

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

Materielles Steuerstrafrecht

Kurseinheit 1:

Tatbestand der Steuerhinterziehung

Version von März 2020

rechts
wissenschaft

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	3
Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung	5
1.1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten)	5
1.1.1 Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut.....	5
Zusammenfassung zu 1.1.1.:	9
1.1.2 Hinterziehung verfassungswidriger Steuern.....	10
Zusammenfassung 1.1.2:	14
1.1.3 Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt.....	15
Zusammenfassung 1.1.3:	19
1.2 Die Einzelheiten des Tatbestandes.....	20
1.2.1 Angaben machen.....	20
Zusammenfassung 1.2.1:	24
1.2.2 Steuerlich erhebliche Tatsachen	25
Zusammenfassung der Lektion 1.2.2:	30
1.2.3 Täuschung der Finanzbehörden	30
Zusammenfassung 1.2.3:	41
1.2.4 Die Verletzung von Berichtigungspflichten	41
Zusammenfassung der Lektion 1.2.4:	49
1.2.5 Die Verkürzung der Steuer als Taterfolg	50
Zusammenfassung der Lektion 1.2.5:	55
1.2.6 Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO	55
Zusammenfassung der Lektion 1.2.6:	61
1.2.7 Schätzung im Steuerstrafrecht	61
Zusammenfassung der Lektion 1.2.7:	66
1.2.8 Steuerverkürzung auf Zeit	66
Zusammenfassung der Lektion 1.2.8:	69
1.2.9 Kausalität im Steuerstrafrecht.....	69
1.2.10 Zurechnungszusammenhang.....	70
Zusammenfassung der Lektion 1.2.9:	70
1.2.11 Versuch	71
1.2.11.1 Subjektiver Tatbestand.....	71

1.2.11.2 Objektiver Tatbestand.....	72
Zusammenfassung der Lektion 1.2.10:	74

Einleitung

In diesem ersten Studienbrief geht es um die Grundlagen der Steuerhinterziehung. Es wird der Tatbestand näher erläutert. Des Weiteren findet eine Einordnung des Delikts der Steuerhinterziehung in das System der diversen Straftaten statt. Wichtig ist für das Verständnis der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Steuerstrafrechts auch eine Definition des Schutzgutes, die zu Beginn dieses Studienbriefes unternommen wird. Die mitunter kontrovers diskutierte Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Detailfragen der Steuerhinterziehung ist nur verständlich, wenn die Grundlagen dieses Delikts und die Einordnung in das System des Strafrechts betrachtet werden.

Die meisten Fälle, die als Beispiele oder als Fälle mit Lösung in diesem und den folgenden Studienbriefen dargestellt werden, stammen aus der anwaltlichen Praxis des Autors. Gerade an diesen praktischen Originalfällen lassen sich auch theoretische Grundlagen des Steuerstrafrechts und deren Auswirkungen in der Praxis gut erläutern.

Überdies wird dem Leser Gelegenheit gegeben, sich ein umfassendes Bild über die Praxis der Steuerstrafverteidigung zu machen. Die dargestellten Fälle erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Gerade im Steuerstrafrecht gilt, dass nahezu keine Fallgestaltung außerhalb der Vorstellbarkeit liegt. Die Kreativität der Bürger, die individuell zu zahlende Steuer durch leichtere oder schwere Täuschungshandlungen zu reduzieren, kennt keine Grenzen. Zumindest in der Vergangenheit konnte man auch den Eindruck gewinnen, dass das Unrechtsbewusstsein gerade bei vermeintlich leichteren Steuerhinterziehungen vielfach nicht vorhanden war. Kleinere Täuschungen des Finanzamts rangieren in der Betrachtung in der Bevölkerung auf Ebene von Tempoverstößen im Straßenverkehr.¹ Umso überraschender ereilt dann den Täter die Strafe, die gesetzlich vorgesehen ist.

