestandsmäßig ist, könnte eine Strafbarkeit wegen Teilnahme (§§ 26, 27 StGB) ebenfalls nicht begründet werden.

Nach hM erfasst der Tatbestand des § 258 Abs. 1 StGB aber auch Handlungen, die indirekt - vermittelt durch eine unmittelbar vereitelnde Handlung des Vortäters (zB Flucht, Verdunkelung von Beweisen) – den Vereitelungserfolg herbeiführen. Teilnahmehandlungen sind nach dieser Ansicht zur Täterschaft aufgewertet (ausführlich dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 47/48; LK-Walter § 258 Rn 156 ff).

Auch wenn diese Auslegung allgemein fragwürdig ist, dürfte ihre Wertung jedenfalls im vorliegenden Fall zutreffen : Der Schwerpunkt der für den Vereitelungserfolg notwendigen Beiträge liegt eindeutig bei dem Handlung des D. Denn die inhaltliche Gestaltung ist die wesentliche Voraussetzung, von der die Aussicht auf Eintritt des Vereitelungserfolgs abhängt. Die Abgabe des Schriftsatzes beim Finanzamt durch P ist hingegen eine reine Botentätigkeit

und deshalb – auch wenn sie zeitlich näher an den Vereitelungserfolg heranrückt und mit diesem ohne weitere Zwischenakte verknüpft ist – von untergeordneter Bedeutung, wie es einer Beihilfe (§ 27 StGB) entspricht. Der Urheber des Selbstanzeigetextes beherrscht das Gesamtgeschehen und macht ihn zum Täter.

Daher richtete sich der Vorsatz des D auf eine täterschaftliche Vereitelungshandlung.

bb) Absichtlich (dolus directus 1. Grades) handelte D in Bezug auf den Vereitelungserfolg (Jahn, aaO, § 258 Rn 31). Es kam ihm darauf an, dass eine Verurteilung und Bestrafung des P unterbleibt.

d) Objektiver Tatbestand (unmittelbares Ansetzen)

Es ist fraglich, ob das unmittelbare Ansetzen ausschließlich am Verhalten des D zu messen ist oder ob insoweit auf das Verhalten des P abgestellt werden muss (ausführlich dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 40; LK-Walter § 258 Rn 150 ff). Die Entscheidung der Frage kann aber dahingestellt bleiben, weil im vorliegenden Fall nach beiden Alternativen unmittelbares Ansetzen gegeben ist. D hat selbst durch Übergabe des Selbstanzeigeschriftsatzes schon alles getan, was seinerseits zur Herbeiführung des Vereitelungserfolges erforderlich ist. Ebenso hat P durch Abgabe der Selbstanzeige beim Finanzamt alles getan, um die Verwirklichung des Tatbestandes ohne weitere Zwischenakte herbeizuführen.

e) Rechtswidrigkeit

Die Tat war nicht gerechtfertigt.

f) Schuld

D handelte schuldhaft.

g) Ergebnis

D hat sich wegen versuchter Strafvereitelung gem. §§ 258 Abs. 1, Abs. 4, 22 StGB strafbar gemacht.

(3) C. Frage 1

I. Strafbarkeit des P

P kann sich als Täter der Vortat nicht wegen Strafvereitelung strafbar machen. Er kann den objektiven Tatbestand des § 258 Abs. 1 StGB nicht erfüllen.

II. Strafbarkeit des D

Strafvereitelung, § 258 Abs. 1 StGB

a) Objektiver Tatbestand

Fraglich könnte allenfalls sein, ob der Vollendungserfolg (Vereitelung) eingetreten ist. Denn P wurde verurteilt und bestraft. Dennoch schließt dieser Umstand den tatbestandsmäßigen und für die Vollendung erforderlichen Vereitelungserfolg nicht aus :

Zum einen bezieht sich die Verurteilung nur auf einen Teil der von P begangenen Steuerhinterziehung. Die Verurteilung aus § 370 Abs. 1 AO stützt sich allein auf das Konto des P in Liechtenstein. Das Konto in der Schweiz war den Strafverfolgungsbehörden unbekannt. Dieser Teil der von P begangenen Tat war deshalb gar nicht Gegenstand des Strafverfahrens. Insoweit liegt der Taterfolg „Vereitelung zum Teil“ (dazu Jahn, aaO, § 258 Rn 16) vor.

