

**Mendel Verlag**

Schriftenreihe  
des Europäischen Forums  
für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.  
an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 41

**Zollrechtliche Bewilligungen und  
der Straftatbestand der Zollhinterziehung  
gemäß § 370 AO**

von

**Stephan Michael Kastner**

**Mendel Verlag**

## D 6

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Gerichtsstraße 42, 58452 Witten

Telefon: +49-2302-202930

Fax: +49-2302-2029311

E-Mail: [info@mendel-verlag.de](mailto:info@mendel-verlag.de)

Internet: [mendel-verlag.de](http://mendel-verlag.de)

ISBN 978-3-930670-68-0

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.,  
Universitätsstr. 14-16, 48143 Münster, E-Mail: [efa@uni-muenster.de](mailto:efa@uni-muenster.de)

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafenweg 22, 48155 Münster, Internet:  
[www.KJM.de](http://www.KJM.de)

© 2009 by Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 58452 Witten

Meiner Frau Julia  
und meiner Tochter Sophie Luise



# Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2009 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster als Dissertation angenommen. Rechtsakte der EU, Gesetzgebung, Rechtsprechung sowie Literatur konnten bis einschließlich September 2008 berücksichtigt werden.

Mein Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang, für das mir entgegengebrachte Vertrauen sowie die stetige Begleitung und Unterstützung der Arbeit. Ebenso danke ich Herrn Professor Dr. Mark Deiters, der nicht nur das Zweitgutachten erstellt hat, sondern an der „Schnittstelle zwischen Zollrecht und Strafrecht“ wertvolle Hilfe geleistet hat.

Besonders herzlich möchte ich meiner Frau Julia danken. Durch ihre andauernde Geduld und die stetige Unterstützung meines Vorhabens hat sie maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Einen großen Anteil an der Fertigstellung hatte darüber hinaus meine Tochter Sophie Luise, die durch ihre bevorstehende Geburt das „Projekt Dissertation“ zum Ende hin noch einmal beflügelt hat. Meinem Vater Erwin und meiner Mutter Marie-Theres schließlich gebührt herzlicher Dank für das mehrfache Korrektur-Lesen der Arbeit.

Münster, im Mai 2009

Stephan Kastner





# Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Literaturverzeichnis .....	XXI
Abkürzungsverzeichnis .....	XXIX
<b>Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Bedeutung von Genehmigungen, Erlaubnissen und Bewilligungen .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Zollrechtliche Bewilligungen.....</b>	<b>1</b>
<b>C. Strafrechtlicher Zusammenhang.....</b>	<b>5</b>
<b>D. Vorgehensweise.....</b>	<b>5</b>
<b>Erster Teil: Steuer-/Zollhinterziehung gemäß § 370 AO.....</b>	<b>7</b>
<b>A. Allgemeine Überlegungen.....</b>	<b>7</b>
<b>B. Der Straftatbestand des § 370 AO .....</b>	<b>9</b>
<b>Zweiter Teil: Auswirkungen von Bewilligungen auf die Strafbarkeit .....</b>	<b>27</b>
<b>A. Zollrechtliche Bewilligungen.....</b>	<b>27</b>
<b>B. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 1. Variante AO.....</b>	<b>32</b>
<b>C. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2. Variante AO.....</b>	<b>34</b>
<b>D. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....</b>	<b>41</b>
<b>E. Zwischenergebnis / Zusammenfassung zum zweiten Teil .....</b>	<b>52</b>
<b>Dritter Teil: Strafbarkeit bei „Mängeln“ der Bewilligung .....</b>	<b>53</b>
<b>A. Übertragbarkeit der Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät ....</b>	<b>53</b>
<b>B. Erstes Problemfeld: (Un-)Wirksamkeit der Bewilligung .....</b>	<b>65</b>
<b>C. Zweites Problemfeld: Inhaltliche Vorgaben und Nebenbestimmungen.....</b>	<b>114</b>
<b>D. Zusammenfassung zum dritten Teil .....</b>	<b>128</b>

**Vierter Teil: Strafbarkeit bei Widerruf / Rücknahme der Bewilligung ..... 131**

- A. Verwaltungsrechtliche Grundlagen..... 131**
- B. Strafrechtliche Folgen des Widerrufs der Bewilligung..... 136**
- C. Strafrechtliche Konsequenzen der Rücknahme der Bewilligung.. 153**
- D. Zusammenfassung / Zwischenergebnis zum vierten Teil ..... 157**

**Fünfter Teil: Strafbarkeit bei rückwirkenden Bewilligungen..... 159**

- A. Verwaltungsrechtliche Grundlagen..... 159**
- B. Strafrechtliche Folgen der rückwirkenden Bewilligung ..... 161**
- C. Zusammenfassung zum fünften Teil..... 171**

**Zusammenfassung und Ausblick..... 173**

- A. Zusammenfassung..... 173**
- B. Exkurs: Irrtümer als Verbotsirrtümer ..... 176**
- C. Ausblick..... 178**

