

Schriften zum Steuerrecht

Band 121

**Die Hinterziehung
rechtswidriger Steuern
durch Fristerschleichung**

**Zugleich ein Beitrag zur Dogmatisierung
der Steuerhinterziehung**

Von

Marcel Lemmer



Duncker & Humblot · Berlin

MARCEL LEMMER

Die Hinterziehung rechtswidriger Steuern
durch Fristerschleichung

Schriften zum Steuerrecht

Band 121

Die Hinterziehung rechtswidriger Steuern durch Fristerschleichung

Zugleich ein Beitrag zur Dogmatisierung
der Steuerhinterziehung

Von

Marcel Lemmer



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes Gutenberg-Universität Mainz
hat diese Arbeit im Sommersemester 2014
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: Buch Bücher de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14551-5 (Print)
ISBN 978-3-428-54551-3 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84551-4 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

„On the next turn, he nearly had him. But again the fish righted himself and swam slowly away. You are killing me, fish, the old man thought. But you have a right to. Never have I seen a greater, or more beautiful, or a calmer or more noble thing than you, brother. Come on and kill me. I do not care who kills who.“

Ernest Hemingway, The Old Man and the Sea

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde vom Fachbereich der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Johannes Gutenberg-Universität Mainz im Sommersemester 2014 als Dissertation angenommen.

An dieser Stelle möchte ich mich bei meinem Doktorvater und akademischen Lehrer Herrn Prof. Dr. Jan Zopfs für die jahrelange Förderung in mannigfaltiger Weise bedanken, die er mir als Student, Hilfskraft und später als wissenschaftlicher Mitarbeiter zukommen ließ. Er hat die wesentlichen Rahmenbedingungen zum Gelingen des vorliegenden Werkes zurechenbar gesetzt und stand mir bei dem dafür notwendigen „Blick über den strafrechtlichen Tellerrand“ stets zur Seite. Herrn Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. gebührt für den mir gewährten steuerrechtlichen „Flankenschutz“ und die Erstellung des Zweitgutachtens ebenfalls besonderer Dank.

Ferner zeichnen sich für das Gelingen der vorliegenden Arbeit weitere Personen verantwortlich, denen ich nicht minder Dank schulde: Herrn Privatdozent Dr. Jörg Scheinfeld und meinem ehemaligen Lehrstuhlkollegen Herrn Rechtsanwalt Dr. Sven Henseler für die vielen fachlichen Gespräche, meinem Freund und Seilschaftskameraden Herrn Regierungsrat Matthias Doetsch für die Unterstützung in steuerrechtlicher Hinsicht und meiner Freundin Frau Sarah Bonneik für die persönliche Unterstützung und die fast schon grenzenlose Nachsicht. Sie alle haben die Arbeit zu dem gemacht, was sie heute ist.

Schließlich möchte ich mich bei meiner Mutter bedanken – für alles. Ihr ist diese Arbeit aus tiefster Dankbarkeit gewidmet.

Wiesbaden, im Herbst 2014

Marcel Lemmer

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
-------------------------	----

1. Teil

Die Ursachen und Folgen einer fehlerbehafteten Steuerfestsetzung	16
---	----

1. Abschnitt

Die Verfahrensabschnitte im Steuerrecht 17

A. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren	17
I. Das Ermittlungsverfahren	17
1. Der Beginn	18
2. Die Durchführung	19
3. Die Beweislast im Steuerverfahren	26
4. Das Ermittlungsverfahren aufgrund einer unrichtigen Steuererklärung	27
II. Das Festsetzungsverfahren	28
1. Die endgültige und vorbehaltsversehene Steuerfestsetzung	31
2. Die behördliche Veranlagung und Steueranmeldung	33
a) Die Veranlagungssteuern	34
aa) Begriff	34
bb) Die Bekanntgabe des Steuerbescheides	34
cc) Der Streit um die Bekanntgabe	37
b) Die Anmelungssteuern	39
3. Die steuerliche Wirkung einer zu hohen – unrichtigen – Steuerfestsetzung ..	40
a) Der Rechtsgrund	41
aa) Materielle Rechtsgrundtheorie	43
bb) Formelle Rechtsgrundtheorie	46
b) Die Regelungswirkung	47
c) Auswirkungen auf die Fälle der „Frsterschleichung“	47
B. Das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren	49
I. Das Erhebungsverfahren	49
II. Das Vollstreckungsverfahren	50

