

TONY ROSTALSKI

# Alternativ legitimierte Verhaltensnormen

*Studien und Beiträge  
zum Strafrecht*

---

**Mohr Siebeck**

Studien und Beiträge  
zum Strafrecht

Band 26





Tony Rostalski

# Alternativ legitimierte Verhaltensnormen

Zur Legitimation des strafbewehrten Verbots  
der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern

Mohr Siebeck

*Tony Rostalski*, geboren 1985; Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Marburg und der Universität Heidelberg; Promotion (Marburg); Rechtsanwalt und Strafverteidiger im Bereich des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts.

ISBN 978-3-16-156600-4 / eISBN 978-3-16-156601-1

DOI 10.1628/978-3-16-156601-1

ISSN 2364-267X / eISSN 2568-7468 (Studien und Beiträge zum Strafrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2019 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen aus der Times gesetzt und auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

*Für Frauke*



## Vorwort

Diese Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg im Wintersemester 2017/18 als Dissertation angenommen.

Besonderer Dank gilt Herrn *Prof. Dr. Dr. h.c. Georg Freund*, der die Entstehung dieser Arbeit mit großem Interesse und Engagement begleitet hat. Dank gebührt auch Herrn *Prof. Dr. Jens Puschke* für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Meiner Ehefrau, *Frauke Rostalski*, ist dieses Buch in Liebe gewidmet.

Köln, im September 2018

*Tony Rostalski*





# Inhaltsverzeichnis

Einleitung . . . . .	1
1. Teil: Grundlegung . . . . .	5
I. Trennung und funktionaler Zusammenhang von Verhaltens- und Sanktionsnorm als normentheoretischer Ausgangspunkt . . . . .	8
II. Legitimation von Strafe . . . . .	10
1. Strafe als Präventionsinstrument . . . . .	11
a) Eine Legitimation der Strafe zum Schutz vor der Gefährlichkeit von Personen widerspricht dem Bürgerverständnis des Grundgesetzes . . . . .	12
b) Die Präventionsidee steht im Widerspruch zum Vorwurfscharakter von Strafe . . . . .	18
c) Eine aus Präventionsinteressen begründete Strafe instrumentalisiert den Einzelnen . . . . .	20
d) Zusammenfassung . . . . .	25
2. Strafe als retributiv-kommunikative Antwort auf die Infragestellung des Rechts . . . . .	26
a) Orientierung der retributiv-kommunikativen Straftheorie auf die „Wiederherstellung der Geltung des Rechts“ . . . . .	28
b) Vorschlag für eine deutlichere Abgrenzung zu präventiven Theoremen: Strafe bezweckt die Bestätigung von Gleichheit . . . . .	32
c) Zusammenfassung . . . . .	36
III. Legitimation von Verhaltensnormen . . . . .	37
1. Verhaltensnormen sind das Ergebnis einer Abwägung widerstreitender Interessen . . . . .	38
2. Verhaltensnormen sind aus der ex ante-Perspektive des Adressaten zu bilden . . . . .	39
IV. Legitimation von Sanktionsnormen . . . . .	41
1. Die Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinne von Strafe . . . . .	42

2. Das spezifische Gewicht der Freiheitsanmaßung: Zur notwendigen Differenzierung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit und der Berücksichtigung von Fehlverhaltensfolgen auf der Basis des vorliegenden Strafkonzpts . . . . .	44
a) Das spezifische Verhaltensunrecht der Vorsatztat . . . . .	45
b) Spezifischer Stellenwert von Fehlverhaltensfolgen . . . . .	47
V. Gang der weiteren Untersuchung . . . . .	49
2. Teil: Legitimation steuerlicher Verhaltensanforderungen als vorstrafrechtliche Verhaltensnormen . . . . .	51
I. Bezugspunkt des Hinterziehungstatbestandes: Die steuerliche Mitwirkungspflicht . . . . .	52
II. Die Legitimationsvoraussetzungen des steuerlichen Zahlungsgebotes . . . . .	53
1. Legitimer Zweck der Steuererhebung . . . . .	55
a) Legitimationsgrund der Fiskalzwecknormen . . . . .	56
b) Legitimationsgründe der Sozialzwecknormen . . . . .	58
c) Zwischenergebnis . . . . .	59
2. Verfassungsrechtliche Grenzen einer legitimen Zweckverfolgung im Steuerrecht . . . . .	59
a) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Steuerrecht. . . . .	59
aa) Der von einzelnen staatlichen Ausgabenposten abstrahierte Einnahmezweck als hinreichend bestimmter Zweck. . . . .	60
bb) Die Überprüfbarkeit der zur Erreichung des Fiskalzwecks geeigneten, erforderlichen und angemessenen Besteuerung der Höhe nach . . . . .	61
cc) Die Relativierbarkeit des Fiskalzwecks im Einzelfall . . . . .	63
dd) Schlussfolgerung . . . . .	66
b) Das Gleichheitsgebot im Steuerrecht . . . . .	67
c) Ausnahmsweise Legitimation der Steuerzahlungspflicht aus Notstandsgesichtspunkten . . . . .	69
3. Zusammenfassung . . . . .	70
III. Auswirkungen des verfassungswidrigen materiellen Steuergesetzes auf die vom Hinterziehungstatbestand in Bezug genommene Mitwirkungspflicht . . . . .	70

1. Das Fehlen einer steuerlichen Mitwirkungspflicht im Falle der Illegitimität des von ihr geschützten steuerlichen Zahlungsanspruchs . . . . .	71
2. Legitimation einer steuerlichen Mitwirkungspflicht trotz Unvereinbarkeit des materiellen Steuergesetzes mit höherrangigem Recht . . . . .	72
a) Bestehende Unsicherheit im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Lage bei verständiger Würdigung des aus ex ante-Perspektive urteilenden Bürgers . . . . .	72
b) Fall der partiellen Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes	75
c) Fall der relativen Verfassungswidrigkeit – Geltung „verfassungswidriger“ (Steuer-)Gesetze kraft alternativ begründbarer Verhaltensnormen . . . . .	76
aa) Verfassungsrechtliche Wertungen zur Geltung rechtswidriger Hoheitsakte . . . . .	77
bb) Die Legitimation eines alternativen abstrakten Zahlungsbefehls bei der Verfassungswidrigkeit eines materiellen Steuergesetzes in Bezug auf die originäre Zwecksetzung . . . . .	84
(1) Legitimation der alternativen Verhaltensnorm <i>nach</i> der verfassungsgerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes	85
(a) Schutz der geregelten Arbeit des gesetzgebenden Organs . . . . .	87
(b) Schutz der geregelten Arbeit der mittelverwendenden Institutionen . . . . .	88
(c) Schutz der „gleichmäßig gesicherten Freiheit“ des Einzelnen . . . . .	88
(d) Angemessenheit des Gefahrenabwehrzwecks gegenüber dem Vermögensschutzinteresse des Einzelnen . . . . .	89
(2) Legitimation der alternativen Verhaltensnorm <i>vor</i> der verfassungsgerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes	93
(3) Exkurs: Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids trotz verfassungsgerichtlicher Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes in Bezug auf die originäre Zwecksetzung . . . . .	95