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Literaturverzeichnis .....	XXI
Abkürzungsverzeichnis .....	XXIX
<b>Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Bedeutung von Genehmigungen, Erlaubnissen und Bewilligungen .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Zollrechtliche Bewilligungen.....</b>	<b>1</b>
<b>C. Strafrechtlicher Zusammenhang.....</b>	<b>5</b>
<b>D. Vorgehensweise.....</b>	<b>5</b>
<b>Erster Teil: Steuer-/Zollhinterziehung gemäß § 370 AO.....</b>	<b>7</b>
<b>A. Allgemeine Überlegungen.....</b>	<b>7</b>
I. Strafnormen.....	7
II. Straftatbestände der Abgabenordnung .....	8
<b>B. Der Straftatbestand des § 370 AO .....</b>	<b>9</b>
I. Objektiver Tatbestand .....	9
1. Steuerlich / zollrechtlich erhebliche Tatsachen.....	9
2. Unrichtige oder unvollständige Angaben.....	9
3. Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden.....	11
4. Pflichtwidriges Nicht-Verwenden von Steuerzeichen oder -stemplern.....	12
5. Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs .....	12
II. Subjektiver Tatbestand / Vorsatz .....	12
III. Rechtswidrigkeit .....	13
IV. Schuld.....	14
V. Versuch.....	15
VI. Irrtümer .....	15
1. Allgemein: Tatbestandsirrtum .....	15
2. Allgemein: Verbotsirrtum.....	16
3. Allgemein: Irrtümer betreffend deskriptive Tatbestandsmerkmale ..	17
4. Allgemein: Irrtümer betreffend normative Tatbestandsmerkmale ....	17
5. Allgemein: Irrtümer betreffend Blankett-Tatbestände .....	18

6. Sonderfall: Irrtümer im Steuer- und Zollstrafrecht .....	19
a) Irrtum über deskriptive Tatbestandsmerkmale.....	20
b) Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale .....	20
c) Irrtum über „Blankett-Verweisungen“ .....	21
aa) Lehre von Blankett-Tatbeständen .....	21
bb) Lehre von (weiteren) normativen Tatbestandsmerkmalen....	24
cc) Stellungnahme.....	25

**Zweiter Teil: Auswirkungen von Bewilligungen auf die Straffbarkeit ..... 27**

<b>A. Zollrechtliche Bewilligungen.....</b>	<b>27</b>
I. Definition der Bewilligung .....	27
II. Erscheinungsformen der Bewilligung.....	27
III. Verfahrensrecht .....	28
1. Abschließende Regelungen des Zollkodex .....	28
2. Teilregelungen im Zollkodex .....	29
3. Fehlende Regelungen im Zollkodex .....	31
IV. Verfahrensgrundsätze .....	32
1. Antragsgebundenheit der Bewilligung.....	32
2. Amtsermittlungsgrundsatz .....	32
3. Ermessensentscheidung.....	32
<b>B. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 1. Variante AO.....</b>	<b>32</b>
I. Beeinflussung der „Unrichtigkeit“ der Tatsachen.....	33
II. Einordnung des Merkmals der „Unrichtigkeit“ der Angaben.....	33
<b>C. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2. Variante AO.....</b>	<b>34</b>
I. Beeinflussung der „Vollständigkeit“ der Erklärung.....	34
II. Rechtliche Einordnung.....	35
1. Tatbestandsmerkmal „Unvollständigkeit“ .....	35
2. Bewilligung als Rechtfertigungsgrund.....	35
3. Bewilligung als Tatbestandsausschluss .....	36
4. Stellungnahme .....	36
a) Umfang der Erklärungspflicht .....	36
b) Vergleich der Merkmale der „Unrichtigkeit“ und der „Unvollständigkeit“ .....	38
c) Strafrechtssystematische Betrachtung .....	39
d) Annäherung an das Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	39
5. Zwischenergebnis.....	41

<b>D. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....</b>	<b>41</b>
I. Beeinflussung der Erklärungspflichten.....	41
II. Einordnung des Erfordernisses der „Pflichtwidrigkeit“ .....	41
1. Bewilligung als Rechtfertigungsgrund.....	41
2. Bewilligung als Tatbestandsausschluss.....	43
3. Stellungnahme.....	44
a) Wortlaut des Gesetzes.....	44
b) Gesamtzusammenhang / Ausnahmecharakter der Bewilligung... ..	44
c) Vergleich mit Fahrlässigkeitstaten.....	44
d) Beseitigung der zollrechtlichen Erklärungspflichten.....	45
e) Normenhierarchie.....	45
f) Systematik Tatbestand – Rechtswidrigkeit.....	46
g) Keine „Gesamttatbewertung“ .....	46
h) Sinn und Zweck der Strafvorschrift.....	47
i) Bundesgerichtshof vs. OLG Bremen und KG Berlin .....	47
j) Zugeständnisse.....	48
k) Entscheidung des BGH vom 21.02.2001 .....	49
l) Verbleibende Pflichten.....	51
<b>E. Zwischenergebnis / Zusammenfassung zum zweiten Teil .....</b>	<b>52</b>
<b>Dritter Teil: Strafbarkeit bei „Mängeln“ der Bewilligung .....</b>	<b>53</b>
<b>A. Übertragbarkeit der Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät ....</b>	<b>53</b>
I. Überblick – Grundkonstellation.....	54
1. Verknüpfung zwischen Verwaltungs- und Strafrecht.....	54
a) Tatsächliche Verknüpfung.....	55
b) Verknüpfung durch die Strafnorm .....	55
aa) Verwaltungsrechtsakzessorietät .....	55
bb) Verwaltungsaktakzessorietät .....	56
cc) Stellungnahme.....	56
2. Folgen der Verwaltungsaktakzessorietät.....	56
a) Tatbestandsausschluss bei präventivem Verbot .....	57
b) Rechtfertigungsgrund bei repressivem Verbot.....	57
II. Übertragbarkeit auf die Wirkung von Bewilligungen.....	58
1. § 370 AO als „Verbotsnorm“.....	58
2. Genehmigungabhängigkeit des § 370 AO.....	58
a) „Unmittelbare Genehmigungabhängigkeit“ des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	58
b) „Unmittelbare Genehmigungabhängigkeit“ des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	59