2. Abschnitt

Die Änderung einer endgültigen Steuerfestsetzung		52
A.	Die Bestandskraft von Steuerbescheiden	52
I.	Formelle Bestandskraft	53
	1. Die Wirkung der formellen Bestandskraft	53
	2. Durchbrechung der formellen Bestandskraft	53
II.	Materielle Bestandskraft	54
	1. Die Wirkung der materiellen Bestandskraft	54
	a) Allgemeines	54
	b) Bindung der Strafgerichte an den bestandskräftigen Steuerbescheid?	56
	aa) Die typischen Fälle der Steuerhinterziehung	57
	bb) Die Fälle der „Fristerschleichung“	65
	(1) Die atypischen Fälle der Steuerhinterziehung	65
	(2) Die anerkannten Abweichungsverbote	67
	2. Durchbrechung der materiellen Bestandskraft	72
B.	Die Aufhebung und Änderung durch das Einspruchsverfahren	73
I.	Reichweite des Einspruchs	74
II.	Der rechtzeitige Einspruch	75
	1. Einspruchsfrist	75
	2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	78
C.	Die Aufhebung und Änderung innerhalb des Festsetzungsverfahrens	81
I.	Sinn und Zweck der Änderungsvorschriften	82
II.	Die allgemeinen Änderungsvoraussetzungen	82
III.	Die besonderen Änderungsvoraussetzungen	84
	1. Korrektur gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) AO	85
	2. Korrektur gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2c) AO	86
	a) Voraussetzungen	86
	b) Die „Fristerschleichung“	87
	aa) Der Grundfall	87
	bb) Die „Erschleichung der Wiedereinsetzung“	90
	3. Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	93
	a) Das nachträgliche Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln	94
	b) Das Führen zu einer niedrigeren Steuer	96
	c) Kein grobes Verschulden	97
	aa) Verstoß gegen Mitwirkungspflichten	97
	bb) Grobe Fahrlässigkeit	99
	(1) Das Vergessen von Tatsachen	102
	(2) Die sonstigen Fälle	105

cc) Unbeachtlichkeit des groben Verschuldens	106
dd) Beweislast	108
d) Die „Fristerschleichung“	111
aa) Der Grundfall	111
bb) Die „Erschleichung der Wiedereinsetzung“	112
IV. Berichtigung offener Unrichtigkeiten gemäß § 129 AO	113
D. Erlass aus Billigkeitsgründen	114
I. Die sachliche Unbilligkeit	115
II. Die persönliche Unbilligkeit	118
E. Die „Fristerschleichung“ aufgrund vergessener Minderungsgründe – steuerliche Ausgangslage (bisheriges Ergebnis)	120

3. Abschnitt

Weitere Anlässe zur Begehung einer „Fristerschleichung“ 122

A. Schuldhaftes Verstreichenlassen der Einspruchsfrist	123
B. Die „Fristerschleichung“ im finanzgerichtlichen Verfahren	126
I. Identische Fallgestaltung	126
II. Präklusion gemäß §§ 76 Abs. 3, 79b Abs. 3 FGO i. V. m. § 364b AO	127
III. Nachträgliche Änderung der durch die „Fristerschleichung“ hervorgerufenen Steuerrechtslage	129
1. Der Grundfall	131
2. Die „Erschleichung der Wiedereinsetzung“	132
IV. OLG Hamm v. 14.10.2008 – 4 Ss 345/08 (steuerrechtliche Seite)	134