(a)	Argumentation des Verfassungsgerichts für einen übergesetzlichen Rechtsschutzausschluss zur Abwehr schwerwiegender Folgen . . . . .	96
(b)	Begründung eines „Behaltensgrundes“ bereits durch den Staat vereinnahmter Steuern durch die Legitimation alternativer Duldungspflichten . . . . .	98
(c)	Fazit . . . . .	102
(4)	Zusammenfassung . . . . .	102
d)	Stellungnahme zum Streit zwischen der sog. Nichtigkeits- und Vernichtbarkeitslehre . . . . .	104
aa)	Tragfähigkeit einer richtig verstandenen Nichtigkeitslehre . . . . .	105
bb)	Stellungnahme zu weiteren wesentlichen Einwänden und Argumentationsmustern der bisherigen Diskussion um die Nichtigkeitslehre . . . . .	108
(1)	Wortlautargumente – Art. 100 Abs. 1 GG und § 78 Satz 1 BVerfGG . . . . .	108
(2)	Einheit der Rechtsordnung – Vergleich mit der Geltung anderer Hoheitsakte . . . . .	111
(3)	Die Nichtigkeitslehre als ein der Rechtswirklichkeit entrücktes Theorem? . . . . .	113
(4)	Fazit . . . . .	113
3.	Einordnung der Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts . . . . .	114
a)	Die Nichtig- und die Unvereinbarerklärung . . . . .	114
aa)	Rechtfertigung der Unvereinbarerklärung im steuerrechtlichen Kontext im Verhältnis zur Nichtigkeitsklärung und zur Annahme einer alternativen Verhaltensnorm . . . . .	118
(1)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zur Abwehr von Gefahren, die im Falle einer Nichtigkeitsklärung mit Vergangenheitsbezug drohen . . . . .	121
(2)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zum Schutz der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers . . . . .	122
(3)	Die Unvereinbarerklärung als Mittel zum Schutz von Individualrechten Dritter . . . . .	124
bb)	Keine Aufrechterhaltung der Sperre des Verwerfungsmonopols durch die Unvereinbarerklärung gegenüber dem Strafgericht . . . . .	125
b)	Die sog. „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ als Feststellung der nur relativen Verfassungswidrigkeit des verfahrensgegenständlichen Gesetzes . . . . .	127

aa)	Der „bloß“ deklaratorische Charakter der „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ . . . . .	128
bb)	Verfehlte Kritik an der „Unvereinbarerklärung mit Fortgeltungsanordnung“ im Fall der (relativen) Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes . . . . .	130
c)	Zusammenfassung . . . . .	133
4.	Fallbeispiel: Allphasenumsatzsteuer (BVerfGE 21, 12 ff.) . . . . .	133
a)	Verstoß des Umsatzsteuergesetzes gegen den Gleichheitssatz . . . . .	134
b)	Geltung steuerlicher Mitwirkungspflichten trotz Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes . . . . .	135
aa)	Geltung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht wegen partieller Geltung des Zahlungsbefehls für die benachteiligte Gruppe vor und nach der verfassungsgerichtlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit . . . . .	135
bb)	Geltung eines steuerlichen Zahlungsbefehls wegen der Unsicherheit über die verfassungsrechtliche Lage bis zum klärenden Judikat des Verfassungsgerichts . . . . .	136
cc)	Geltung des steuerlichen Zahlungsbefehls auf der Basis einer alternativen Verhaltensnorm nach dem Zeitpunkt der Klärung der verfassungsrechtlichen Lage für die Zukunft . . . . .	137
dd)	(Fort-)Geltung bereits vor Klärung der Rechtslage festgestellter steuerlicher Verhaltensnormen nach Erlass des Verfassungsgerichtsjudikats . . . . .	139
c)	Der materiellen Rechtslage entsprechende Spruchmöglichkeiten des Bundesverfassungsgerichts – Analyse des Verfassungsgerichtsurteils BVerfGE 21, 12 ff. . . . .	140
3.	Teil: Legitimation staatlicher Strafe wegen der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern . . . . .	143
I.	Die Erfassung des alternativen Legitimationsgrundes steuerlicher Pflichten durch die Sanktionsnorm des § 370 AO . . . . .	146
II.	Bestrafung der Steuerhinterziehung nach Ablauf der Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes . . . . .	148
1.	Gegenstand und Binnenarchitektur der Regeln zum intertemporalen Strafrecht . . . . .	149
a)	Das Tatzeit- und das Meistbegünstigungsprinzip als Komplementärprinzipien . . . . .	149

b) Das „Zeitgesetz“ als Ausnahme von der Wertung des § 2 Abs. 3 StGB? . . . . .	153
c) Schlussfolgerung . . . . .	155
2. Anwendung des intertemporalen Strafrechts auf den Fall einer Entscheidung über die Hinterziehungsstrafbarkeit nach Ablauf der Geltung der alternativen Verhaltensnorm bzw. nach Feststellung der Nichtig-/Unvereinbarkeit des maßgeblichen materiellen Steuergesetzes . . . . .	156
a) Fall der Unvereinbarerklärung mit Feststellung der Geltung des verfassungswidrigen materiellen Steuergesetzes . . . . .	156
b) Fall der Nichtigklärung und Unvereinbarerklärung des materiellen Steuergesetzes . . . . .	158
3. Zusammenfassung . . . . .	159
III. Der Eintritt von Fehlverhaltensfolgen bei der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern – Abgrenzung von Vollendung und Versuch . . . . .	160
IV. Die Berücksichtigung des Irrtums des Adressaten eines verfassungswidrigen Steuergesetzes über die Legitimierbarkeit der steuerlichen Mitwirkungspflicht . . . . .	163
Schlusswort . . . . .	169
Literaturverzeichnis . . . . .	171
Register . . . . .	185

## Einleitung

Die Erhebung von Steuern ist für die Funktionsfähigkeit eines freiheitlichen Gemeinwesens von existentieller Bedeutung. Steuerliche Abgaben garantieren die Funktionsfähigkeit des Staates und seiner Einrichtungen. Damit steht trotz aller mitunter berechtigten Kritik am System der Steuererhebung<sup>1</sup> im Detail *eines* sicher fest: Es muss sie geben.<sup>2</sup> Wer den vernunftgemäßen Schritt aus dem Naturzustand menschlicher Gemeinschaft in den der bürgerlichen Gesellschaft wagt und einem freiheitlich verfassten Rechtsstaat den Vorzug gegenüber Unsicherheiten und Gewalt gibt, muss erkennen: Solche Freiheit ist nicht umsonst. In den Worten *Paul Kirchhofs* sind Steuern „ein Preis der Freiheit“<sup>3</sup>. Auge in Auge mit der Willkür eines jedweder staatlichen Ordnung enthobenen menschlichen Miteinanders sollte dieser Preis prinzipiell gerne gezahlt werden.

Die hervorgehobene Bedeutung von Steuern für das Bestehen des Rechtsstaats ebnet den Weg für die Erkenntnis, dass ein Verstoß gegen steuerliche Rechtspflichten grundsätzlich nicht ohne staatliche Reaktion bleiben darf. In Deutschland lautet die Antwort mitunter auf Strafe.<sup>4</sup> Beispielsweise wird gemäß § 370

---

<sup>1</sup> *Moes*, *StuW* 2008, 27, 35 spricht von einem „steuerrechtlichen Normenchaos“; *Suttmann*, *Flat Tax*, S. 25 m. w. N. stellte in Bezug auf das Einkommensteuerrecht jüngst fest, dieses werde „allgemein als widersprüchlich, kompliziert, chaotisch, ungerecht, ja amoralisch empfunden.“; siehe zum Ganzen auch *Tipke*, *StuW* 1971, 2: „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“.

<sup>2</sup> *Stern*, *Staatsrecht II*, § 46 I 2 (S. 1092): „Die Steuer ist [...] ebenso gerechtfertigt wie [...] [der Staat, Anm. d. Verf.] selbst.“

<sup>3</sup> Artikel von *Kirchhof* in der *FAZ* vom 07.11.2009: „Die Steuer ist der Preis der Freiheit“, <http://www.faz.net/aktuell/feuilleton/debatten/sloterdijk-debatte-die-steuer-ist-ein-preis-der-freiheit-1887337.html> (Stand: 12.06.2015) – ebenso *Isensee*, *Grundrecht auf Sicherheit*, S. 14 unter Zitat des Originaltons von *Hobbes*, *Elementa philosophica de cive*, Cap. XIII, X: „Die Steuer bildet den Kaufpreis des Friedens (emptae pacis pretium)“. – Vgl. auch hierzu sowie zum folgenden Satz *F. Rostalski*, *Tatbegriff*, B. I. 2.: „Durch die Vereinbarung rechtlicher Verhaltensnormen beschränken die Gesellschaftsmitglieder ihre individuelle Freiheit, weshalb sich die Gründung einer Gemeinschaft um den Preis eines Freiheitsverlusts vollzieht. Aufgrund der damit verbundenen Vorzüge im Hinblick auf ihre persönliche Sicherheit und eine Garantie spezifischer Freiheitssphären wird dieser Preis von den Bürgern allerdings grundsätzlich gerne gezahlt.“