c)	„Mittelbare Genehmigungsabhängigkeit“ durch vorherige Bewilligung.....	60
3.	Gleichbehandlung.....	60
a)	Grundsätzliche Genehmigungsabhängigkeit .....	60
b)	Gesetzessystematik .....	60
c)	Ergebnis der Straflosigkeit.....	61
d)	„Regelungslücke“ für mittelbare Beeinflussung.....	61
e)	Bestätigung der vorstehenden Ausführungen .....	61
aa)	Repressives Verbot.....	62
bb)	Präventives Verbot .....	62
cc)	Stellungnahme.....	62
(1)	Wortlaut des § 370 AO .....	62
(2)	Zweck des § 370 AO .....	63
(3)	Blankettnormcharakter des § 370 AO .....	63
(4)	Zwischenergebnis .....	64
f)	Stellungnahme / Zusammenfassung .....	64
<b>B.</b>	<b>Erstes Problemfeld: (Un-)Wirksamkeit der Bewilligung .....</b>	<b>65</b>
I.	Verwaltungsrechtliche Grundlagen .....	65
1.	Begriff der Wirksamkeit.....	65
a)	Äußere Wirksamkeit .....	65
b)	Innere Wirksamkeit.....	66
2.	Zeitpunkt der Wirksamkeit.....	66
a)	Zeitpunkt der äußeren Wirksamkeit.....	66
b)	Zeitpunkt der inneren Wirksamkeit .....	67
c)	Rückwirkende innere Wirksamkeit.....	68
3.	„Strafrechtliche Wirksamkeit“ .....	69
4.	Behördliche „Duldung“ .....	71
II.	Strafrechtliche Folgen der Wirksamkeit der Bewilligung .....	72
1.	Ursprünglich rechtmäßige Bewilligung .....	72
2.	Ursprünglich rechtswidrige Bewilligung .....	73
a)	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	73
aa)	Theorie der strengen Verwaltungsaktakzessorietät.....	73
bb)	Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät ..	73
cc)	Stellungnahme.....	73
b)	Überprüfung.....	74
aa)	Grundlage für einen „Rückgriff“ auf Mißbrauchsüberlegungen.....	74
(1)	Gesetzliche Regelungen .....	74
(2)	„Allgemeines Missbrauchsprinzip“ .....	74

bb)	Vergleich mit Zollstrafrecht .....	75
(1)	Begründung für die Einschränkung der Anwend- barkeit .....	75
(2)	Besonderheiten des Zollstrafrechts .....	76
c)	Differenzierung auf der Basis der Gründe für die Rechtswidrigkeit? .....	77
aa)	Vorsätzliche Täuschung, Drohung, Bestechung etc. ....	77
(1)	Entfall des Tatbestandsausschlusses .....	77
(2)	Fortwirkung des Tatbestandsausschlusses .....	78
(3)	Stellungnahme .....	78
(a)	Analogieverbot .....	78
(b)	Konkretisierung des Straftatbestandes durch Bewilligung .....	78
bb)	„Schlichte Irrtümer“ .....	79
d)	Versuchsstrafbarkeit .....	79
aa)	Untauglicher Versuch oder Wahndelikt? .....	81
bb)	Versuchsbeginn mit „unlauterem Antrag“ auf Erteilung der Bewilligung .....	82
(1)	Anhaltspunkte der Definition .....	83
(2)	Beispiele .....	83
(3)	Lösungsansätze .....	84
(a)	Rechtsansicht von Bender .....	84
(b)	Argumente für einen Versuchsbeginn .....	87
(c)	Argumente gegen einen Versuchsbeginn .....	89
(d)	Stellungnahme .....	90
bb)	Versuchsbeginn mit Erteilung der Bewilligung .....	91
cc)	Versuchsbeginn mit späterer Handlung / Unterlassung .....	92
(1)	Trennung der Sachverhalte .....	92
(2)	Betrachtung der Gesamtkonstellation .....	93
(3)	Stellungnahme .....	93
e)	Außersteuerliche Straftatbestände .....	95
aa)	Subventionsbetrug gemäß § 264 StGB .....	95
bb)	Betrug gemäß § 263 StGB .....	95
(1)	Anwendbarkeit des § 263 StGB .....	95
(2)	Tatbestandsvoraussetzungen des § 263 StGB .....	96
f)	Zwischenergebnis .....	96
3.	Nachträglich rechtswidrige Bewilligung .....	97
III.	Strafrechtliche Folgen der Unwirksamkeit der Bewilligung .....	98
1.	Kein Antrag auf Bewilligung .....	98
a)	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	98
b)	Überprüfung .....	99