2. Teil

Die Steuerhinterziehung durch „Fristerschleichung“ 138

1. Abschnitt

Der strafrechtliche Charakter der Steuerhinterziehung 139

A. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	139
I. Die Funktionsweisen des Rechtsguts	139
1. Der systemkritische Rechtsgutsbegriff	139
2. Der methodologische Rechtsgutsbegriff	142
II. Die Steuerhinterziehung	147
1. Der „Steuerbetrug“	147
2. Das Meinungsspektrum	152

a) Die überwiegende Ansicht in Rechtsprechung und Lehre	152
aa) Die Herleitung der <i>heutigen</i> Ansicht – zugleich: Abgrenzung von den <i>Tatobjekten</i>	152
bb) Das Steueraufkommen als konkreter Vermögensbestandteil	159
b) Schutz von Offenbarungspflichten	162
c) Sonstige Rechtsgutsbestimmungen	163
3. Der überzeugende Rechtsgutsansatz der Rechtsprechung und herrschenden Lehre	168
B. Deliktznatur der Steuerhinterziehung	168
I. Erfolgsdelikt	168
II. Gefährungsdelikt	169
1. Verletzung oder Gefährdung?	169
2. Abstrakte oder konkrete Gefahr?	177
a) Herleitung	177
b) Unberechtigte Systemkritik	182
3. Folgen für die Tatbestandsauslegung	187
a) Allgemeine Überlegungen	187
b) Konsequenzen für die Steuerhinterziehung	197
aa) Objektiver Tatbestand	197
bb) Subjektiver Tatbestand – zugleich: Ist die Steuerhinterziehung ein Blankett?	198
(1) Keine überschießende Innentendenz, sondern Vorsatz bezüglich der gefährlichen Handlung	199
(2) Richtigkeit der Steueranspruchstheorie	201
(3) Ist die Steuerhinterziehung ein Blankett?	210
(4) Die Steueranspruchstheorie und das Kompensationsverbot	216
cc) <i>Exkurs: Steuerhinterziehung trotz geleisteter Steueranrechnungsbeträge?</i>	217

2. Abschnitt

Rechtsgutsbeeinträchtigung durch „Fristerschleichung“ 223

A. Die Unbeachtlichkeit der Erfolgseinordnung – zugleich: Das Meinungsspektrum der „Fristerschleichung“	224
I. Die „Fristerschleichung“ als unproblematischer Fall der Vorteilerlangung?	224
II. Lösung über BGHSt 53, S. 99? (<i>Schützeberg</i> und <i>Weidemann</i>)	226
III. Die übrigen Ansichten zur „Fristerschleichung“	229
1. <i>Rolletschke</i> und <i>Weyand</i>	229
2. <i>Joecks</i>	231

3. OLG Hamm v. 14.10.2008 – 4 Ss 345/08 (steuerstrafrechtliche Seite)	232
a) Die Entscheidungen zur „Fristerschleichung“ (AG Münster, LG Münster, OLG Hamm)	232
b) Die Auseinandersetzung mit den von den Strafgerichten vorgebrachten Argumenten	235
aa) Keine steuerlich erheblichen Tatsachen und kein steuerrechtlicher Vorteil	235
bb) Die „Fristerschleichung“ als artverwandter Fall des Prozessbetruges	236
(1) Der „atypische“ Prozessbetrug	236
(2) BayObLG v. 28.11.1989 – RReg 4 St 188/89 und RGSt 20, S. 56	240
(3) Schlussfolgerung für die „Fristerschleichung“	246
cc) BGH v. 08.03.1983 – 5 StR 7/83	246
B. Steuern im Sinne des § 3 Abs. 1 AO	247
I. Geldleistung zur staatlichen Einnahmeerzielung auferlegt	247
1. Staatliche Einnahmeerzielung durch Unteilbarkeit der Steuerforderung	248
a) Der Wandel von der rechtswidrigen zur einheitlich bestandskräftigen Steuerforderung	248
b) Unbeachtlichkeit der Rechtsgrundtheorien	252
2. Auferlegt von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen	253
3. Kein unmittelbarer Sanktionscharakter	255
II. Entstehung der Leistungspflicht durch Tatbestandserfüllung	257
1. Die Fälle der „Fristerschleichung“	257
2. Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung – keine die Steuer begründenden Merkmale	260
3. Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den Wirkungen der Bestandskraft	263
a) Vorrang des Rechtsschutzes durch die Fachgerichte	264
b) Der Rechtsgedanke des § 79 BVerfGG	266
c) Die logischen Folgen – ius vigilantibus scriptum est	269
III. Das steuerrechtliche Ergebnis	271
C. Die Wirkungen für die Steuerhinterziehung – Übertragung der steuerrechtlichen Ergebnisse auf das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	271
I. Kein entgegenstehender Wille des Gesetzgebers (historische Auslegung)	272
1. Das Bedürfnis zu einer Klarstellung	272
2. Keine Äußerung des Gesetzgebers	274
3. Schlussfolgerungen für die historische Auslegung	275
II. Die Fälle der „Fristerschleichung“ – Steuerhinterziehung ohne gesetzlichen Steueranspruch	277
1. Nochmals zu den typischen Fällen der Steuerhinterziehung	277
2. Die „Fristerschleichung“ als ungerechtfertigter Steuervorteil	279