<sup>4</sup> Neben den strafbewehrten Verhaltensnormverstößen gibt es auch solche, die dem Ord-



Abs. 1 Nr. 1, 2 AO bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Bereits der Versuch einer solchen Hinterziehung steht gem. § 370 Abs. 2 AO unter Strafe. Die Hinterziehungsstraftat lässt sich ausgehend vom Wortlaut abstrakt als ein vorsätzlicher Verstoß gegen die vom Straftatbestand in Bezug genommenen steuerlichen Mitwirkungspflichten beschreiben, wobei eine Vollendungstat nur beim Eintritt entsprechender Fehlverhaltensfolgen (Steuerverkürzung, Erlangung eines Steuervorteils) gegeben ist. Ob indes überhaupt eine steuerliche Verhaltensnorm in Gestalt der Mitwirkungspflicht gegeben ist, beurteilt sich nach der außerstrafrechtlichen Steuerrechtsmaterie.<sup>5</sup> Es ist insofern folgerichtig, dass auch die Rechtfertigung der Steuerstrafe in Frage steht, wenn hinsichtlich der abstrakten Ge- und Verbote, an die die Strafnorm anknüpft, legitimatorische Bedenken zu Tage treten.<sup>6</sup> Indes ist *Salditts* griffige Formel, wonach ungerechte Steuern ungerechte Strafen produzieren,<sup>7</sup> in ihrer Allgemeinheit keinesfalls Konsens. So wurde von Seiten der

---

nungswidrigkeitenrecht unterfallen. So ist zum Beispiel gemäß § 378 AO für die leichtfertige Steuerverkürzung lediglich ein Bußgeld vorgesehen.

<sup>5</sup> Bei § 370 Abs. 1 AO handelt es sich um eine sogenannte „Blankettnorm“, so Klein/*Jäger* § 370 Rn. 5; Flore/*Tsambikakis/Flore*, § 370 AO Rn. 4, 8; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, S. 135 m.w.N.; *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, wistra 1998, 161, 164. A.A. LK/*Dannecker*, § 1 Rn. 149; differenzierend hinsichtlich der Begehung durch Tun und Unterlassen MK/*Schmitz/Wulf*, § 370 AO Rn. 13 ff. – Vgl. zur Rechtsnatur der Norm auch die Darstellung bei Graf/*Jäger/Wittig/Rolletschke*, § 370 Rn. 19 f. m.w.N. – Zur Verfassungswidrigkeit von Blankettnormen mit Rückverweisungsklauseln, die sachlich auf eine Delegation der Kompetenz zur Schaffung von Strafvorschriften an die Exekutive hinauslaufen, *Freund/F. Rostalski*, GA 2016, 443, 443 ff.

<sup>6</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang *Salditt*, Tipke-FS, S. 475, 477 ff., der sein Unbehagen an der Steuerstrafe in solchen Fällen unter anderem am Beispiel der Entscheidung BVerfGE 87, 153 ff. (Einkommensteuer/Grundfreibetrag) exemplifiziert. Das Verfassungsgericht erkannte in der Entscheidung, durch eine Gegenüberstellung des damaligen Grundfreibetrags in Höhe von 5.616,- DM und des durchschnittlichen Sozialhilfebedarfs eines Alleinstehenden von mindestens rund 12.000 DM, dass der Freibetrag das Existenzminimum nicht wahrte (BVerfGE 87, 153, 173 ff.). Gleichzeitig ordnete das Verfassungsgericht jedoch die Fortgeltung des verfassungswidrigen Steuererhebungstatbestandes an (vgl. darstellend bereits *Salditt*, a. a. O.). *Salditt* fragt, ob derjenige bestraft werden könne, der „1991 nach einer Bemessungsgrundlage von 5.000,- DM Steuern verkürzte, obwohl dem Staat auf diesem Wege nur ein ohnehin verfassungswidriges Quantum vorenthalten wurde?“ (Zitat a. a. O. S. 477). Vgl. zur Abhängigkeit des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht auch *Tipke*, Kohlmann-FS, S. 555, 555: „Steuerstrafrecht ist Strafrecht; es ist mit dem Steuerrecht aber so eng verflochten, daß die Misere des Steuerrechts auch zur Misere des Steuerstrafrechts wird.“

<sup>7</sup> *Salditt*, Tipke-FS, S. 475 „Ungerechte Strafen produzieren ungerechte Strafen.“ – Der Ge-

Rechtsprechung selbst die Hinterziehung der durch das Bundesverfassungsgericht bereits als „unvereinbar mit der Verfassung“ festgestellten Vermögensteuer in letzter Instanz als strafbar erachtet.<sup>8</sup> Wenngleich also ein materielles Steuergesetz ausweislich eines Judikats des Verfassungsgerichts gegen das Grundgesetz verstößt, soll nicht zuletzt nach Auffassung des Bundesgerichtshofs weiterhin eine Strafbarkeit desjenigen im Raum stehen, der diese (verfassungswidrige) Steuer hinterzogen hat. Dieses Ergebnis bedarf der Überprüfung.

Die vorliegende Untersuchung unterscheidet sich von den bisherigen Diskussionsbeiträgen durch ihren konsequent normentheoretischen Ansatz. Die Frage nach der Strafbarkeit der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern wird vorliegend nicht als bloß strafrechtliche, sondern vor allem als vorstrafrechtliche Fragestellung aufgefasst.<sup>9</sup> Schließlich ist – wie bereits unter Verweis auf den Wortlaut der Sanktionsnorm gezeigt – ohne (legitimierbare) Mitwirkungspflicht keine Hinterziehungsstraftat denkbar. Entsprechend dieser Erkenntnis ist die vorliegende Arbeit strukturiert: Die Grundlegung dient zunächst der Vergewisserung normen- und straftheoretischer Prämissen. Hierbei wird unter Verweis auf die unterschiedlichen Zwecksetzungen die Trennungsbedürftigkeit von präven-

---

danke *Salditts* geht auf *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III<sup>1</sup>, S. 1417 zurück, nachdem die Steuerstrafe nicht gerecht sein kann, wenn das zugrundeliegende Steuerrecht nicht gerecht ist, ebenso *Tipke*, Steuerrechtsordnung III<sup>2</sup>, S. 1694; *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, wistra 1998, 161, 165: „Verfassungswidrige Steuern führen zu verfassungswidrigen Strafen“; *Plewka/Heersprink*, BB 2000, 292, 293; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, S. 138 f. – Vgl. auch die zahlreichen Nachweise bei *Wroblewski*, Unvereinbarerklärung, S. 232 (Fn. 478) bezüglich derjenigen, die sich in der Literatur gegen eine Hinterziehungsstrafbarkeit im Falle verfassungswidrigen Steuerrechts aussprechen.

<sup>8</sup> Durch die Entscheidung BVerfGE 93, 121 ff. wurde die Besteuerung einheitswertgebundenen Grundbesitzes im Wege der Vermögensteuer jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 1983 als gleichheitswidrig festgestellt. Obwohl das Verfassungsgericht die Fortgeltung des mit der Verfassung unvereinbaren Steuergesetzes angeordnet und dem Gesetzgeber eine Frist zur Nachbesserung des Gesetzes bis zum 31.12.1996 gesetzt hatte, ließ die Legislative diese Frist ohne Neuregelung verstreichen. Ungeachtet dessen fanden auch nach Ablauf der Fortgeltungsfrist noch Verurteilungen wegen der Hinterziehung der gleichheitswidrigen Vermögensteuer statt, die bis zum 31.12.1996 verwirklicht wurden. Eine solche Verurteilung des LG Mühlhausen wurde durch das Urteil BGHSt 47, 138 ff. bestätigt. Siehe dazu ferner OLG Frankfurt a. M. NJW 2000, 2368 ff. A. A. freilich LG München II NJW 2000, 372 ff.; vgl. auch die zahlreichen Nachweise bei *Wroblewski*, Unvereinbarerklärung, S. 232 (Fn. 479) bezüglich derjenigen, die sich in der Literatur für eine Strafbarkeit auch im Falle der Verfassungswidrigkeit des die Blankettnorm ausfüllenden Steuerrechts aussprechen.