c)	Irrtum über das Erfordernis einer Bewilligung.....	99
aa)	Bezugspunkte des Irrtums.....	99
bb)	Einordnung der Bezugspunkte des Irrtums.....	99
(1)	Unrichtigkeit / Unvollständigkeit der Angaben .....	99
(2)	Pflichtwidrigkeit der Unterlassung.....	100
cc)	Rechtsfolge des Irrtums .....	100
(1)	Irrtum betreffend die Richtigkeit und Vollständigkeit von Angaben.....	100
(2)	Irrtum betreffend die Pflichtwidrigkeit der Nicht- Abgabe einer Erklärung.....	101
dd)	Zusammenfassung.....	102
2.	Fehler bei der Bekanntgabe der Bewilligung.....	102
a)	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	102
b)	Überprüfung.....	103
c)	Irrtümliche Annahme der Wirksamkeit.....	103
3.	Nichtigkeit der Bewilligung.....	104
4.	Behördliche Duldung .....	104
a)	Strafrechtliche Auswirkungen einer Duldung.....	105
aa)	„Passive Duldung“ .....	105
bb)	„Aktive Duldung“ .....	105
(1)	Kein Entfall der Strafbarkeit .....	105
(2)	Entfall der Strafbarkeit .....	106
(3)	Stellungnahme .....	106
cc)	Wirkungsweise der „aktiven Duldung“ .....	108
(1)	Ausschluss des objektiven Tatbestandes .....	108
(2)	Rechtfertigungsgrund .....	109
(3)	Strafausschließungsgrund.....	110
b)	Irrtümliche Annahme einer „aktiven Duldung“ .....	111
aa)	Irrtümliche Annahme einer wirksamen Bewilligung.....	111
bb)	Irrtümliche Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung.....	112
cc)	Irrtümliche Annahme einer strafausschließenden aktiven Duldung.....	112
c)	Irrtümliche Annahme einer „passiven Duldung“ .....	113
<b>C.</b>	<b>Zweites Problemfeld: Inhaltliche Vorgaben und Nebenbestimmungen.....</b>	<b>114</b>
I.	Verwaltungsrechtliche Grundlagen.....	114
1.	Inhaltliche Vorgaben der Bewilligung.....	114
2.	Nebenbestimmungen.....	114
a)	Zulässigkeit von Nebenbestimmungen .....	115
aa)	Zulässigkeit einer „Verpflichtung“ .....	115



bb)	Zulässigkeit eines „Widerrufsvorbehalts“ .....	116
cc)	Zulässigkeit weiterer Nebenbestimmungen .....	116
b)	Zollrechtliche Wirkungen von Nebenbestimmungen .....	117
aa)	Bedingungen, Befristungen .....	117
bb)	Verpflichtungen / Auflagen .....	117
cc)	Sonstige Nebenbestimmungen .....	117
II.	Strafrechtliche Folgen bei Überschreitung des Bewilligungsinhalts ...	118
1.	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	118
2.	Überprüfung .....	118
3.	Vorsätzlicher Verstoß gegen den Bewilligungsinhalt .....	119
4.	Irrtum über den Bewilligungsinhalt .....	119
III.	Strafrechtliche Folgen bei Missachtung von Nebenbestimmungen....	119
1.	Befristung, Bedingung .....	119
a)	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	119
b)	Überprüfung .....	119
c)	Vorsätzlicher Verstoß gegen Bedingung / Befristung .....	119
d)	Irrtum des Beteiligten .....	120
2.	Verpflichtungen / Auflagen .....	120
a)	„Allgemeine“ Verpflichtungen .....	120
aa)	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät .....	120
bb)	Überprüfung .....	120
cc)	Vorsätzlicher Verstoß gegen allgemeine Verpflichtungen / Auflagen .....	121
dd)	Irrtum des Beteiligten .....	122
b)	Sonderfall: Anzeigeverpflichtung .....	122
aa)	Grundsätzlicher Verstoß .....	122
bb)	„Neue Strafbarkeit“ .....	123
(1)	Verstoß gegen Erklärungspflicht .....	123
(2)	Anzeige- bzw. Erklärungspflicht i.S.d § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	123
(3)	Taterfolg .....	124
cc)	Vorsätzlicher Verstoß gegen Anzeigeverpflichtung .....	124
dd)	Irrtum des Beteiligten .....	126
3.	Sonstige Nebenbestimmungen .....	127
a)	Strafrechtliche Konsequenzen .....	127
b)	Vorsätzlicher Verstoß gegen sonstige Nebenbestimmungen .....	127
c)	Irrtum des Beteiligten .....	127
<b>D.</b>	<b>Zusammenfassung zum dritten Teil .....</b>	<b>128</b>

<b>Vierter Teil: Strafbarkeit bei Widerruf / Rücknahme der Bewilligung .....</b>	<b>131</b>
<b>A. Verwaltungsrechtliche Grundlagen.....</b>	<b>131</b>
I. Anwendungsbereich der Vorschriften .....	131
II. Rechtsnatur von Widerruf und Rücknahme .....	131
III. Wirksamkeit von Widerruf und Rücknahme.....	132
IV. Die Rechtsbehelfe gegen Widerruf und Rücknahme .....	132
V. Vollziehbarkeit von Widerruf und Rücknahme.....	133
1. Grundsatz: Einspruch ohne aufschiebende Wirkung .....	134
2. Aussetzung der Vollziehung.....	134
a) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung.....	134
b) Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung.....	135
c) Einspruchsverfahren nach Ablehnung der Antrags.....	135
d) Finanzgerichtliches AdV-Verfahren .....	136
<b>B. Strafrechtliche Folgen des Widerrufs der Bewilligung.....</b>	<b>136</b>
I. Zeitraum bis zum Widerruf.....	136
II. Zeitraum zwischen Widerrufsbekanntgabe und Einspruch.....	136
1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät.....	136
2. Überprüfung .....	136
3. Vorsätzliche Handlung trotz Widerrufs der Bewilligung .....	137
4. Irrtum über den Widerruf der Bewilligung .....	137
a) Irrtum über Wirksamkeit des Widerrufs .....	137
b) Irrtum über Wirkung des Widerrufs .....	137
III. Zeitraum des Rechtsbehelfsverfahrens .....	138
1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät.....	138
2. Überprüfung .....	138
3. Irrtum über die Wirkung von Einspruch und Klage.....	138
a) Irrtum über die zollrechtlichen Auswirkungen des Rechtsmittels .....	138
b) Irrtum über die strafrechtlichen Auswirkungen des Rechtsmittels .....	139
IV. Auswirkungen der bewilligten Aussetzung der Vollziehung .....	139
1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät.....	140
2. Überprüfung .....	140
3. Problemaufriss.....	140
a) Ansatz „Tatbestandsausschluss“ .....	140
b) Ansatz „Rechtfertigung“ .....	141
c) Ansatz „persönlicher Strafausschließungsgrund“ .....	142