- a) Die Abgrenzung der Steuerverkürzung von der ungerechtfertigten Vorteilerlangung und die scheinbaren Folgen für die „Fristerschleichung“ 280
- b) Die Unbeachtlichkeit des materiellen Steueranspruchs für den Erfolg der ungerechtfertigten Vorteilerlangung – BGHSt 40, S. 109 283
- 3. Die strafrechtsdogmatische Herleitung – die Gestaltungswirkung als das maßgebliche Abweichungsverbot in den Fällen der „Fristerschleichung“ . . . 285

3. Abschnitt

Die Subsumtion der „Fristerschleichung“ unter den Tatbestand der Steuerhinterziehung – zugleich: Zusammenfassung der Ergebnisse		288
A.	Die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	288
I.	Das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber einer Finanzbehörde oder einer anderen Behörde . . .	290
1.	Das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen	291
2.	Das Angabenmachen gegenüber der Finanzbehörde oder einer anderen Behörde	295
II.	Das unrichtige oder unvollständige Angabenmachen in den Fällen der „Fristerschleichung“	296
1.	Der Grundfall	296
2.	Die „Erschleichung der Wiedereinsetzung“	297
B.	Die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils	298
I.	Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse	298
II.	Erfolgseintritt	299
1.	Der Grundfall	299
2.	Die „Erschleichung der Wiedereinsetzung“	302
3.	Keine Änderung der Steuerfestsetzung erforderlich	303
C.	Ursachen- und Zurechnungszusammenhang zwischen Tathandlung und Taterfolg . .	304
I.	Allgemein zum Erfordernis eines Ursachen- und Zurechnungszusammenhangs	304
II.	Die Fälle der „Fristerschleichung“	307
D.	Tatvorsatz und kein Verbotsirrtum in den Fällen der „Fristerschleichung“	307
E.	Endergebnis	309
Literaturverzeichnis		311
Sachverzeichnis		326

Einleitung

Das Steuerstrafrecht ist seit einigen Jahren in aller Munde.¹ Dafür sorgten mehrere aufsehenerregende Strafverfahren, die meist mit dem „Kauf“ eines elektronischen Datensatzes, ursprünglich aus dem Hause eines ausländischen Kreditinstitutes, ihren Anfang nahmen.² Weiter befeuert wurde die öffentliche Diskussion ferner mit zahlreichen Entscheidungen des seit Juni 2008 für diesen Bereich ausschließlich zuständigen 1. Strafsenats des Bundesgerichtshofs. Seine Urteile zur Strafzumessung in Steuerstrafsachen und zur Selbstanzeige sprechen eine klare Sprache – in Zeiten knapper Haushalte, Finanzkrisen und drohender Staatspleiten wird auch der Ton gegenüber Steuerhinterziehern deutlich rauer!³