<sup>9</sup> Zwar differenziert bereits *Nolte*, Hinterziehung „verfassungswidrig“ genannter Steuern, S. 94 ff. und S. 114 explizit zwischen Verhaltens- und Sanktionsnormen, indes geht er davon aus, das Strafgesetz der Steuerhinterziehung bestehe neben einer Sanktionsnorm aus einer gegen den Steuerschuldner gerichteten Verbotsnorm (Zitat findet sich auf S. 114). Damit verkennt er den vorstrafrechtlichen Charakter von Verhaltensnormen.

tiv orientierten Verhaltensnormen und repressiv orientierter Strafantwort herausgestellt. Gleichzeitig wird ausgehend vom straftheoretischen Konzept der Strafe als repressiv-kommunikative Antwort auf einen personalen *Verhaltensnormverstoß* (ggf. *nebst spezifischen Fehlverhaltensfolgen*) die Abhängigkeit derselben von der Legitimierbarkeit einer spezifisch einschlägigen Verhaltensnorm begründet. Die einer strafrechtlichen Prüfung notwendig vorgelagerten steuer- und verfassungsrechtlichen Fragen nach der Legitimität von Mitwirkungspflichten sind dann Gegenstand des zweiten Teils der Untersuchung. Insbesondere wird hier die Legitimation einer „alternativen Verhaltensnorm“ im Sinne einer alternativ begründbaren Norm als dogmatische Grundlage der Normgeltung im Falle der „Verfassungswidrigkeit“<sup>10</sup> des Steuergesetzes vorgestellt, die der Unvereinbarerklärung mit Geltungsanordnung durch das Bundesverfassungsgericht zugrunde liegt. Der dritte Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der Strafbarkeit des Verstoßes gegen die auf diese Weise legitimierbaren Verhaltensnormen. Als Erwiderung auf die vielfältigen Stimmen in der Literatur wird in diesem Zusammenhang ausgehend von den erarbeiteten straftheoretischen Ergebnissen ein besonderes Gewicht auf die Frage nach der Relevanz der Regeln zum intertemporalen Strafrecht für den Bestrafungsvorgang gelegt. Zuletzt werden auch das Verhältnis von Vollendung und Versuch im vorliegenden Kontext sowie der Einfluss eines Irrtums des (potentiellen) Verhaltensnormadressaten auf seine persönliche Verantwortlichkeit in den Blick genommen.

---

<sup>10</sup> Gemeint ist hier die Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes in Bezug auf den Originärzweck (z. B. den Fiskalzweck). Vgl. zur Differenzierung zwischen Originär- und Alternativzweck 2. Teil III. 2. c) aa).

## 1. Teil

# Grundlegung<sup>11</sup>

„Der Zweck des Staates ist also die Freiheit.“  
Spinoza<sup>12</sup>

Steht die Freiheit der Vielen im unregelten Konflikt, muss sie notwendig eine Illusion bleiben. Der Naturzustand ist ein „Krieg eines jeden gegen jeden“<sup>13</sup> und auch der Starke muss im Moment seiner durch Triumph über den Schwächeren ermöglichten Entfaltung einen Stärkeren fürchten.<sup>14</sup> Keine Mauer ist hoch genug, auch nur das kleinste Maß an Freiheit im Angesicht latenter Bedrohung als gesichert betrachten zu können. Diese konstatierte ursprüngliche Unfreiheit aller zwingt zum vernunftgemäßen Schritt<sup>15</sup> aus dem Naturzustand in eine gesellschaftsvertragliche Ordnung. Deren Kern ist ein Verzicht aller auf die Idee der „grenzenlosen Freiheit“ um jedem ein größtmögliches Maß<sup>16</sup> davon garantieren zu können.<sup>17</sup> Dementsprechend endet die zugesicherte Freiheit des Einzelnen –

---

<sup>11</sup> Die Grundlegung der Arbeit orientiert sich im Aufbau an *Timm*, *Gesinnung und Straftat*, S. 39 ff. (Abschnitt B).

<sup>12</sup> *Spinoza*, *Theologisch-politische Abhandlung*, S. 205.

<sup>13</sup> *Hobbes*, *Leviathan*, S. 96.

<sup>14</sup> *Timm*, *Gesinnung und Straftat*, S. 81 f. u. a. unter Bezugnahme auf *Hobbes*, *Leviathan*, S. 95; *Kant*, *Metaphysik der Sitten*, AB 157 f. (S. 425).

<sup>15</sup> *Timm*, *Gesinnung und Straftat*, S. 82 m. w. N.

<sup>16</sup> Zur Freiheit des Einzelnen im Verfashtheitszustand als *größtmöglicher Freiheit* vgl. bereits *Timm*, *Gesinnung und Straftat*, S. 82 im Anschluss unter anderem an *Hobbes*, *Leviathan*, S. 100.

<sup>17</sup> So bereits *F. Rostalski*, *Tatbegriff*, B.I. 2.: „Das System rechtlicher Verhaltensnormen dient dem angemessenen Ausgleich individueller Freiheitssphären. Die Abkehr von einem unregelten ‚Naturzustand‘ menschlicher Koexistenz geht einher mit dem Verzicht auf absolute Freiheit.“ Siehe auch *Timm*, *Gesinnung und Straftat*, S. 42: Der „Befreiungsakt des Einzelnen von den Gefahren des Kriegs aller gegen alle geht [...] einher mit der der Unterwerfung (gleichsam aller) unter die gemeinsamen Normen, die sich die Gemeinschaft auferlegt.“ Bereits *Hobbes*, *Leviathan*, S. 131 hat die gleichmäßige Unterwerfung als den zentralen Vereinbarungsgehalt des Gesellschaftsvertrages erkannt: „Die Menschen [...] führen die Selbstbeschränkung, unter der sie, wie wir wissen, in Staaten leben, letztlich allein mit dem Ziel und der Absicht ein, dadurch für ihre Selbsterhaltung zu sorgen und ein zufriedeneres Leben zu führen – das heißt dem elenden Kriegszustand zu entkommen [...]“; *Rousseau*, *Gesellschaftsvertrag*, S. 31, 37: „Alle Bestimmungen lassen sich, richtig verstanden, auf eine einzige zurückführen,

soll jeder einen größtmöglichen Teil derselben innehaben – wenn schützenswerte Rechtsgüter der Freiheitsausübung entgegenstehen<sup>18</sup> und eine legitime Güter- und Interessenabwägung ein Überwiegen des schützenswerten Rechts ergibt.<sup>19</sup>

Mit der Vereinbarung<sup>20</sup> des realisierbaren Maßes an Freiheit ist diese indes noch nicht gesichert.<sup>21</sup> Die, wenn auch unvernünftige<sup>22</sup>, Anmaßung einer illegitimen Freiheit durch den Bürger und damit die Verletzung der gegenseitig zugesicherten Rechte liegt „faktisch“ nahe.<sup>23</sup> Blicke die Sicherung der durch den Vertrag vereinbarten Freiheitsposition Privatsache, wäre der Unterschied zum Na-

---

nämlich auf die totale Entäußerung jedes Assoziierten mit allen seinen Rechten an die Gemeinschaft insgesamt.“ (Zitat findet sich a. a. O., S. 31); *Beccaria*, Verbrechen und Strafen, S. 10: „Die Gesetze sind nun die Bedingungen, unter denen unabhängige und vereinzelt Menschen sich zu Gesellschaften zusammenschließen, da sie es müde sind, in einem ständigen Zustand des Krieges zu leben und eine Freiheit zu genießen, die infolge der Ungewißheit, sie bewahren zu können, unnütz geworden ist. Sie opfern einen Teil von ihr, um den verbleibenden Teil in Sicherheit und Ruhe zu genießen.“ Sowie *ders.*, a. a. O., S. 109: „[E]s [gibt] keinen aufgeklärten Menschen [...], der nicht die [...] Verträge [...] liebt, denn er vergleicht das bißchen nutzlose Freiheit, das er selbst opfert, mit der Summe aller Freiheiten, welche von den anderen geopfert worden sind, die, wenn es keine Gesetze gäbe, sich gegen ihn verschwören könnten.“

<sup>18</sup> Die grundrechtliche Freiheitssphäre des Einzelnen wird durch die Freiheit anderer begrenzt; vgl. *Isensee*, Grundrecht auf Sicherheit, S. 45. Ebenso *Hillgruber*, Schutz des Menschen, S. 158 m. w. N.: „Daß die Freiheit des einen ihre Schranke in der Freiheit des anderen findet, versteht sich im Grunde von selbst, weil die grundrechtlich geschützte Freiheit des Einzelnen eine für alle Individuen gleiche ist“ sowie *Hörnle*, Straftheorien, S. 11 m. w. N.: „Nur wenn aufgezeigt werden kann, dass es [...] mit Verweis auf die Rechte anderer [...] legitim ist, individuelle Handlungsfreiheit einzuschränken, sind Verhaltensnormen legitim.“

<sup>19</sup> Vgl. zur Abwägung im Kontext der Legitimation von Verhaltensnormen vgl. I. Teil III. 1.