d)	Stellungnahme.....	142
aa)	Ablehnung der Gleichbehandlung von Wirksamkeit und Vollziehbarkeit .....	142
bb)	Argumente für die Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung.....	142
cc)	Argumente gegen die Annahme einer rechtfertigenden Duldung.....	144
dd)	Gegenargumente zur ablehnenden Ansicht.....	145
(1)	Unzulässigkeit „strafrechtlicher Auswirkungen“ .....	145
(2)	Fachliche Unzuständigkeit der Behörde.....	145
(3)	Ungewollte strafrechtliche Regelung.....	146
(4)	Zusammenfassung / Wertung .....	146
V.	Auswirkungen des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung .....	147
1.	Lösungsansatz „Entfall des objektiven Tatbestands“ .....	147
2.	Lösungsansatz „Rechtfertigung“ .....	148
3.	Lösungsansatz „Strafausschließungsgrund“ .....	148
4.	Stellungnahme .....	148
5.	Irrtümer.....	151
a)	Irrtum über die Wirksamkeit der Aussetzung der Vollziehung..	151
b)	Irrtum über Vollstreckungsaufschub .....	151
VI.	Zeitraum nach Rechtskraft des Widerrufs.....	152
<b>C.</b>	<b>Strafrechtliche Konsequenzen der Rücknahme der Bewilligung..</b>	<b>153</b>
I.	Zeitraum bis zur Rücknahme .....	153
II.	Zeitraum zwischen Bekanntgabe der Rücknahme und Rechtsbehelf..	153
1.	Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät.....	154
2.	Überprüfung .....	156
<b>D.</b>	<b>Zusammenfassung / Zwischenergebnis zum vierten Teil .....</b>	<b>157</b>
<b>Fünfter Teil:</b>	<b>Strafbarkeit bei rückwirkenden Bewilligungen.....</b>	<b>159</b>
<b>A.</b>	<b>Verwaltungsrechtliche Grundlagen.....</b>	<b>159</b>
I.	Zollrechtliche Auswirkungen der rückwirkenden Bewilligung.....	159
1.	Formelle Auswirkungen .....	159
2.	Materielle Auswirkungen .....	159
II.	Erscheinungsformen der rückwirkenden Bewilligung.....	160
1.	Vollständige Kompensation.....	160
2.	Teilweise Kompensation .....	160
<b>B.</b>	<b>Strafrechtliche Folgen der rückwirkenden Bewilligung .....</b>	<b>161</b>
I.	Beseitigung der strafbaren Tathandlungen.....	161
II.	Beseitigung des Taterfolgs .....	161

III. Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO.....	161
1. Allgemeines zum Kompensationsverbot.....	161
a) Andere Gründe.....	162
b) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang .....	162
c) Kompensationsverbot bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO?.....	163
2. Anwendbarkeit des Kompensationsverbots für das Zollstrafrecht .....	164
a) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang .....	164
b) „Anderer Grund“ .....	164
aa) Kompensationsverbot anwendbar .....	165
bb) Kompensationsverbot nicht anwendbar .....	165
cc) Stellungnahme.....	165
IV. Rückwirkende Bewilligung als Strafausschließungsgrund?.....	167
1. Strafausschließungsgrund.....	167
2. Kein Strafausschließungsgrund.....	168
3. Stellungnahme .....	168
a) Bisherige Rechtsprechung .....	168
b) Literaturansichten.....	170
c) Bewertung .....	170
V. Strafmildernde Berücksichtigung .....	171
VI. Irrtümer des Beteiligten .....	171
<b>C. Zusammenfassung zum fünften Teil.....</b>	<b>171</b>
<b>Zusammenfassung und Ausblick.....</b>	<b>173</b>
<b>A. Zusammenfassung.....</b>	<b>173</b>
<b>B. Exkurs: Irrtümer als Verbotsirrtümer .....</b>	<b>176</b>
<b>C. Ausblick.....</b>	<b>178</b>