Änderungen sind insbesondere vor dem Hintergrund der öffentlichen Diskussion, in Bezug auf Steuerfälle aus jüngerer Vergangenheit zu erwarten, in denen systematische Steuerverkürzungen in größerem Ausmaß vorgenommen wurden. Diese Diskussion hat begonnen mit der Frage der Zulässigkeit des Ankaufs so genannter Steuer-CDs. Es besteht die Möglichkeit, dass diese jüngste Diskussion um gängige Steuervermeidungsstrategien durch Nutzung von Gesellschaften in Niedrigsteuergeländern lediglich eine Zwischenstation auf dem Weg zu einem strengeren Steuerstrafrecht darstellt. Auf EU-Ebene wurde eine schwarze Liste der Staaten verkündet², die sich geweigert haben mit der EU gegen Steuerflucht zusammenzuarbeiten. Ab dem 30.09.2018 findet der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen statt,³ für den Austausch am

1 Bode/Gralla, Massenphänomen Steuerhinterziehung – Eine kriminalökonomische Betrachtung, ZWH 2017, 7.

2 Amtsblatt der Europäischen Union C 386 vom 14. November 2019, S. 2.

3 BMF, Schreiben vom 28.06.2018 – IV B 6 – S 1315/13/10021; BMF, Schreiben vom 26.06.2019 – IV B 6 – S 1315/13/10021 :05, DOK 2019/0495308. https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/CRS/Allgemeine_Informationen/Allgemeine_Informationen_node.html#TeilnehmendeStaaten. Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz -

30.09.2019 gilt das aktualisierte Schreiben des BMF (BMF, Schreiben vom 26.06.2019 – IV B 6 – S 1315/13/10021:052). Der Austausch findet zwischen den EU-Staaten und Drittstaaten statt, die entweder mit der EU oder mit der Bundesrepublik Deutschland ein Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch abgeschlossen haben. Auf nationaler Ebene sind die Mitteilungspflichten der § 138 und § 138b AO für die Steuerpflichtigen mit Auslandsbezug ergänzt worden, um das Verstecken von Einkünften zu erschweren. Weitere Berichtspflichten, die von der OECD auf den Weg gebracht wurden, gelten seit dem 01.01.2020, danach sollen „Intermediären“, zu denen auch Steuerberater und Rechtsanwälte zählen, bestimmte Berichtspflichten obliegen. Danach werden – in starker Anlehnung an die EU-Änderungsrichtlinie 2018/822 zur EU-Amtshilfe-Richtlinie 2011/16 – sehr komplexe Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in die AO aufgenommen (§§ 138d–138i AO) und ein entsprechender automatisierter Informationsaustausch innerhalb der EU geregelt (§ 7 EUAHiG).

Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung

1.1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten)

1.1.1 Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut

Von den in § 369 Abs. 1 AO genannten Steuerstraftaten ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) der zentrale Tatbestand des Steuerstrafrechts. Um den Tatbestand des § 370 AO zu verstehen, ist zunächst zu klären, welches Rechtsgut durch diese Vorschrift geschützt werden soll.

Das Gesetz definiert das Schutzgut der Steuerhinterziehung nicht. Es ist darüber hinaus noch eine vom Bestimmtheitsgebot von Art. 103 Abs. 2 GG gedeckte Blankettvorschrift, die die Strafbarkeit an die Verletzung anderer steuerlicher Pflichten knüpft. Gleichwohl ist wichtig, eine genaue Bestimmung dieses Begriffs vorzunehmen, weil nur im Fall der Verletzung dieses Schutzgutes strafrechtlichen Konsequenzen des § 370 AO greifen. Diese Frage wird teilweise recht kontrovers diskutiert.

Nach herrschender Meinung, insbesondere der Obergerichte geht es beim Schutzgut der Steuerhinterziehung um die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs bzw. um das **öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart**⁴.

BGH: „Geschütztes Rechtsgut des § 370 Abs. 1 AO ist das öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen (BGHSt 40, 109 = wistra 1994, 194, BGH, Urteil vom 25.04.2017 – 1 StR 606/16, StraFO 2017, 242). Die Pflicht des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beruht auf Umständen, bei deren Vorliegen jedermann im Interesse des staatlichen Steueraufkommens zum Handeln verpflichtet ist. Das Rechtsgut des § 370 AO wird unabhängig von individuellen Bindungen des Täters geschützt.“

Der Tatbestand macht hier nicht nur an der Richtigkeit, sondern auch der Rechtzeitigkeit fest. Da das öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen geschützt ist, ist es genauso strafwürdig, die Steuererklärung zu spät einzureichen, konsequenterweise auch dann, wenn es nur zu einer zeitweiligen Verzögerung der Steuerfestsetzung kommt.

BEISPIEL:

Ein Bürger versäumt es, trotz einer Erklärungspflicht eine Steuererklärung einzureichen, oder reicht diese unvollständig ein, indem bestimmte Einkünfte „vergessen werden“, die man gegebenenfalls später nachreichen möchte.