<sup>20</sup> Siehe zum Gesellschaftsvertragsmodell allgemein *Zaczyk*, Unrecht der versuchten Tat, S. 183 ff. m. w. N.

<sup>21</sup> Vgl. *Isensee*, Grundrecht auf Sicherheit, S. 21: „Sicherheit und Freiheit [...] hängen untrennbar zusammen.“

<sup>22</sup> *Freund*, GA 2010, 193, 201 zeigt am Beispiel des vollverantwortlichen Delinquenten auf, dass dieser als voll einsichts- und steuerungsfähiges Subjekt im Moment des Verhaltensnormverstoßes gegen seine Einsicht in den Sinn und Zweck der verhaltensleitenden Ge- und Verbote handelt. Indem er gegen die Normen verstößt, die auch seine Freiheit sichern, handelt er wider bessere Einsicht und aus vertragstheoretischer Perspektive geradezu unvernünftig – schließlich kann er den unregulierten Naturzustand nicht wollen. Auf Grundlage des Befundes eines Vernünftigen der unvernünftig handelt, stellt Freund einen Selbstwiderspruch des Delinquenten fest. Ebenso *Timm*, Gesinnung und Straftat, S. 139 f. sowie *F. Rostalski*, Tatbegriff, B. I. 2. – Vgl. auch *Kersting*, Macht und Moral, S. 230 f.: „Ist das Recht in das Dasein tretende Freiheit, Wirklichkeit von allgemeiner Vernunft und allgemeinem Willen, dann ist es immer auch Vernunft von der Vernunft des Verbrechers und Wille vom Willen des Verbrechers. Das aber besagt, daß das sich willentlich gegen den allgemeinen Willen stellende Verbrechen Selbstwiderspruch eines vernünftigen Willens, sich im Vollzug widersprechende Freiheit ist.“

<sup>23</sup> *Freund*, GA 2010, 193, 201 (Hervorhebung findet sich bereits im Originaltext).

turzustand nur ein theoretischer. Der Stärkere wäre immer noch zu fürchten, was sich mit dem Ideal einer möglichst umfassenden Realisierung von Freiheit nicht in Einklang bringen lässt. Aus diesem Grund wacht über das feingliedrige dynamische System des Nebeneinanders von Interessenlagen der Staat mit ordnender Gewalt.<sup>24</sup> Dass diese Gewalt ihrerseits der Mäßigung bedarf, versteht sich von selbst. Wären von Seiten des Staates selbst Übergriffe zu fürchten, wäre der Teufel in Gestalt des Nächsten im Verfasstheitszustand nur durch ein unpersönliches Ungeheuer getauscht. Die durch den Gesellschaftsvertrag bezweckte gesicherte Freiheit hat mithin nicht nur eine horizontal beschränkte Freiheit des Bürgers, sondern notwendig auch eine Disziplinierung des Staates zur Bedingung.<sup>25</sup> Letztere ist durch die Zweckgebundenheit der vergesellschafteten – ursprünglich privaten – Gewalt realisiert, die den begrenzten Aktionsrahmen des Staates absteckt. Jegliches staatliche Eingriffshandeln, sei es in Gestalt rechtlicher Ge- und Verbote oder staatlicher Strafe, muss demnach „auftragungsgemäß“ der Wahrung

<sup>24</sup> Vgl. *Isensee*, Grundrecht auf Sicherheit, S. 47: „[z]ur Grundrechts-Koordination gehört auch das Wächteramt des Rechtsstaats über die allseitige Respektierung der Freiheitsgrenzen“; vgl. auch *dens.*, a. a. O., S. 21. So auch schon – freilich mit falschem Bürger- und Strafzweckverständnis – *Hobbes*, *Leviathan*, S. 131: „[...] Verträge ohne das Schwert sind bloße Worte und besitzen nicht die Kraft, einem Menschen auch nur die geringste Sicherheit zu bieten.“; *Beccaria*, Verbrechen und Strafe, S. 10 (vgl. zur Kritik an der von *Beccaria* zugrunde gelegten präventiven Straftheorie I. Teil II 1.): „Es genügt aber nicht, dieses Gut [die Vereinbarung gegenseitig begrenzter Freiheit, Anm. d. Verf.] zu bilden; man mußte es auch gegen die privaten Besitzmaßnahmen einzelner Menschen verteidigen, denn diese versuchen stets, von dem in Verwahrung Gegebenen nicht nur den eigenen Anteil zurückzuziehen, sondern sich auch noch desjenigen der anderen zu bemächtigen. Man brauchte daher fühlbare Beweggründe, welche hinreichten, um den despotischen Geist aller Menschen daran zu hindern, die Gesetze der Gesellschaft wieder im alten Chaos untergehen zu lassen. Diese fühlbaren Beweggründe sind die Strafen, welche gegen die Gesetzesbrecher verhängt werden.“ – Vgl. zur Ordnungsfunktion staatlicher Gewalt und des staatlichen Strafrechts im Besonderen auch *Appel*, Verfassung und Strafe, S. 428 ff. sowie *Bringewat*, Grundbegriffe des Strafrechts, Rn. 38 m. w. N., beide freilich mit der fehlerhaften Annahme, Strafe diene der „Sicherstellung der Normbefolgung“ (*Appel*, a. a. O., S. 429 f.) oder der Durchsetzung von Ge- und Verboten (*Bringewat*, a. a. O.). *Appel* und *Bringewat* kann mit *Pawlik*, Unrecht des Bürgers, S. 105 f. entgegengehalten werden: „[d]er Glaube, die Aufrechterhaltung der äußeren Ordnung könne ausschließlich durch ein effizientes Netz staatlicher Behörden bewerkstelligt werden [...], ist indessen irrig. [...] Eine Mitverantwortung trifft [...] auch jeden einzelnen Bürger.“; inhaltlich übereinstimmend *ders.*, Person, Subjekt, Bürger, S. 83 f.

<sup>25</sup> „[D]er Staat [hat] [...] selbst Übergriffe zu unterlassen“, *Isensee*, Grundrecht auf Sicherheit, S. 21; vgl. *dens.*, a. a. O., S. 5 ff. m. w. N. zum ideengeschichtlichen Ausgangspunkt der „Sicherheit vor dem Hüter der Sicherheit“ bei *Locke*: „Die neue Erkenntnis [Lockes, Anm. d. Verf.] [...] besteht darin, daß Sicherheit um einen niedrigeren Preis zu erhalten ist als das Opfer der Freiheit; daß nicht allein der absolute, sondern auch der rechtsgebundene und machtbegrenzte Staat den Frieden zu gewährleisten vermag; daß bürgerliche Sicherheit und bürgerliche Freiheit zusammenfinden können.“ (Zitat findet sich auf S. 7).

der Freiheit und damit *einem Rechtsgutsinteresse (legitimen Zweck) dienen* – nur dann lässt sich ein Eingriff in den Schutzbereich<sup>26</sup> eines Grundrechtes legitimieren.<sup>27</sup> Darüber hinaus müssen die Interventionsmittel des Staates zur Durchsetzung solcher Verhaltensnormen oder zur Reaktion auf Verhaltensnormverstöße – wie auch die verhaltensleitenden Ge- und Verbote selbst – geeignet, erforderlich und angemessen sein. Solche maßvolle Staatsgewalt muss der Bürger nicht wie den Stärkeren im Naturzustand „fürchten“. Vielmehr kann er die zweckrationalen Eingriffe des Staates letztlich als Sicherung seiner eigenen Freiheit begrüßen.