Zum anderen ist die Verurteilung, die sich auf die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit dem liechtensteinischen Konto bezieht, eine Verurteilung, die nicht „dem Strafgesetz gemäß“ ist. Sie beruht auf falscher Rechtsanwendung. Strafwürdig ist aber nur die Vereitelung einer rechtmäßigen – also mit dem Strafrecht in Einklang stehenden – Bestrafung. Diese hat D hier begangen, indem er das Konto in der Schweiz in der Selbstanzeige verheimlicht hat.

Letztendlich hat D also die Bestrafung des P ganz vereitelt.

b) Subjektiver Tatbestand

D hat vorsätzlich (§ 15 StGB) und absichtlich gehandelt.

c) Rechtswidrigkeit

Die Tat war nicht gerechtfertigt.

d) Schuld

D handelte schuldhaft.

e) D hat sich aus § 258 Abs. 1 StGB strafbar gemacht.

(4) A. Frage 2

Hier kann sich das Verwertungsverbot nicht auswirken, da D sich – wie gesehen – nicht aus § 258 Abs. 1 StGB strafbar gemacht hat.

(5) B. Frage 2

Strafbarkeit des D

D hat sich wegen versuchter Strafvereitelung (§§ 258 Abs. 1, Abs. 4, 22 StGB) strafbar gemacht (s.o.). Das beruhte darauf, dass er mit dem Vorsatz handelte, eine Tat zu begehen, die den objektiven Tatbestand der vollendeten Strafvereitelung erfüllen würde.

1. Wenn D nicht weiss, dass die Daten auf der Steuer-CD einem Beweisverwertungsverbot unterliegen, ändert sich an der strafrechtlichen Bewertung seines Verhaltens nichts.

2. Angenommen, D weiss, dass die illegal erworbene „Steuer-CD“ einem Beweisverwertungsverbot unterliegt, stellt er sich einen Sachverhalt vor, der eine Verurteilung des P aus § 370 Abs. 1 AO umfasst, die allerdings nur unter Verletzung des Strafverfahrensrechts (Verwertung der CD entgegen Verwertungsverbot, Verurteilung des P auf der Grundlage der Daten auf der unverwertbaren CD) zustande kommen könnte. Also hat D den Vorsatz in Bezug auf Vereitelung einer Bestrafung, die gar nicht „dem Strafgesetz gemäß“ wäre. Der Vorsatz umfasst dann also keinen tatbestandsmäßigen Vereitelungserfolg.

Sollte D das Verwertungsverbot kennen und dennoch annehmen, dass P auf dieser Grundlage rechtmäßig („dem Strafgesetz gemäß“) verurteilt werden könnte, hätte er keinen Vorsatz, sondern die Vorstellung eines „Wahndelikts“.

Dann hat sich D nicht aus §§ 258 Abs. 1, Abs. 4, 22 StGB strafbar gemacht.

(6) C. Frage 2

Strafbarkeit des D

D hat sich wegen vollendeter Strafvereitelung strafbar gemacht (oben C. Frage 1).

Wenn eine Verurteilung des P allein auf der Grundlage der unverwertbaren Steuer-CD möglich wäre, wäre eine Verurteilung, die „dem Strafgesetz gemäß“ ist, ausgeschlossen. Eine solche Verurteilung könnte also überhaupt nicht vereitelt werden. Deshalb kann sich D nicht wegen vollendeter Strafvereitelung strafbar gemacht haben.

Eine mögliche Strafbarkeit des D wegen versuchter Strafvereitelung hängt davon ab, ob D die Unverwertbarkeit der Daten auf der Steuer-CD kennt oder nicht. Kennt er die Unverwertbarkeit, entfällt eine Strafbarkeit wegen versuchter Strafvereitelung, weil D dann keinen Vorsatz hätte (siehe oben B. Frage 2).

(7) D. Frage 1

Strafbarkeit des S

1. Verfolgung Unschuldiger, § 344 Abs. 1 StGB

a) Objektiver Tatbestand

aa) S ist als Staatsanwalt Beamter im beamtenrechtlichen Sinn und daher Amtsträger, § 11 Abs. 1 Nr. 2 a StGB.

bb) Als Staatsanwalt ist S zur Mitwirkung an dem Strafverfahren gegen P berufen.

cc) Indem S den P angeklagt hat, hat er ihn strafrechtlich verfolgt.

dd) Fraglich ist, ob P ein „Unschuldiger“ ist oder jemand, der „sonst nach dem Gesetz nicht strafrechtlich verfolgt werden darf“.

