

**Schriften zum Strafrecht**

---

**Heft 95**

**Vorsatz und Rechtsirrtum  
im Allgemeinen Strafrecht und  
im Steuerstrafrecht**

**Von**

**Jochen Bachmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

**JOCHEN BACHMANN**

**Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen. Strafrecht  
und im Steuerstrafrecht**

# **Schriften zum Strafrecht**

**Heft 95**

# **Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht**

**Von**

**Jochen Bachmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Bachmann, Jochen:**

Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im  
Steuerstrafrecht / von Jochen Bachmann. – Berlin : Duncker  
und Humblot, 1993

(Schriften zum Strafrecht ; H. 95)

Zugl.: Kiel, Univ., Diss., 1992

ISBN 3-428-07794-6

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten  
© 1993 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fotoprint: Color-Druck Dorfi GmbH, Berlin  
Printed in Germany  
ISSN 0558-9126  
ISBN 3-428-07794-6

## Vorwort

Die Arbeit wurde im Wintersemester 1992/93 von der Juristischen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität Kiel als Dissertation angenommen. Das Manuskript habe ich im Mai 1992 abgeschlossen. Bis November 1992 erschienene Rechtsprechung und Literatur konnten noch in den Anmerkungen berücksichtigt werden.

Besonders danken möchte ich meinem akademischen Lehrer, Professor Dr. Erich Samson. Er hat mich seit den letzten Jahren des Studiums besonders betreut und gefördert. Es würde mich freuen, wenn sein Vorbild in der Arbeit erkennbar wäre.

Zu Dank verpflichtet bin ich auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Umweltschutz-, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht der Universität Kiel. Sie haben nicht nur durch Diskussionen, sondern auch durch Freundschaft zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Dieser Dank gilt vor allem Britta Gustafsson, die das Manuskript sehr sorgfältig und kritisch gelesen hat.

Kiel, im Dezember 1992

*Jochen Bachmann*



# Inhaltsverzeichnis

Einführung .....	13
1. Teil	
<b>Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht</b>	17
A. Begriffliche Grundlagen .....	17
I. Die Bedeutung des Rechtsguts für das Strafrecht .....	17
II. Der Begriff der Norm .....	18
III. Der Begriff des normativen Tatbestandsmerkmals .....	20
IV. Der Begriff des Blankettstrafgesetzes .....	23
1. Das Auseinanderfallen von Blankettnorm und Ausfüllungsnorm .....	23
2. Das Auseinanderfallen von strafgesetzsetzender und blankettausfüllender Instanz .....	24
3. Die Bedeutung der Abgrenzung der Blankettmerkmale von den Tatbestandsmerkmalen .....	25
a. Die Bedeutung der Abgrenzung für den objektiven Tatbestand .....	25
b. Die Bedeutung der Abgrenzung für die Irrtumsproblematik .....	26
c. Die Bedeutung der Abgrenzung im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG und § 2 Abs. 4 StGB .....	26
4. Die Abgrenzung im Hinblick auf die Irrtumsproblematik .....	28
a. Abgrenzungsformeln der herrschenden Meinung .....	28
b. Weiterführung dieser Formeln .....	30
B. Der Vorsatz als Kenntnis der Tatumstände .....	34
I. Der Vorsatz bezüglich der (normativen) Tatbestandsmerkmale .....	34
1. Vorsatz und Bedeutungskennntnis .....	35



a. Die Parallelbeurteilung in der Laiensphäre . . . . .	36
b. Die Reduktion des Vorsatzes auf Tatsachenkenntnis: Kindhäuser und Dopschlaff . . . . .	39
(1) Kindhäuser . . . . .	40
(2) Dopschlaff . . . . .	42
2. Vorsatz und Tatsachenkenntnis . . . . .	43
3. Vorsatz und Unrechtsbewußtsein . . . . .	46
4. Vorsatz und Subsumtionsirrtum . . . . .	47
5. Vorsatz und Rechtsirrtum . . . . .	48
a. Kuhlens Unterscheidung von strafrechtlichem und außerstrafrecht- lichem Irrtum . . . . .	49
(1) Die Unterscheidung von Tat- und Rechtsirrtum . . . . .	50
(2) Die Unterscheidung von strafrechtlichem und außerstrafrecht- lichem Rechtsirrtum . . . . .	57
b. Der Rechtsirrtum im Vorfeld des Tatbestandes: Blei und Herzberg	64
c. Hafts Unterscheidung zwischen gegenstandsbezogenem und begriffs- bezogenem Irrtum . . . . .	66
d. Zusammenfassung . . . . .	68
II. Der Vorsatz bezüglich der Blankettausfüllungsnormen . . . . .	69
C. Der umgekehrte Irrtum . . . . .	73
I. Der Umkehrschluß als formales Argument in der Diskussion um den Irr- tum zuungunsten . . . . .	75
1. Der logische Gehalt des Umkehrschlusses . . . . .	75
2. Die Reichweite des Umkehrschlusses . . . . .	77
3. Die Anwendung des Umkehrschlusses auf § 16 StGB . . . . .	78
a. Die Argumentation des Reichsgerichts . . . . .	79
b. Spindel . . . . .	82
c. Sax . . . . .	84
d. Ergebnis . . . . .	86