## I. Trennung und funktionaler Zusammenhang von Verhaltens- und Sanktionsnorm als normentheoretischer Ausgangspunkt

Der Erkenntnis folgend, dass alle Staatsgewalt in einem freiheitlichen Rechtsstaat einem Rechtsgutsinteresse (legitimen Zweck) verpflichtet sein muss, ergibt sich für die Legitimation der Strafe und damit der konkreten Sanktionsnorm bei differenzierter Betrachtung ein besonderer Begründungsaufwand. So ist es logisch ausgeschlossen, mittels Strafe nach begangener Tat konkret angegriffene

---

<sup>26</sup> Vgl. zum dogmatischen Verständnis eines hoheitlichen Zugriffs als Eingriff in den Schutzbereich eines Grundrechtes, wenn dieser dem Einzelnen ein Verhalten „verwehrt [...] [das vom Schutzbereich eines Grundrechtes umfasst ist].“ statt vieler *Pieroth/Schlink*, Grundrechte, Rn. 223 (dort auch das Zitat); siehe auch *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, S. 39 m.w.N.

<sup>27</sup> *Freund*, AT, § 1 Rn. 2 stellt in Bezug auf die „[s]trafrechtliche Reglementierung“ fest, dass diese „von vornherein nur in dem Rahmen zulässig [ist, Anm. d. Verf.], der durch die staatlichen Aufgaben abgesteckt wird.“ Dieser Befund lässt sich für alle staatlichen Eingriffe verallgemeinern. Die „Zwecksetzungsfreiheit“ staatlicher Gewalt hat mithin verfassungsrechtliche Grenzen; vgl. auch *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, S. 39 (dort auch das Zitat). – Zu den von „staatlicherseits zulässigerweise verfolgbare[n] Zwecke[n]“ vgl. *Freund*, Erfolgsdelikt, S. 53 f. – Vgl. zur Zweckbindung staatlicher Gewalt bereits im Ansätzen *Beccaria*, Verbrechen und Strafe, S. 11: „[D]amit ist aber gewiß, daß ein jeder nicht mehr als nur den kleinstmöglichen Teil davon [der eigenen Freiheit, Anm. d. Verf.] in das öffentliche Gut einbringen will, eben nur so viel, als hinreicht, um die anderen zu seiner Verteidigung zu veranlassen. Die Gesamtmenge dieser kleinstmöglichen Teile bildet das Recht zum Strafen; alles, was drüber hinausgeht, ist Mißbrauch und nicht Gerechtigkeit, ist Faktum, aber noch nicht Recht.“ Anders *Hobbes*, *Leviathan*, S. 135 der den Staat autorisiert sieht, dass er „die Stärke und Hilfsmittel aller so, wie [...] [er, Anm. d. Verf.] es für zweckmäßig hält, für den Frieden und die gemeinsame Verteidigung einsetzt.“ Die bloße Hoffnung auf zweckorientiertes Handeln des Staates bei *Hobbes* ist mit den Garantien des modernen Verfassungsstaates ersichtlich nicht in Einklang zu bringen.



primäre Rechtsgüter zu schützen,<sup>28</sup> wie etwa das Leben oder die „vollständige und rechtzeitige Steuererhebung“<sup>29</sup>. Die Strafe erweckt den Totgeschlagenen nicht zum Leben.<sup>30</sup> Ebenso wird eine Steuer im Fall ihrer Hinterziehung selbst durch deren nachträgliche Bestrafung nicht mehr „vollständig und rechtzeitig“ erhoben.

Der Schutz primärer Rechtsgüter muss mithin an anderer Stelle ansetzen. Anders als die Sanktionsnormen, denen allein eine reagierende Rolle zukommt, indem sie durch ihren Tatbestand bestimmen, welche *Verhaltensnormverstöße* (unter ggf. weiteren Voraussetzungen) unter Strafe gestellt werden,<sup>31</sup> sind es die in der konkreten Situation durch den Adressaten gebildeten Verhaltensnormen,<sup>32</sup> die entsprechend ihrer präventiven Zweckrichtung verhaltensleitend wirken.<sup>33</sup> Damit schützt nicht die Strafe das Leben, sondern die entsprechende *legitime Verhaltensnorm* in Gestalt des konkreten Tötungsverbots, das den vernünftigen Bürger anspricht.<sup>34</sup> Unabhängig von der rechtsstaatlichen Begründung von Strafe – deren Erörterung unmittelbar anzuschließen ist<sup>35</sup> – steht somit jedenfalls fest, dass die reagierende Strafe einen anderen Zweck als die (verhaltens-)steuernde Verhaltensnorm hat. Beide Normenkategorien sind in der Betrachtung dementsprechend streng voneinander zu trennen. Andererseits offenbart der sanktionstatbestandliche Zentralbegriff des *Verhaltensnormverstoßes* die enge funktionelle Verwobenheit beider Typen<sup>36</sup>: Ohne legitime Verhaltensnorm lässt

<sup>28</sup> Freund, AT, § 1 Rn. 6; ders. GA 1995, 4, 7; ders., GA 2010, 193, 195; ders., Erfolgsdelikt, S. 80 f. m. w. N.; Timm, Gesinnung und Straftat, S. 41 f.; F. Rostalski, GA 2016, 73, 74.

<sup>29</sup> Nach der vorherrschenden Auffassung dient die Hinterziehungsstrafbarkeit der „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, das heißt des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens bzw. – gleichbedeutend formuliert – dem öffentlichen Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart, bezogen auf den jeweiligen Besteuerungsabschnitt“; siehe zum Zitat Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 370 Rn. 3 mit zahlreichen Nachweisen, der jedoch selbst nicht den Steueranspruch, sondern das Fiskalvermögen geschützt sieht. Zur abweichenden Auffassung, wonach § 370 AO auch oder allein die „gerechte Lastenverteilung“ schützt; vgl. Salditt, Tipke-FS, S. 475, 478 f., nachdem der Zweck des § 370 AO *allein* auf die „Gleichheit der Lastenverteilung“ (Zitat S. 479) bezogen ist, sowie Tipke/Lang/Seer, § 23 Rn. 1; Tipke, Steuerrechtsordnung III<sup>2</sup>, S. 1699; Schwindt, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, S. 139 m. w. N., nach denen der Straftatbestand *auch* die gerechte Lastenverteilung schützt.

<sup>30</sup> Beispiel bereits bei Freund, AT, § 1 Rn. 6.

<sup>31</sup> Freund, AT, § 1 Rn. 12; ders., Erfolgsdelikt, S. 112 ff.

<sup>32</sup> Vgl. zur Verhaltensnormbildung aus der ex ante-Perspektive des Adressaten 1. Teil III 2.

<sup>33</sup> Freund, AT, § 1 Rn. 6.

<sup>34</sup> So bereits im Kontext des Beispiels Freund, AT, § 1 Rn. 6.

<sup>35</sup> Vgl. zum legitimen Zweck von Strafe 1. Teil II.