4 BGH, Urteil vom 25.01.1995, 5 StR 491/94, wistra 1995, 189; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 2.

Diese Definition wird insofern zu Recht kritisch beleuchtet, weil auch Vorgänge eine Steuerhinterziehung darstellen, die nichts mit einem Steueranspruch des Staates zu tun haben. Der Steueranspruch des Staates bedeutet immer eine Zahllast des Steuerpflichtigen an den Staat. Systembedingt oder aufgrund von Überzahlungen kann es jedoch auch zu Erstattungsansprüchen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat kommen. Zu denken ist hier zunächst an das System der Umsatzsteuer. Dort steht der Verpflichtung, Umsatzsteuer zu erheben und zu zahlen, der Anspruch aus Vorsteuererstattungsansprüchen der Unternehmer gegenüber. Sollte also ein Unternehmer zu Unrecht Vorsteuer geltend machen, schädigt er nicht den Steueranspruch des Staates, beschädigt jedoch das fiskalische Steueraufkommen, weswegen auch die Geltendmachung nicht existenter Vorsteueransprüche vom Schutzbereich der Steuerhinterziehung umfasst sind. Dazu zählt auch die Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Nichtanmeldung von Umsätzen aus Scheinausgangsrechnungen im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells.⁵

An anderer Stelle wird der Schutzbereich sehr weit formuliert: Die Steuerhinterziehung schützt die Vermögensinteressen des Staates, weswegen sinnvollerweise das Schutzgut der Steuerhinterziehung das Vermögen des Staates ist, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert⁶. Diese Definition könnte jedoch zu weit sein, weswegen sich der Meinung des Bundesgerichtshofs anzuschließen ist. Die Gefährdung der Vermögensinteressen des Staates ist nämlich auch außerhalb des Steuerrechts möglich. So ist denkbar, dass im Rahmen der - ggf. privatrechtlichen - Erfüllung öffentlicher Aufgaben das Vermögen des Staates durch betrügerische Handlungen, Untreuehandlungen oder sonstige Delikte gefährdet bzw. beschädigt wird.



FALL: Ein Steuerbürger verschweigt erhebliche Einkünfte aus Kapital in der Schweiz. Er reicht gleichwohl eine Steuererklärung bei dem zuständigen Finanzamt ein und beantragt die alte Eigenheimzulage (1995-2005), die ihm gewährt wird. Sie hätte ihm unter Einbeziehung der schweizer Kapitaleinkünfte nicht zugestanden, da die Einkommensgrenze des § 5 EigZulG überschritten worden ist, was die Finanzbehörde nicht wusste.

LÖSUNG: Das Verschweigen der Einkünfte aus dem Vermögen in der Schweiz stellt klar eine Steuerhinterziehung dar. Das Vermögen des Staates in Form der Nichterfüllung des Steueranspruchs ist verletzt. Die Täuschung der Finanzbehörde im Bereich der Eigenheimzulage stellt demgegenüber keine Steuerhinterziehung dar. Es ist zwar das Vermögen des Staates verletzt, weil es unberechtigt zur Gewährung der Eigenheimzulage gekommen ist. Allerdings ist das Recht der Eigenheimzulage nicht Teil des Steuerrechts. Aus diesem Grund stellt diese Täuschung einen Betrug, § 263 StGB, dar, weil im Rahmen der Steuerhinterziehung nur das Vermögensinteresse des Staates geschützt ist, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert.

Auch im Rahmen des Baukindergeldes, das rückwirkend zum 1.1.2018 beantragt werden kann, ist eine Einkommensgrenze vorgesehen, die nicht nur durch verschwiegene ausländische Einkünfte unterschritten werden darf.

5 BGH, Beschluss vom 07.09.2016 – 1 StR 57/16, wistra 2017, 158.

6 Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO, Rn. 6, m.w.N.

HINWEIS:

Der Berater muss hier Vorsicht walten lassen: Während die Steuerhinterziehung aus der Nichterklärung der schweizer Einkünfte straffrei werden kann, wenn eine wirksame Selbstanzeige abgegeben wurde, verbleibt es trotz Selbstanzeige bei der Strafbarkeit des Betrugers wegen des unberechtigten Antrages auf Eigenheimzulage oder Baukindergeld.