II. Der Umkehrschluß als inhaltliches Argument . . . . .	89
1. Umkehrprinzip und Tatirrtum . . . . .	91
2. Umkehrprinzip und Rechtsirrtum . . . . .	91
a. Die strikte Anwendung des Umkehrprinzips . . . . .	94
b. Die Ablehnung des Umkehrprinzips beim Rechtsirrtum . . . . .	95
(1) Burkhardt . . . . .	97
(2) Jakobs . . . . .	100
(3) Stellungnahme . . . . .	101
c. Differenzierende Lösungen . . . . .	107
(1) Schlüchters Argument der mangelhaften Sachverhaltssicht . . . . .	107
(2) Das Argument der "sozialen Erfahrungsbeziehung" — Probst . . . . .	111
(3) Heidingsfelder . . . . .	114
(a) Die Unterscheidung zwischen normbereichsbestimmenden und normbereichsneutralen Vorfeldnormen . . . . .	114
(b) Stellungnahme . . . . .	118
d. Zusammenfassung . . . . .	123
III. Rechtsfolgen des umgekehrten Irrtums . . . . .	125
1. Der Begriff des Versuchs . . . . .	125
2. Der Strafgrund des Versuchs . . . . .	127
a. Objektive Versuchstheorien . . . . .	127
b. Die subjektive Theorie . . . . .	129
c. Vermittelnde Auffassungen . . . . .	130
(1) Die dualistische Theorie . . . . .	130
(2) Die Eindrucksstheorie . . . . .	131
(3) Die Kritik an der Eindrucksstheorie durch Zaczyk und seine interpersonale Versuchstheorie . . . . .	131
(4) Kritik und Modifizierung der Eindrucksstheorie . . . . .	137
3. Die Strafbarkeit des untauglichen Versuchs . . . . .	138

a. Die Untauglichkeit des Subjekts . . . . .	138
b. Der absolut untaugliche Versuch . . . . .	140
4. Folgerungen für den umgekehrten Rechtsirrtum . . . . .	141
5. Die Vereinbarkeit der Lösung mit den §§ 22, 23 StGB . . . . .	142
D. Ergebnisse des ersten Teils . . . . .	143

## 2. Teil

### **Vorsatz und Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht** 145

A. Die Entwicklung der Irrtumslehre bei der Steuerhinterziehung . . . . .	145
I. Die Entwicklung vor Einführung der RAO . . . . .	145
II. Die Entwicklung nach Einführung der RAO . . . . .	147
1. Die Irrtumsregelungen der RAO . . . . .	147
2. Die Rechtsprechung des Reichsgerichts . . . . .	148
3. Der Meinungsstand in der älteren Literatur . . . . .	149
4. Die Rechtsprechung nach 1945 . . . . .	150
B. Die Steuerhinterziehung durch Handeln, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	151
I. Der objektive Tatbestand des § 370 AO . . . . .	151
1. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung . . . . .	151
2. Die Merkmale des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	154
a. Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen . . . . .	154
(1) Der Begriff der Tatsache . . . . .	154
(2) Steuerlich erhebliche Tatsachen . . . . .	155
b. Die Steuerverkürzung . . . . .	156
II. Der Vorsatz der Steuerhinterziehung . . . . .	158
1. Welzels Begründung der Steueranspruchstheorie . . . . .	160
2. In der Literatur erhobene Einwände . . . . .	160
a. Warda . . . . .	161

b. Maiwald . . . . .	163
c. Roxin . . . . .	164
d. Meyer . . . . .	165
3. Die Blanketteigenschaft des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	167
a. Die formelle Blanketteigenschaft des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	167
b. Die materielle Blanketteigenschaft des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	168
(1) Das Merkmal der "steuerlichen Erheblichkeit" als Blankettbegriff	168
(2) Das Merkmal "Steuerverkürzung" als Blankettbegriff . . . . .	169
(3) Andere Anknüpfungspunkte der Blanketteigenschaft . . . . .	172
(4) Ergebnis . . . . .	173
4. Schlußfolgerungen für den subjektiven Tatbestand . . . . .	173
a. Verkürzungsvorsatz und Anspruchskenntnis . . . . .	173
b. Die Steuerverkürzung als Rechtspflichtmerkmal . . . . .	175
c. Verkürzungsvorsatz und Tatsachenkenntnis . . . . .	177
d. Steueranspruchstheorie und Kompensationsverbot . . . . .	178
e. Ergebnis . . . . .	180
III. Der Verbotsirrtum im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	181
IV. Der umgekehrte Irrtum bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	182
C. Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	186
I. Die Unterscheidung von Handeln und Unterlassen bei § 370 Abs. 1 AO . . . . .	186
1. Lüfts normlogische Bedenken . . . . .	187
2. Das Machen unvollständiger Angaben . . . . .	189
3. Das Machen unrichtiger Angaben . . . . .	189
a. Unrichtige Angaben über steueranspruchs begründende Tatsachen . . . . .	189
b. Unrichtige Angaben über steuermindernde Tatsachen . . . . .	190
4. Ergebnis . . . . .	193
II. Vorsatz und Rechtsirrtum bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	194