<sup>36</sup> Freund, Erfolgsdelikt, S. 51: „Erst nachdem geklärt ist, daß ein bestimmtes Verhalten gegen die rechtliche Verhaltensordnung verstößt, erscheint es sinnvoll, die spezifisch strafrechtliche Frage der Sanktionierung solcher Verhaltensweisen zu stellen.“



sich auch keine strafende Reaktion auf einen Verstoß begründen.<sup>37</sup> Für die konkrete Frage nach der Strafbarkeit der Steuerhinterziehung trotz „verfassungswidrigen“ materiellen Steuergesetzes kommt es mithin entscheidend darauf an, ob sich trotz der „Verfassungswidrigkeit“ steuerliche Verhaltensnormen (konkret: steuerliche Mitwirkungspflichten)<sup>38</sup> legitimieren lassen, an die bei einem Verstoß überhaupt irgendeine Sanktionsnorm anknüpfen kann.<sup>39</sup> Erst in einem zweiten Schritt ist spezifisch strafrechtlich zu prüfen, ob sich die Anwendung der konkreten Sanktionsnorm des § 370 AO in solchen Fällen rechtfertigen lässt und unter welcher Voraussetzung mit dem Eintritt der spezifischen Fehlverhaltensfolge eine Vollendungsstrafbarkeit in Betracht kommt.<sup>40</sup>

## II. Legitimation von Strafe

Kann Strafe nicht dem Schutz des Primärrechtsguts dienen, bedarf es einer anderen Legitimationsbasis. Diese ist vorab zu klären, schließlich kommt dem straftheoretischen Fundament eine zentrale Bedeutung für die Legitimation von Sanktionsnormen zu. Die Notwendigkeit einer Zweckbindung staatlichen Handelns schließt einen „Eingriff um seiner selbst willen“ und damit eine so verstandene(!) absolute Straftheorie<sup>41</sup> kategorisch aus.<sup>32</sup> In Abgrenzung zum klassischen

<sup>37</sup> *Freund*, Erfolgsdelikt, S. 27 ff., insb. S. 28: „[E]in Verhalten, das nach der (vorstraf-) rechtlichen Ordnung erlaubt ist, kann schwerlich bei Vermeidung von Strafe gar aus den [...] Deliktstatbeständen verboten werden“; ebenso S. 113: „Das Problem der materialen Begründung eines Verhaltensnormverstoßes ist in den Tatbeständen des StGB als bereits gelöst vorausgesetzt“. Vgl. ferner *Appel*, Verfassung und Strafe, S. 432 m. w. N. stellt zum „sekundären Charakter des Strafrechts“ fest, dass das „Sanktionenrecht stets an eine von der Rechtsordnung geforderte Handlung oder Unterlassung an[knüpft]“. – Vgl. zur Voraussetzung einer notwendig „legitimen“ Verhaltensnorm auch 3. Teil IV.

<sup>38</sup> Vgl. zur Anknüpfung des Hinterziehungstatbestandes an steuerliche Mitwirkungspflichten 2. Teil I.

<sup>39</sup> Vgl. zu den allgemeinen Voraussetzungen der Legitimation von Verhaltensnormen 1. Teil III. Zur Legitimation von Verhaltensnormen im Falle des verfassungswidrigen Steuergesetzes konkret 2. Teil III. 2.

<sup>40</sup> Vgl. zu den allgemeinen Voraussetzungen der Legitimation von Sanktionsnormen 1. Teil II. Zur Legitimation von Sanktionsnormen im Falle der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern konkret 3. Teil.

<sup>41</sup> Unter dem Begriff der „absoluten Straftheorie“ werden zweckgelöste Straftheoreme verstanden. Prominent ist in diesem Zusammenhang das Zitat *Kants*, *Metaphysik der Sitten*, A 196 (S. 453): „Richterliche Strafe [...] kann niemals bloß als Mittel, ein anderes Gute zu befördern, [...] sondern muß jederzeit nur darum wider ihn [den Delinquenten, Anm. d. Verf.] verhängt werden, weil er verbrochen hat“. Diese Position *Kants* wird ganz überwiegend als ein Verständnis von Strafe als Vergeltungsmittel interpretiert, da Strafe als Übel zweckfrei an das Übel des Täters gereiht wird. So die Einordnung von *Baurmann*, Zweckrationalität und Strafrecht, S. 42;

# Register

- Abschreckung, s. bei Generalprävention;  
s. bei Spezialprävention
- Abwägung s. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
- Adressatenperspektive s. Ex ante-Adressatenperspektive
- Allphasenumsatzsteuer 68, 133 ff.
- Alternative Verhaltensnorm
- Zahlungspflicht (steuerliche) 84 ff., 137 ff.
  - Duldungspflicht (steuerliche) 98 ff.
  - Differenzierung zwischen Originär- und Alternativzweck 77 ff., 84 ff.
- Alternativzweck 76 ff., 146 ff.
- Altfall 150 mit Fn. 535, 152 f., 158 f.
- Anfechtungsklage gegen Steuerbescheid 81, 97 mit Fn. 348 und 349
- Anwendungssperre 90 mit Fn. 331, 117, 139 mit Fn. 508, 145 mit Fn. 519.
- Ausgleich von Freiheitsphären 5 mit Fn. 17, 34 ff., 43, 47, 150, 159, 164, 170
- Behaltensgrund für vereinnahmte Steuer 98 ff.
- Blanketttatbestand 2 mit Fn. 5, 146 mit Fn. 520
- Bürgerverständnis 12 ff.
- Doppelhypothese (Modell der folgenorientierten Abwägung) 74, 94
- Effektivität des Verwaltungshandelns (Sicherung der) 79 ff.
- Eigentumsgarantie 54 mit Fn. 228, 66
- Einkommensteuer 1 f., 56 mit Fn. 233, 75, 85, 87 ff., 96, 99, 100 f., 102, 107
- Einnahmebeschaffung (steuerliche) s. Fiskalzweck
- Erfolgsunrecht 41 mit Fn. 181
- Evidenz des Verfassungsverstoßes 72
- Ex ante-Adressatenperspektive 39 ff., 48, 72 ff., 87 mit Fn. 322, 94, 95, 99, 102, 114 ff., 125 f., 136, 143, 150 f., 158, 160 f., 164 f., 166 f., 170
- Fahrlässigkeit 39, 44 ff., 167 ff., 170 mit Fn. 604.
- Gewichtung der Freiheitsanmaßung 45 ff.
- Fehlverhaltensfolgen 2, 4, 10, 30 mit Fn. 126, 41, 44 f., 47 f., 143 mit Fn. 512, 160 f., 169 f.
- Gewichtung der Freiheitsanmaßung 47 ff.
- Finanz- und Haushaltsplanung 85 mit Fn. 315 und 319, 89, 96, 100 f., 131 mit Fn. 483, 139
- Fiskalzweck 4 mit Fn. 10, 53, 54 mit Fn. 229, 56, 58, 59 ff., 69, 70, 71, 76, 84 mit Fn. 314, 88 ff., 95, 98, 102 f., 105, 122, 137 ff., 148, 162
- Abstrakter Gesamtfinanzierungsbedarf/ Etatunabhängige Steuererhebung 62, 64
  - Hinreichend bestimmter Zweck 60 f.
  - Finanzierung der Freiheit 85
  - Relativierbarkeit 63 ff.
- Folgenmanagement 107
- Fortgeltungsanordnung
- Deklaratorischer Charakter 128 ff.
- Freiheitsanmaßung 6, 26 mit Fn. 108, 27, 28 mit Fn. 116, 29, 31, 34, 36 f., 41 f., 44 ff., 47 f.; 49, 143 mit Fn. 511, 150 ff., 159, 165 f., 170
- Freiheitsausgleich s. Ausgleich von Freiheitsphären
- Freiheitsbilanz 34, 42, 47 f.
- Gefahrenabwehr 15, 18 ff., 24 f., 80, 84 f., 89 ff., 95, 101, 103, 105, 121, 133, 138 ff., 159, 164