## Literaturverzeichnis

- Backes, Peter*, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Dissertation, Köln 1981, zit.: Backes, S.
- Bachmann, Jochen*, Vorsatz und Rechtsirrtum im allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht, Dissertation, Kiel 1993, zit.: Bachmann, S.
- Backmann, Leonhard E.*, Grundfälle zum strafrechtlichen Irrtum, Teil III: Irrtum über Rechtfertigungsgründe, JuS 1972, S. 649 ff., zit.: Backmann, S.
- Baumann, Jürgen/ Weber, Ulrich/ Mitsch, Wolfgang*, Strafrecht, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, Bielefeld 2003, zit.: *Bearb.* in Baumann/Weber/Mitsch, S.
- Beckemper, Katharina*, Steuerhinterziehung durch Erschleichen eines unrichtigen Feststellungsbescheides, NStZ 2002, S. 518, zit.: Beckemper, S.
- Bender, Peter*, Das Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht mit Verfahrensrecht, Stand: Juni 2006, Regensburg, zit.: Bender, Tz., Rn.
- Bloy, René*, Die Straftaten gegen die Umwelt im System des Rechtsgüterschutzes, ZStW 100 (1988), S. 485 ff., zit.: Bloy, S.
- Brauer, Jürgen*, Die strafrechtliche Behandlung eines genehmigungsfähigen, aber nicht genehmigten Verhaltens, Dissertation Trier 1988, zit.: Brauer, S.
- Breuer, Rüdiger*, Empfehlen sich Änderungen des strafrechtlichen Umweltschutzes insbesondere in Verbindung mit dem Verwaltungsrecht?, NJW 1988, S. 2072 ff., zit.: Breuer, S.
- Briel, Olaf G. v./ Ehlscheidt, Dirk*, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, Bonn 2001, zit.: v. Briel/Ehlscheidt, §, Rn.
- Burkhardt, Björn*, Zur Abgrenzung von Versuch und Wahndelikt im Steuerstrafrecht, wistra 1982, S. 178, zit.: Burkhardt, S.
- Coring, Gerd/ Vogel, Alfred*, Entscheidungen zum Steuer- und Zollstrafrecht (fortgeführt durch Henneberg), Loseblatt, Heidelberg 1964, zit.: Coring/ Vogel, §, Nr.
- Dahs, Hans/ Pape, Kay Artur*, Die behördliche Duldung als Rechtfertigungsgrund im Gewässerstrafrecht (§ 324 StGB), NStZ 1988, S. 393, zit.: Dahs/Pape, S.
- Dölling, Dieter*, Umweltstraftat und Verwaltungsrecht – Zur Bedeutung von Verwaltungsakten und materiellem Verwaltungsrecht für die Strafbarkeit des Bürgers wegen eines Umweltdelikts, JZ 1985, S. 461 ff., zit.: Dölling, S.
- Eisele, Jörg*, Einführung in das europäische Strafrecht – Sanktionskompetenzen auf europäischer Ebene, JA 2000, S. 896 ff., zit.: Eisele, S.
- Ensenbach, Hans-Peter*, Probleme der Verwaltungsakzessorietät im Umweltstrafrecht – dargestellt an den Straftatbeständen der Gewässerverunreinigung, Luftverunreinigung und Lärmverursachung, Dissertation Frankfurt/Main 1989, zit.: Ensenbach, S.

- Erbs, Georg/ Kohlhaas, Max*, Strafrechtliche Nebengesetze, Loseblatt, München, Stand: Juni 2008, zit.: *Bearb.* in Erbs/Kohlhaas, §, Rn.
- Eschenbach, Jürgen*, Die Abgrenzung zwischen strafloser Vorbereitungsphase und Versuchsbeginn bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO, DStZ 1997, S. 851 ff., zit.: Eschenbach, S.
- Eser, Albin/ Perron, Walter*, Rechtfertigung und Entschuldigung III, Freiburg 1991, zit.: *Bearb.* in Eser/Perron, S.
- Eser, Albin/ Burkhard, Björn*, Strafrecht Bd. IV (Juristischer Studienkurs): Schwerpunkt Vermögensdelikte, 4. Auflage, München 1983, zit.: Eser, Strafrecht Bd. IV, §, Rn.
- Eser, Albin/ Huber, Barbara*, Strafrechtsentwicklung in Europa 4 / Teil 3, Freiburg im Breisgau 1995. zit.: *Bearb.* in Eser/Huber, S.
- Fischer, Thomas/ Tröndle, Herbert/ Schwarz, Otto*, Strafgesetzbuch und Nebengesetze, 55. Auflage, München 2008, zit.: *Bearb.* in Fischer/Tröndle, §, Rn.
- Fluck, Jürgen*, Die Duldung des unerlaubten Betriebes genehmigungsbedürftiger Anlagen – Ein Beitrag zu den verwaltungsrechtlichen und strafrechtlichen Wirkungen informellen Verwaltungshandelns, NuR 1990, S. 197 ff., zit.: Fluck, S.
- Franzen, Klaus/ Gast-de Haan, Brigitte/ Joecks, Wolfgang*, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht, 6. Auflage, München 2005, zit.: *Bearb.* in Franzen/Gast/Joecks, §, Rn.
- Frisch, Wolfgang*, Verwaltungsakzessorietät und Tatbestandsverständnis im Umweltstrafrecht, Heidelberg 1993, zit.: Frisch, S.
- Gärditz, Klaus Ferdinand*, Der Strafprozess unter dem Einfluss europäischer Richtlinien, wistra 1999, S. 293 ff., zit.: Gärditz, S.
- Geiger, Rudolf*, EG-Vertrag / EU-Vertrag – Kommentar, 4. Auflage, München 2000, zit.: Geiger, Art., Rn.
- Gellert, Lothar*, Zollkodex und Abgabenordnung – Analyse über das Verhältnis der Vorschriften der Abgabenordnung zu den Vorschriften des Zollkodexes der Europäischen Gemeinschaft, Dissertation Aachen 2003, zit.: Gellert, S.
- Gleiß, Sabine*, „--- dass überall dem Gesetz ein Genüge geschehe“ – Justizielle Einbindung und Kontrolle des strafrechtlichen Ermittlungsgeschehens, DRiZ 2000, S. 365 ff., zit.: Gleiß, S.
- Hassemer, Winfried*, Beitrag in: Eser, Albin: Festschrift für Theodor Lenckner zum 70. Geburtstag, München, 1998, zit.: Hassemer in Eser, S.
- Hecker, Bernd*, Europäisches Strafrecht, Berlin u.a. 2005, zit.: Hecker, S.
- Heine, Günter*, Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts: Rechtsvergleichende Funktionsanalysen – unbestimmte Rechtsbegriffe – Reichweite von Genehmigungen, NJW 1990, S. 2425 ff., zit.: Heine, NJW 1990, S.