(1) Unschuldig ist P nicht, weil er sich aus § 370 Abs. 1 AO strafbar gemacht hat und diese Strafbarkeit auch nicht durch eine wirksame Selbstanzeige (§ 371 AO) aufgehoben worden ist.

(2) „Sonst nach dem Gesetz nicht strafrechtlich verfolgt werden“ dürfte P, wenn ein Prozesshindernis bestünde oder kein Anfangsverdacht (§ 152 Abs. 2 StPO) vorläge. Beides ist nicht der Fall. Ein Anfangsverdacht besteht. Dass die Verdachtsgrundlage, auf die sich S stützen könnte, für eine Anklage gem. § 170 Abs. 1 StPO nicht ausreichen könnte, begründet die Tatbestandsmäßigkeit nicht (Lackner/Kühl § 344 Rn 3).

Der objektive Tatbestand ist nicht erfüllt.

b) Ergebnis

S hat sich nicht aus § 344 Abs. 1 StGB strafbar gemacht.

2. Versuchte Verfolgung Unschuldiger, §§ 344 Abs. 1, 22 StGB

a) Die Tat ist nicht vollendet.

b) Da Verfolgung Unschuldiger ein Verbrechen ist (§ 12 Abs. 1 StGB), ist der Versuch mit Strafe bedroht, § 23 Abs. 1 StGB.

c) Subjektiver Tatbestand

Fraglich ist nur, ob S absichtlich oder wissentlich handelte. Erforderlich ist also dolus directus. Dieser muss sich darauf beziehen, dass der Verfolgte unschuldig ist oder nicht verfolgt werden darf. Da S die Selbstanzeige des P für wirksam hält und dies nicht nur als Möglichkeit erachtet, hat er dolus directus 2. Grades (Wissentlichkeit) bezüglich der Unschuld des P.

Möglicherweise entfällt dies jedoch, weil S annahm, § 371 AO müsse „verfassungskonform ausgelegt“ und in eine Ermessensvorschrift umgedeutet werden, die allenfalls ein Absehen von Bestrafung begründen könnte. Das ist eine krasse Fehlvorstellung bezüglich der Rechtslage und ändert nichts an der Kenntnis der Tatsachen, aus denen sich das Fehlen eines Strafanspruchs gegen P ergibt. Der Rechtsirrtum vermag also den Vorsatz nicht auszuschliessen (kein Fall des § 16 Abs. 1 S. 1 StGB). Er ist ein Verbotsirrtum, der allenfalls die Schuld ausschliessen kann, § 17 StGB.

d) Objektiver Tatbestand

Indem S den P angeklagt hat, hat er unmittelbar zur Tatbestandsverwirklichung angesetzt.

e) Rechtswidrigkeit

Die Tat war nicht gerechtfertigt.

f) Schuld

S handelte schuldhaft. Der Verbotsirrtum war für ihn vermeidbar, § 17 S. 1 StGB.

g) S hat sich aus §§ 344 Abs. 1, 22 StGB strafbar gemacht.

(8) D. Frage 2

Verletzung von Strafverfahrensrecht

1. Anklage

Die Erkenntnisse, die S auf Grund des Ermittlungsverfahrens hatte, gaben keinen hinreichenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage, § 170 Abs. 1 StPO. S hätte das Verfahren gem. § 170 Abs. 2 StPO einstellen müssen.

2. Befangener Staatsanwalt

S stand dem Verfahren gegen P nicht objektiv und unvoreingenommen gegenüber. Auf Grund seiner starken Abneigung gegen den Eishockeyverein und gegen dessen Präsidenten P war S befangen. Daher war S zur Gewährleistung eines fairen Verfahrens (Art. 6 Abs. 1 EMRK) nicht in der Lage (Alexander, in : Radtke/Hohmann, StPO, 2011, § 22 Rn 9). Insbesondere bestand Grund für die Befürchtung, dass S seine Pflicht zur Berücksichtigung entlastender Umstände (§ 160 Abs. 2 StPO) vernachlässigen würde.

Allerdings sind die §§ 22 ff StPO auf den Staatsanwalt nicht anwendbar (Alexander, in : Radtke/Hohmann, StPO, 2011, § 22 Rn 8; Siolek, in : Löwe/Rosenberg, Strafprozessordnung, 26. Aufl. 2006, vor § 22 Rn 8 ff). Vertretbar ist allenfalls eine entsprechende Anwendung.

Gemäß § 145 Abs. 1 GVG hätte der Vorgesetzte den S von dem Fall abberufen müssen.