III. Der umgekehrte Irrtum bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	196
1. Grundsätze . . . . .	196
2. Die Entscheidung des Kammergerichts vom 9. September 1981 . . . . .	197
D. Der Bannbruch, § 372 AO . . . . .	199
I. Der Tatbestand des § 372 AO . . . . .	199
II. Vorsatz und Rechtsirrtum bei § 372 AO . . . . .	202
E. Ergebnisse des zweiten Teils . . . . .	202
Schlußbetrachtung . . . . .	204
Literaturverzeichnis . . . . .	205

## Einführung

Die Behandlung des Irrtums im Strafrecht ist auch nach der Grundsatzentscheidung des BGH vom 18. März 1952<sup>1</sup> und der Neuregelung der §§ 16, 17 StGB umstritten geblieben. Die "herrschende Meinung" stimmt zwar weitgehend darin überein, das Unrechtsbewußtsein vom Vorsatz zu unterscheiden und daher vom Vorsatztäter nur die Kenntnis der Tatumstände und, bei den sog. normativen Tatbestandsmerkmalen, zusätzlich eine "Parallelwertung in der Laiensphäre" zu verlangen. Allerdings bestehen erhebliche Differenzen bei der Bestimmung des "Normativen" der normativen Tatbestandsmerkmale. Daher wird auch die Frage, worauf sich der Vorsatz bei normativen Tatbestandsmerkmalen zu beziehen habe, letztlich uneinheitlich beantwortet.

Dieselbe Streitfrage eröffnet sich beim Irrtum zuungunsten des Täters, wenn es gilt, den Versuch vom Wahndelikt zu unterscheiden. Gilt hier ein Umkehrprinzip, so daß der "umgekehrte Tatumstandsirrtum" stets einen strafbaren Versuch begründet?

Der Überblick über das Meinungsbild wird durch unterschiedliche Herangehensweisen, zum Teil aber auch durch terminologische Unklarheiten erschwert. So wurde zwar mit der Hinwendung des BGH zur Schuldtheorie der Untergang der reichsgerichtlichen Unterscheidung von Tat- und Rechtsirrtum proklamiert. Doch erlebt diese Rechtsprechung des Reichsgerichts heute eine Renaissance: Kuhlen behauptet, die Unterscheidung zwischen Tatbestands- und Verbotsirrtum stelle in Wahrheit eine Fortführung der reichsgerichtlichen Jurisprudenz dar.<sup>2</sup>

Während die Differenzen beim "einfachen Irrtum" vor allem in der Begriffsverwendung und in der dogmatischen Begründung, kaum aber in den Ergebnissen feststellbar sind, gehen die Auffassungen beim umgekehrten Irrtum weit auseinander. Insbesondere Burkhardt wendet sich gegen ein Umkehrverhältnis von Tatbestands- und Verbotsirrtum einerseits, Versuch und Wahndelikt andererseits, da nach seiner Ansicht ein Rechtsirrtum niemals zum Versuch

---

<sup>1</sup> BGHSt 2, 194.

<sup>2</sup> Kuhlen (1987), S. 147 ff., 157 ff.

führen kann.<sup>3</sup> Ihm sind einige gefolgt, wobei allerdings Streit darüber besteht, ob in diesen Fällen der Versuchsvorsatz fehle, der objektive Tatbestand nicht erfüllt oder nur die Strafbarkeit des Versuchs nicht gegeben sei.

Diese allgemeinstrafrechtlichen Probleme führen zu um so größerer Unsicherheit, wenn sie in einem Bereich bedeutsam werden, in dem die Anwendung des Allgemeinen Teils des StGB ohnehin problematisch ist. Dies ist im Steuerstrafrecht aus zwei Gründen der Fall.