Auch die Zuständigkeit der Strafermittlungsbehörde wird durch das Hinzutreten des Betrugsdelikts erweitert auf die Staatsanwaltschaft. In der Praxis kann dies eine erhebliche Erhöhung des potentiellen Strafmaßes oder der Geldauflage im Falle der Einstellung wegen Geringfügigkeit nach sich ziehen. Erfahrungsgemäß gestalten sich die „Preise“ bei der Staatsanwaltschaft deutlich höher. Während im Falle eines niedrigen fünfstelligen Hinterziehungsbetrages noch eine Einstellung wegen Geringfügigkeit denkbar erscheint, ist dies im Falle des Betrugers bzw. der Untreue/des Diebstahls nicht wahrscheinlich.

Aus der Definition des Schutzgutes als Vermögen des Staates, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert, ergibt sich auch die anschauliche Begründung dafür, dass die Steuerhinterziehung als ein Vermögensdelikt bezeichnet wird⁷. Es steht damit in einer Reihe mit dem Betrug und anderen Vermögensdelikten.

Das Angriffs- und Tatobjekt, an denen sich das Delikt in aller Regel vollzieht, ist der jeweilige staatliche Steueranspruch. An anderer Stelle wird vertreten, das Angriffs- und Tatobjekt sei die behördliche Kenntnis vom Sachverhalt, der den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 38 AO. Dieser Definition liegt das wesentliche Merkmal der Täuschung des Staates zu Grunde.

Die Hauptverbotsnorm der Steuerhinterziehung, § 370 AO steht überdies im europäischen Kontext. Deren Absatz 6 interpretiert das Schutzgut europäisch, indem die Vermögensinteressen der Mitgliedstaaten der EU und der EFTA Staaten mit einbezogen werden:

§ 370 Abs. 6 AO: Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. 1. 2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

Demnach sind also auch die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Mitgliedstaaten von EU und EFTA sowie die Umsatz- und Verbrauchsteuern dieser Staaten vom Schutzgut umfasst.

Der Schutzguterweiterung durch die weite im europäischen Kontext stehende Interpretation kommt im internationalen Warenverkehr eine erhebliche Bedeutung zu. Durch Schaffung einer

7 Rolletschke, Steuerstrafrecht, S. 2, Kohlmann/Ransiek § 370 Rn. 54.

Zollunion und der damit verbundenen Abschaffung von Binnenzollgrenzen innerhalb der EU werden Einfuhrabgaben ausschließlich durch Grenzübertritt in die EU von den jeweiligen nationalen Zollbehörden erhoben. Das bedeutet, dass für einen Einfuhrvorgang unabhängig von dem Ort der Einfuhr der Einfuhrzoll der Europäischen Union zzgl. abhängig von dem jeweiligen Einfuhrmitgliedstaat die Einfuhrumsatzsteuer in der jeweiligen Höhe erhoben wird. Sollte die Verwendung der Ware zwar in Deutschland geplant sein, findet aber die Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat statt, findet die Umsatzbesteuerung nach dem Umsatzsteuerrecht des jeweiligen Einfuhrstaates der EU statt.



BEISPIEL:

Eine Warenlieferung mittels des Seeweges aus den USA wird über Rotterdam nach Deutschland geführt. Wenn der Einführer keinerlei Vergünstigungen / Vereinfachungen nutzt, entsteht bei Eintritt der Ware in die EU in Rotterdam sowohl der EU Zoll als auch die niederländische Einfuhrumsatzsteuer. Gleiches gilt (zunächst) für die Verbrauchsteuern. Sollte es sich beispielsweise um ein Energieerzeugnis handeln, entsteht bei Einfuhr der Ware in den Niederlanden die dortige Energiesteuer. Aufgrund von Besonderheiten entsteht zusätzlich bei Weiterlieferung der Ware nach Deutschland deutsche Energiesteuer.

Da die Einfuhrvorgänge auch von anderen Mitgliedstaaten gesteuert werden können, was nach Art. 179 UZK ab dem 1. Mai 2016 auch dezentral möglich sein soll, ist es nur konsequent, in den Bereich der in Deutschland strafbaren Steuerhinterziehung auch die Abgaben der Mitgliedstaaten der Europäischen Union einzubeziehen. Es sind schließlich nur „logistische Zufälligkeiten“ bedingt durch den Warentransportweg, die eine Einfuhrabgabe in anderen Mitgliedstaaten entstehen lassen. Inwieweit dies auch praktisch im Rahmen von Ermittlungen bzw. im Rahmen der Strafverfolgung umgesetzt wird, ist abhängig von dem jeweiligen Mitgliedstaat zu beurteilen. Eine Zusammenarbeit der nationalen Strafermittlungsbehörden begegnet derzeit noch erheblichen praktischen Problemen.