- Heine, Günter*, Die Verwaltungsakzessorietät im deutschen Umweltstrafrecht unter Berücksichtigung des österreichischen Rechts – Aktuelle Probleme und Reformüberlegungen, ÖJZ 1991, S. 370 ff., zit.: Heine, ÖJZ 1991, S.
- Henneberg, Ernst*, Entscheidungen zum Recht der Steuerverfehlungen, Loseblatt, 2. Aufl., Heidelberg 1972, zit.: Henneberg, §, Nr.
- Höser, Jürgen*, Vorbereitungshandlung und Versuch im Steuerstrafrecht, Dissertation Köln 1984, zit.: Höser, S.
- Hoff, Alexander*, Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, Dissertation Berlin 1999, zit.: Hoff, S.
- Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin/ Söhn, Hartmut (Hrsg.)*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, – Kommentar –, Loseblatt-Sammlung, Stand: Oktober 2006, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, zit.: *Bearb.* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art./§, Rn.
- Hüting, Ralf*, Die Wirkung der behördlichen Duldung im Umweltstrafrecht, Dissertation Berlin 1996, zit.: Hüting, S.
- Jakobs, Günther*, Strafrecht, Allgemeiner Teil: Die Grundlagen und die Zurechnungslehre, 2. Auflage, Berlin/New York 1991, zit.: Jakobs, S.
- Jescheck, Hans-Heinrich/ Weigend, Thomas*, Lehrbuch des Strafrechts, – Allgemeiner Teil –, 5. Auflage, Berlin 1996, zit.: Jescheck/Weigend, §, Nr.
- Joecks, Wolfgang (Hrsg.)*, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch in sechs Bänden, München 2003 bis 2005, zit.: *Bearb.* in MK, §, Rn.
- Jünemann, Matthias*, Rechtsmissbrauch im Umweltstrafrecht, Dissertation Berlin 1998, zit.: Jünemann, S.
- Keller, Rolf*, Zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Amtsträgers für fehlerhafte Genehmigungen im Umweltrecht, Beitrag in: Eyrich, Heinz / Odersky, Walter / Säcker, Franz-Jürgen: Festschrift für Kurt Rebmann zum 65. Geburtstag, München 1989, zit.: Keller in Eyrich/Odersky/Säcker, S.
- Kindhäuser, Urs/ Neumann, Ulfrid/ Paeffgen, Hans-Ullrich (Hrsg.)*, Nomos-Kommentar zum Strafgesetzbuch, 2. Auflage, Baden-Baden 2005, zit.: *Bearb.* in NK, §, Rn.
- Koch, Karl/ Scholtz, Rolf-Detlev*, Abgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, Köln 1996, zit.: *Bearb.* in Koch/Scholtz, §, Rn.
- Kohlmann, Günter*, Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht – Kommentar zu den §§ 369 – 412 AO 1977, Loseblatt-Sammlung, Stand: Juli 2007, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, zit.: Kohlmann, §, Rn.
- Kohlmann, Günter (Hrsg.)*, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, Grundfragen des Steuerstrafrechts heute, DStJG 6 (Köln 1983), S. 99 ff., zit.: *Bearb.* in Kohlmann (Hrsg.), S.

- Kohlrausch, Eduard/ Lange, Richard*, Strafgesetzbuch mit Erläuterungen und Nebengesetzen, 43. Auflage, Berlin 1961, zit.: Kohlrausch/Lange, §, Gliederungsziffer
- Kühn, Hermann Christoph*, Moderne Verwaltung und Strafrecht – Risiko und Chance, wistra 2002, S. 41 ff., zit.: Kühn, S.
- Kühl, Kristian*, Versuch in mittelbarer Täterschaft – BGHSt 30, S. 363, JuS 1983, S. 180 ff., zit.: Kühl, S.
- Kühl, Kristian/ Lackner, Karl*, Strafgesetzbuch mit Erläuterungen, 26. Auflage, München 2007, zit.: Kühl/Lackner, §, Rn.
- Küper, Wilfried*, Der Versuchsbeginn bei mittelbarer Täterschaft, JZ 1983, S. 361 ff., zit.: Küper, S.
- Kuhlen, Lothar*, Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nicht vorsatzausschließendem Irrtum, Habilitation Frankfurt/Main 1987, zit.: Kuhlen, S.
- Lange, Richard*, Der Strafgesetzgeber und die Schuldlehre, Zugleich ein Beitrag zum Unrechtsbegriff bei den Zuwiderhandlungen, JZ 1956, 73, zit.: Lange (1), S.
- Lange, Richard*, Nur eine Ordnungswidrigkeit?, JZ 1957, 233, zit.: Lange (2), S.
- Laufhütte, Heinrich Wilhelm/ Möhrenschrager, Manfred*, Umweltstrafrecht in neuer Gestalt, ZStW 92 (1980), S. 913 ff., zit.: Laufhütte/Möhrenschrager, S.
- Laufhütte, Heinrich Wilhelm (Hrsg.)*, Leipziger Kommentar (Großkommentar) zum Strafgesetzbuch, 12. Auflage, Berlin/New York, zit.: *Bearb.* in LK, §, Rn.
- Leise, Horst/ Dietz, Gottfried/ Cratz, Egon*, Steuerverfehlungen – Kommentar zum materiellen Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht sowie zum Straf- und Bußgeldverfahren in Steuersachen, Loseblatt, Neuwied, zit.: *Bearb.* in Leise/Dietz/Cratz, §, Rn.
- Lenckner, Theodor*, Behördliche Genehmigungen und der Gedanke des Rechtsmissbrauchs im Strafrecht, Beitrag in: Gamm, Otto-Friedrich von: Strafrecht, Unternehmensrecht, Anwaltsrecht – Festschrift für Gerd Pfeiffer zum Abschied aus dem Amt des Präsidenten des Bundesgerichtshofes, zit.: Lenckner in Gamm, S.
- Lippross, Otto-Gerd (Hrsg.)*, Basiskommentar Steuerrecht, Stand (CD): Oktober 2005, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, zit.: Lippross, §, Rn.
- Lüderssen, Klaus*, Die Parteispendenproblematik im Steuerrecht und im Steuerstrafrecht – Vorsatz und Irrtum, wistra 1983, S. 223 ff., zit.: Lüderssen, S.
- Lütt, Hans-Jürgen*, Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, Dissertation Kiel 1988, zit.: Lütt, S.