Im Gegensatz zu dem öffentlichen Bewusstsein, in welches das Steuerstrafrecht unzweifelhaft gerückt ist, scheint sich die Strafrechtswissenschaft – von Vorreitern abgesehen⁴ – mit dieser Disziplin nur langsam anzufreunden. Denn wer glaubt, dem steuerstrafrechtlichen Tagesgeschehen steht eine gefestigte und um eine einheitliche Dogmatik bemühte Strafrechtswissenschaft gegenüber, der irrt. Nach den Gründen muss nicht lange gesucht werden. Das Steuerstrafrecht – allen voran der Tatbestand der Steuerhinterziehung – ist vollständig getränkt mit dem Steuerrecht. Man wird wohl konstatieren müssen, dass kaum eine andere Strafrechtsdisziplin so von einer außerstrafrechtlichen Rechtsmaterie abhängig ist, geradezu in ihr lebt und aufgeht, wie das Steuerstrafrecht. Es kommt daher nicht selten vor, dass sich strafrechtliche Probleme und ihr Lösungsansatz erst aus einem genauen Blick auf die Steuerrechtslage ergeben. Erst nachdem dieser getan ist, kann die Strafrechtswissenschaft ihre Arbeit aufnehmen und sich ihrem ureigensten Topos widmen: Liegt einer Tatbestandsverwirklichung wirklich eine Sozialschädlichkeit und somit überhaupt ein strafwürdiges Verhalten zugrunde?

Diesem Brückenschlag vom Steuerrecht zum Strafrecht widmet sich die vorliegende Arbeit. Sie versucht das erst kürzlich in einer letztinstanzlichen Entscheidung des Oberlandesgerichts Hamm aufgeworfene Problem der „*Fristerschleichung*“ zu

¹ Vgl. zu dieser Einschätzung auch *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, Vorwort zur 7. Aufl.

² Zur „Liechtenstein-Steueraffäre“ siehe insbesondere das Urteil des LG Bochum v. 26.01.2009 – 12 KLS 350 Js 1/08 (Fall Zumwinkel); BVerfG v. 09.11.2010 – 2 BvR 2101/09; aus der Literatur *Hilgers-Klautzsch*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 Rn. 608 ff.

³ Siehe allein zur *Strafzumessung* das Grundsatzurteil des BGH v. 02.12.2008, BGHSt 53, S. 71 und zur (Teil)Selbstanzeige das Urteil des BGH v. 20.05.2010, BGHSt 55, S. 180.

⁴ Hierzu zählen sicherlich die Werke: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht; *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen; als auch die Kommentierungen zur Steuerhinterziehung von *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 370 und neuerdings auch *Schmitz/Wulf*, in: MüKo-AO, § 370.

lösen, in der beide Rechtsmaterien unauflöslich ineinander zu verschwimmen scheinen.⁵ Ganz konkret geht es hierbei um die Frage, ob eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch in Fällen angenommen werden kann, in denen der Adressat eines rechtswidrigen Steuerbescheides versucht, durch das Erklären unwahrer Tatsachen eine von ihm versäumte Korrektur rückwirkend nachzuholen. Dieses Problem darf – wie vieles im Steuerstrafrecht – als weitestgehend ungeklärt angesehen werden.⁶

Die steuerrechtliche Ausgangslage soll folgender Fall der „Fristerschleichung“ verdeutlichen: Ein Steuerpflichtiger hat seine Steuererklärung pflichtgemäß bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt abgegeben. Daraufhin wird die Einkommensteuer entsprechend seiner Erklärung endgültig festgesetzt und ihm durch Steuerbescheid mittels einfachen Briefs bekannt gegeben. Nach Ablauf der Einspruchsfrist findet der Steuerpflichtige in seinen Steuerunterlagen weitere Rechnungen, die zusätzliche Werbungskosten belegen, aber fälschlicherweise in der betreffenden Erklärung nicht angegeben wurden und demzufolge auch nicht Eingang in den Einkommensteuerbescheid gefunden haben. Der Steuerpflichtige ruft nun das Finanzamt an und erkundigt sich nach dem Bearbeitungsstand seiner Steuererklärung. Nachdem er dem dortigen Veranlagungsbeamten *wahrheitswidrig* erklärt hat, er habe den versandten Steuerbescheid nicht bekommen, wird ihm ein neuer (inhaltsgleicher) Steuerbescheid bekannt gegeben. Gegen diesen erhebt der Steuerpflichtige sodann fristgerecht Einspruch und erwirkt im Rahmen der dort vorgenommenen Gesamtaufrollung der Steuerfestsetzung, dass die vergessenen Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Einkommensteuer wird letztlich in der Abhilfe- oder Einspruchsentscheidung durch neuen Steuerbescheid vermindert festgesetzt. Dieser Beispielsfall wird in dieser Arbeit als „*Grundfall der Fristerschleichung*“ behandelt.⁷