Ein älterer Absatz, der aber nach wie vor Geltung besitzt, gibt den Eindruck der Ausweitung des Schutzgutes auf die Vermögensinteressen der Staaten der gesamten Welt: § 370 Abs. 7 AO. Demnach sollen die vorherigen Absätze auch für Taten gelten, die außerhalb des Geltungsbereiches der AO begangen wurden.



BEISPIEL:

Es stellt ein nicht selten vorkommendes Delikt dar, Waren aus der EU mit fingierten / günstigeren Ausfuhrrechnungen in die russische Föderation zu liefern, um die russischen Finanzbehörden über die Höhe der Einfuhrabgaben zu täuschen. Neben der Strafbarkeit für solches Vorgehen in Russland stellt sich die Frage, inwieweit dieses in Deutschland strafbar ist, werden hier doch im Rahmen der Ausfuhrabwicklung keine Zölle oder deutsche Steuern hinterzogen, weil die Ausfuhr keinerlei Abgaben dieser Art hervorruft.

Diese Frage wird steuerrechtsdogmatisch nicht eindeutig gelöst. Rechtlich dürfte die Subsumtion unter den Tatbestand des § 370 AO schwer fallen, da die Annahme einer Steuerhinterziehung immer auch die Täuschung einer Finanzbehörde oder anderen Behörde im Sinne des Gesetzes

voraussetzt. Hier setzt die Literatur an. Ausländische Behörden, bei denen dieser aus der Praxis entnommene echte Fall vorkommt, lassen sich – trotz Wortlaut des Gesetzes – schwerlich in den Bereich des Schutzgutes der Steuerhinterziehung nach § 370 AO subsumieren. Ausländische Behörden können nicht als Finanzbehörde im Sinne des § 370 Abs. 1 AO angesehen werden, weil dieser Begriff in § 6 Abs. 2 AO als Behörde der deutschen Finanzverwaltung definiert wird.⁸

BEISPIEL:

Ein Logistiker muss, um Ware zeitnah in ein Drittland einführen zu können, durch Bestechungszahlungen an die Zollbeamten einen Anreiz bieten. Die Berechnung des Bestechungsgeldes orientiert sich an dem Wert der Ware. Darüber wird der Zollbeamte getäuscht. Stellt dies Steuerhinterziehung dar?



Denkbar wäre, die ausländische Behörde als eine andere Behörde im Sinne des Gesetzes anzusehen. Dies greift jedoch nur bei der Tatbegehung durch aktives Handeln. Bei Unterlassungsbegehungen ist der Ausschluss einfacher. Hier beschränkt § 370 Abs. 1 Nr. 2 die Tatbegehung auf Finanzbehörden. Das bedeutet, zumindest der Fall, in dem es im außereuropäischen Ausland versäumt wird, eine Steuer anzumelden, fällt nicht unter das Schutzgut der deutschen Steuerhinterziehung. Ob diese Differenzierung sinnvoll ist, soll an dieser Stelle nicht diskutiert werden.

Praktisch findet in Deutschland keine Verfolgung in Bezug auf Abgaben von Staaten außerhalb der EU statt - es sei denn im Rahmen der Amtshilfe auf Bitten der Behörde des jeweiligen Drittlandes - und dann auch nur in dem Fall, dass es ein Amtshilfeabkommen gibt. Dies mag insofern als inkonsequent angesehen werden, weil gerade Deutschland im Ausland darauf drängt, eine Unterstützung der dortigen Behörden bei der Ermittlung der Hinterziehung deutscher Steuern auf Kapitaleinkünfte zu erhalten. Ob sich diese Sichtweise in der Zukunft ändert, bleibt abzuwarten.

Derzeit erscheint es nicht sinnvoll, die Definition des Schutzgutes der Steuerhinterziehung über den europäischen Kontext hinaus auszudehnen.

Zusammenfassung zu 1.1.1.:

1. Das Schutzgut der Steuerhinterziehung ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, also das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart.
2. Umfasst sind auch Erstattungsansprüche, auch wenn diese nicht direkt dem Steueranspruch des Staates zuzuordnen sind. Sofern die Erstattungsansprüche dem Steuerrecht unterfallen, sind diese auch durch den Deliktstyp der Steuerhinterziehung geschützt.

8 Schmitz/Wulf in Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO Rn. 355.