Zum einen wirkt auch heute, nachdem gemäß § 369 AO der Allgemeine Teil des StGB im Steuerstrafrecht anzuwenden ist, eine vom Kernstrafrecht abweichende Dogmatik immer noch fort. So werden Grundsätze, die für ältere Steuergesetze mit einer speziellen Irrtumsregelung entwickelt wurden, aufrechterhalten, obwohl diese Irrtumsregelungen mit der allgemeinen Akzeptanz der Schuldtheorie gegenstandslos geworden sind. Schließlich ist es bemerkenswert, wenn in einem grundlegenden und anerkannten Steuerstrafrechtskommentar der Vorsatz nach wie vor als Teil der Schuld kommentiert<sup>4</sup> oder der Irrtum über die Garantspflicht bei der Steuerhinterziehung ohne jede Begründung bewußt anders als im Kernstrafrecht behandelt wird<sup>5</sup>.

Allerdings wirft die Anwendung des § 370 AO selbst unter Beachtung der allgemeinstrafrechtlichen Dogmatik Probleme auf. Dabei geht es vor allem um die Behandlung des Merkmals "Steuerverkürzung". Obwohl ganz überwiegend als Blankettbegriff bezeichnet, wollen es Rechtsprechung und h. L. in Vorsatz- und Irrtumsfragen als normatives Tatbestandsmerkmal behandeln. Hier besteht also entweder Unsicherheit über den Begriff des Blankettstrafgesetzes oder aber eine bewußte Abweichung von der im Kernstrafrecht herrschenden Dogmatik. In Frage steht dabei das Sachproblem, ob der Steueranspruch oder aber die diesen begründenden tatsächlichen Umstände Gegenstand des Hinterziehungsvorsatzes sind.

Weitere Besonderheiten bestehen bei der Abgrenzung der Steuerhinterziehung durch Handeln von derjenigen durch Unterlassen. Lütt stellt die These auf, daß die Steuerhinterziehung nur durch Unterlassen begehrbar sei,<sup>6</sup> was selbstverständlich Konsequenzen für den subjektiven Tatbestand hätte.

---

<sup>3</sup> Burkhardt, JZ 1981, 681 ff.

<sup>4</sup> Kohlmann § 370 Rn. 201.

<sup>5</sup> Kohlmann § 370 Rn. 228.

<sup>6</sup> Lütt (1988), S. 46 ff.

Da diese steuerstrafrechtlichen Probleme nur gelöst werden können, wenn zuvor geklärt ist, welche allgemeinen Grundsätze anzuwenden sind, wurden die Erörterungen zur allgemeinen Vorsatz- und Irrtumsproblematik dem steuerstrafrechtlichen Teil geschlossen vorangestellt.

Dabei ergibt sich, daß alle Fragen der Einordnung und Behandlung von Irrtümern in erster Linie die Frage betreffen, wie sich der Irrtum auf den Vorsatz des Täters auswirkt. Den Kern der Untersuchung im ersten Teil bildet also die Erörterung des Vorsatzgegenstandes.

Da sich der Vorsatz auf die Merkmale des objektiven Tatbestandes zu beziehen hat, bedarf es jedoch zunächst der Klärung, welche Merkmale zum Tatbestand des Gesetzes gehören. Es ist dies die Frage nach der Abgrenzung des Tatbestandsmerkmals vom Blankettbegriff, des Vollstrafgesetzes vom Blankettstrafgesetz.

Der Untersuchung über den Vorsatz und der damit verbundenen Einordnung von Irrtümern als vorsatzausschließend bzw. vorsatzirrelevant folgt eine Erörterung, welche Fehlvorstellungen den Vorsatz begründen können. Es handelt sich um die Abgrenzung von Versuch und Wahndelikt sowie um die Prüfung der Strafbarkeit und Strafwürdigkeit des untauglichen Versuchs.

Mit den Ergebnissen des ersten Teils ist ein Fundament für die Hinwendung zu den steuerstrafrechtlichen Problemen geschaffen:

Schwerpunkt dieses zweiten Abschnitts bildet, nach einem Überblick über die Entwicklung der steuerstrafrechtlichen Irrtumslehre und einer Einführung in den objektiven Tatbestand des § 370 AO, die Untersuchung der Blanketteigenschaft dieser Vorschrift und der Konsequenzen für die Behandlung des Irrtums über den Steueranspruch.

Die Behandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfordert eine kritische Auseinandersetzung mit der These Lütts, § 370 AO sei ein reines Unterlassungsdelikt. Anschließend gilt es, die Anforderungen an den Vorsatz in Bezug auf die Steuer- und Steuererklärungspflicht zu klären.

Auch bei der Anwendung des Bannbruchs gemäß § 372 AO ergeben sich Widersprüche zwischen der Behandlung von Irrtümern und der allgemeinen Irrtumsdogmatik. Erforderlich ist also eine Untersuchung der Struktur des Tatbestandes und die Anwendung der im allgemeinen Teil erarbeiteten Grundsätze.