- Gefährschaffung 45 mit Fn. 199, 163  
 Gefährlichkeit der Person 12, 14, 18, 20 ff.,  
 Gehorsamslogik 74, 83 mit Fn. 308  
 Geltungsdauer (der alternativen Verhaltensnorm) 93, 146, 149  
 Generalprävention 12 mit Fn. 46, 13  
   mit Fn. 51, 15 ff., 20 mit Fn. 86, 22 ff., 32,  
   36 mit Fn. 151, 40 mit Fn. 169  
 Gesellschaftsvertrag 5 mit Fn. 17, 6  
   mit Fn. 20, 7, 13, 17, 19, 26 f., 29, 33 ff.,  
   42, 46, 49, 57, 63, 65, 77, 80, 86, 88 f., 92,  
   164  
 Gesetzgebungsverfahren (geordnetes) 87 f.  
 Gesetzmäßigkeitsgrundsatz 82 mit Fn. 307  
 Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers 122 ff.  
 Gleichheitsbestätigende ausgleichende  
   Ahndung 36, 43 f., 149  
 Gleichheitsgrundsatz (im Steuerrecht) 67 ff.  
 Gleichmäßig gesicherte Freiheit (Schutz der)  
   88 f., 91, 103, 122
- Haushaltsplanung, s. Finanz- und Haushaltsplanung  
 Hoheitsakte (Unwirksamkeit rechtswidriger)  
   77 ff., 100, 102, 109, 111 f., 115, 138
- Infragestellung des Rechts 26, 28 f., 32, 43 f.,  
   46, 97  
 Institutionenschutz 87 f., 97 mit Fn. 351  
 Instrumentalisierung 20 ff., 25 f.  
 Intertemporales Strafrecht 4, 146, 149 ff.  
 Ipso-iure-Unwirksamkeit s. Nichtigkeitslehre  
 Irrtum des Adressaten s. Tatbestandsirrtum;  
   Verbotsirrtum
- Kommunikationsmodell 23, 28, 29 mit  
   Fn. 118, 32 mit Fn. 136, 43  
 Konfiskatorische Besteuerung 53, 65, 69  
 Kreditfinanzierung (des Staates) 88 f., 89 ff.,  
   90 ff., 97 mit Fn. 350, 137 mit Fn. 137,  
   139
- Legitimation  
 – Von Sanktionsnormen 10 ff., 41 ff., 143 ff.  
 – Von Verhaltensnormen (allgemein) 37 ff.  
 – Von steuerlichen Verhaltensanforderungen  
   51 ff., 133 ff.
- Lenkungssteuer 56 mit Fn. 232 f., 58, 59  
   mit Fn. 247, 67 mit Fn. 271, 94  
 Lex-mitior-Grundsatz s. Meistbegünstigungsprinzip  
 Loyalitätspflicht 30 f.
- Maßregeln der Besserung und Sicherung 14  
   mit Fn. 58  
 Meistbegünstigungsprinzip 149 ff., 153 ff.,  
   155, 156, 158 f.  
 Menschenbild (des Grundgesetzes) 12 ff., 31  
 Menschenwürde 21 mit Fn. 87, 64  
 Mildere Rechtslage 150, 152 f., 154, 155,  
   156, 159  
 Mitwirkungspflicht (steuerliche) 2, 3 f., 10,  
   52 f., 70, 71, 72, 73, 75 f., 84, 95  
   mit Fn. 344, 135 f., 136 f., 143, 146, 147 f.,  
   148 f., 156, 160 ff., 165, 170
- Naturzustand 1, 5 mit Fn. 17, 6 mit Fn. 22,  
   8, 13, 16 f., 33 f. 89  
 Neufall 150, 152, 155, 157, 158 f.  
 Nichtigkeit von Hoheitsakten 77 ff.  
 Nichtigserklärung 72 mit Fn. 285, 83  
   mit Fn. 308, 84 mit Fn. 314, 85 mit  
   Fn. 318, 90, 91 mit Fn. 333, 107, 110,  
   114 ff., 118 ff., 121 f., 122 ff., 125, 128  
   mit 471, 129 mit Fn. 475, 131 mit Fn. 486,  
   133, 136, 138, 140, 158, 162  
 Nichtigkeitsdogma s. Nichtigkeitslehre  
 Nichtigkeitslehre 78 f., 82, 84, 104 ff., 144  
   mit Fn. 517.  
 Normanerkennung 12, 13, 17 f., 24, 28, 29  
   mit Fn. 118, 46, 136  
 Normgeltung 4, 16, 28 mit Fn. 116, 29, 46  
   mit Fn. 203, 48 mit Fn. 211 und 212, 77,  
   104  
 Normentheorie 8 ff.  
 Notstand (Steuerzahlungspflicht wegen) 69,  
   70, 88, 97, 107 mit Fn. 382, 131 mit  
   Fn. 483, 137, 138 mit Fn. 505
- Objektformel s. Instrumentalisierung  
 Originärzweck s. Alternative Verhaltensnorm,  
 Differenzierung zwischen  
 Originär- und Alternativzweck
- Positivismus 83 mit Fn. 308

- Prävention (Kritik an der – im Strafrecht) 11 ff.  
mit Fn. 517, 146 mit Fn. 520, 156, 156 ff., 158 f., 161 ff.
- Rechtfertigung s. Legitimation
- Rechtserkenntnis 115, 119, 152 f., 154 f., 155, 157 mit Fn. 560, 158, 159
- Rechtsschutzausschluss (übergesetzlicher) 96
- Rechtswidrigkeit von Hoheitsakten s. Nichtigkeit von Hoheitsakten
- Sanktionsnormen s. bei Legitimation von Sanktionsnormen
- Sozialzwecknorm 56, 58, 59, 70, 75, 95, 147
- Spezialprävention 11 mit Fn. 45, 12 Fn. 51, 14 mit Fn. 58, 15, 20 mit Fn. 85 f., 23, 26
- Staat als notwendige Bedingung der Freiheit 62
- Steuerausfälle 84, 87, 103, 137
- Straftheorie
- Absolute – 10 mit Fn. 41, 11 mit Fn. 44, 27 f., 36
  - Relative – s. Generalprävention, s. Spezialprävention
  - Retributiv-kommunikative – 26 ff., 28 f., 32, 47 mit Fn. 209, 49, s. Gleichheitsbestätigende ausgleichende Ahndung
- Strafantwort 4, 35, 45, 47, 151, 153, 155, 166
- Strafzumessung 30 mit Fn. 126, 44, 47 f.
- Tatbestandsirrtum 163 ff.
- Tatzeitprinzip 149, 149 ff.
- Trennung von Verhaltens- und Sanktionsnorm s. Normentheorie
- Ultra posse nemo obligatur 40
- Umverteilungszweck 56 mit Fn. 232 f., 58, 96
- Unsicherheit im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Lage 72 ff., 136 f.
- Unvereinbarerklärung 3, 84 mit Fn. 314, 85, 90 f., 102 f., 112, 113, 114 ff., 121 f., 122 ff., 124 f., 125 ff., 127 f., 128 ff., 130 ff., 133, 138, 139, 140 f., 144
- Verbotsirrtum 163 ff.
- Vereinfachungszweck 56
- Verfassungswidrigkeit s. Nichtigkeit von Hoheitsakten
- Vergeltung s. Straftheorie, absolute
- Verhaltensunrecht 41, 45 ff., 160, 167 mit Fn. 591
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 8, 38, 43 f., 53, 54, 59, 59 f., 60 f., 61, 64 ff., 67, 70, 71, 78 mit Fn. 298, 83 mit Fn. 309, 89 ff., 122
- Im Steuerrecht 59 ff.
- Vermögensteuer 3, 93, 130 mit Fn. 482, 156 mit Fn. 555 f., 157 mit Fn. 558 und Fn. 560
- Vernichtbarkeitslehre 104; 105 mit Fn. 375; 106 f., 108, 110
- Vernunftbegabter (Bürger) 13, 15 mit Fn. 64, 16, 17, 21
- Versuch 2, 4, 47, 143 mit Fn. 512, 146, 160, 163, 164 mit Fn. 578, 165 mit Fn. 580 und 582, 166 mit Fn. 583
- Vertragstheorie s. Gesellschaftsvertrag
- Verwaltungsakt (Geltung des) 77 ff.
- Verwerfungsmonopol des Bundesverfassungsgerichts 73 mit Fn. 288, 99, 109, 115, 118, 119 f., 121, 124 mit Fn. 459, 125
- Vorwurf 15, 18, 20, 25, 37, 41, 167
- Wahndelikt 40, 165
- Weitgeltungsanordnung s. Fortgeltungsanordnung
- Wiederherstellung (der Geltung) des Rechts 28 f.; 49 mit Fn. 214
- Zeitgesetz 153 ff., 155, 156 mit Fn. 557, 157 mit Fn. 558
- Zweck, legitimer 8, 37 f., 42, 53, 55, 57, 59, 63 mit Fn. 256, 66 mit Fn. 269, 70, 89
- Zweifel s. Unsicherheit im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Lage