Damit sind die in Betracht kommenden Fälle der „Fristerschleichung“ aber noch nicht abschließend beschrieben. Es wäre dem Steuerpflichtigen auch möglich, nicht den Bestand des Steuerbescheides selbst vor der Finanzbehörde zu verheimlichen, sondern Umstände vorzugeben, die eine in Wirklichkeit nicht gegebene *Wiedereinsetzung in den vorigen Stand* ermöglichen. Denn auch dadurch wird das Einspruchsverfahren erfolgreich betrieben, obwohl bereits tatsächlich ein „rechtsbehelfsfester“ Steuerbescheid vorgelegen hat. Dieser insbesondere vom Oberlandesgericht Hamm beschriebenen Sachverhaltskonstellation soll im Folgenden als „*Erschleichung der Wiedereinsetzung*“ näher nachgegangen werden.⁸

⁵ OLG Hamm v. 14.10.2008 – 4 Ss 345/08 = wistra 2009, S. 80 (Vorinstanzen: AG Münster v. 22.02.2007 – 114 Cs 68/06; LG Münster v. 30.04.2008 – 4 Ns 110/07).

⁶ *Rolletschke*, in: *Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen*, § 370 Rn. 119, spricht von „noch nicht abschließend geklärt“.

⁷ So auch der Beispielsfall 1 bei *Rolletschke*, *PSr* 2006, S. 163; *ders.*, in: *Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen*, § 370 Rn. 117a; und der Beispielsfall 2 bei *Weyand*, *PSr* 2007, S. 134.

⁸ Siehe hierzu auch *Schützeberg*, *PSr* 2010, S. 91 ff.

In allen Fällen der „Fristerschleichung“ gründet sich das steuerstrafrechtliche Problem in dem Umstand, dass der Steuerpflichtige gegen eine Steuerforderung vorgeht, die sich allein aus dem Steuerbescheid, aber eben nicht aus den Steuergesetzen ergibt. Denn der Steuerpflichtige versucht mittels unrichtiger Tatsachen immer nur eine Korrektur seiner bereits unanfechtbar gewordenen Steuerfestsetzung zu bewirken, so dass schließlich diejenige Steuer festgesetzt wird, die er auch materiell-rechtlich schuldet. Zu einem solchen trickreichen Verhalten wird der Steuerpflichtige regelmäßig ab Versäumung seiner ihm eingeräumten Einspruchsfrist gezwungen, weil der Steuerbescheid von da an in Bestandskraft erwächst und nur noch ausnahmsweise korrigiert werden kann. Reduziert man die „Fristerschleichung“ auf den maßgeblichen steuerrechtlichen Sachverhalt, so erlangt der Steuerpflichtige durch sein täuschendes Verhalten gegenüber der Finanzbehörde zwar nur eine materiell-rechtlich zutreffende Steuerfestsetzung, die er aber nach Ablauf der Einspruchsfrist in dieser Form überhaupt nicht mehr beanspruchen dürfte.

Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO steht ganz wesentlich die Beantwortung der Frage an, ob eine Forderung hinterzogen werden kann, die sich originär nur aus einem Steuerbescheid ergibt und gerade nicht als materieller Steueranspruch der Verwirklichung eines Steuerbestandes entspringt. Die Reduzierung eines solchen „formellen“ Steueranspruchs muss daher entweder unter den tatbestandlichen Erfolg der *Steuerverkürzung* oder der *Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils* subsumiert werden können. Letztlich wird hierfür ein genauer Blick auf das Rechtsgut der Steuerhinterziehung und sein Verhältnis zur konkreten Tatbestandsausgestaltung unumgänglich sein.