- Maiwald, Manfred*, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, Dissertation Heidelberg 1984, zit.: Maiwald, S.
- Malitz, Michael*, Zur behördlichen Duldung im Strafrecht – Grenzen informellen Verwaltungshandelns, Dissertation Berlin 1995, zit.: Malitz, S.
- Maurach, Reinhard*, Die Beiträge der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Bestimmung des Wahnverbrechens, NJW 1962, S. 716 ff., zit.: Maurach, S.
- Maurach, Reinhard/ Gössel, Karl Heinz/ Zipf, Heinz*, Strafrecht – Allgemeiner Teil, Teilband 2: Erscheinungsformen des Verbrechens und Rechtsfolgen der Tat, 7. Auflage, Heidelberg 1989, zit.: Maurach/Gössel/Zipf, §, Rn.
- Maurach, Reinhard/ Schroeder, Friedrich-Chr./ Maiwald, Manfred*, Strafrecht – Besonderer Teil, Teilband 1: Straftaten gegen die Persönlichkeits- und Vermögenswerte, 9. Auflage, Heidelberg 2003, zit.: Maurach/Schröder/Maiwald, §, Rn.
- Maurer, Hartmut*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Auflage 2006, Verlag C. H. Beck, München, zit.: Maurer, §, Rn.
- Meine, Hans-Gerd*, Die Abgrenzung von Vorbereitungshandlung und Versuchsbeginn bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern unter Zuhilfenahme einer falschen Buchführung, GA 1978, S. 321 ff., zit.: Meine, GA 1978, S.
- Meine, Hans-Gerd*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO 1977, Dissertation Köln 1984, zit.: Meine, S.
- Meine, Hans-Gerd*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, wistra 1982, S. 129 ff., zit.: Meine, wistra 1982, S.
- Meyer, Fritz*, Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, NStZ 1986, S. 443 ff., zit.: Meyer, S.
- Müller-Gugenberger, Christian/ Bender, Peter*, Handbuch des Wirtschaftsstraf- und -ordnungswidrigkeitenrechts, 4. Auflage, Köln 2006, zit.: Bearb. in Müller-Gugenberger, §, Rn.
- Musil, Andreas*, Umfang und Grenzen europäischer Rechtssetzungsbefugnisse im Bereich des Strafrechts nach dem Vertrag von Amsterdam, NStZ 2000, S. 68 ff., zit.: Musil, S.
- Odersky, Walter*, Beitrag in: Jescheck, Hans-Heinrich: Festschrift für Herbert Tröndle zum 70. Geburtstag am 24.08.1989, Berlin 1989, zit.: Odersky in Jescheck, S.
- Otto, Harro*, Versuch und Rücktritt bei mehreren Tatbeteiligten (1. Teil), JA 1980, S. 641 ff., zit.: Otto, JA 1980, S.
- Otto, Harro*, Grundsätzliche Problemstellungen des Umweltstrafrechts, Jura 1991, S. 308 ff., zit.: Otto, Jura 1991, S.
- Otto, Harro*, Das neue Umweltstrafrecht, Jura 1995, S. 134 ff., zit.: Otto, Jura 1995, S.

- Paeffgen, Hans-Ulrich*, Beitrag in: Küper, Wilfried, Welp, Jürgen (Hrsg.): Festschrift für Walter Stree und Johannes Wessels: Verwaltungsakt-Akzessorietät im Umweltstrafrecht – Oder: Über Argumentationsspielräume im Strafrecht, Heidelberg 1993, zit.: Paeffgen, S.
- Papier, Hans-Jürgen*, Zur Disharmonie zwischen verwaltungs- und strafrechtlichen Bewertungsmaßstäben im Gewässerstrafrecht, NuR 1986, S. 1 ff., zit.: Papier, S.
- Perschke, Stefan*, Die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts nach dem 2. UKG, wistra 1996, S. 161 ff., zit.: Perschke, S.
- Puppe, Ingeborg*, Tatirrtum, Rechtsirrtum, Subsumtionsirrtum, GA 1990, S. 145 ff., zit.: Puppe, S.
- Reiß, Wolfram*, Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei der Steuerhinterziehung, wistra 1987, S. 161 ff., zit.: Reiß, S.
- Rengier, Rudolf*, Die öffentlich rechtliche Genehmigung im Strafrecht (Vortrag auf der Strafrechtslehrrtagung in Trier 1989), ZStW 101 (1989), S. 874 ff., zit.: Rengier, S.
- Rogall, Klaus*, Festschrift der rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, Köln 1988, zit.: Rogall, FS, S.
- Rogall, Klaus*, Die Duldung im Umweltstrafrecht, NJW 1995, S. 922 ff., zit.: Rogall, NJW 1995, S.
- Rogall, Klaus*, Die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts – Alte Streitfragen, Neues Recht, GA 1995, S. 299 ff., zit.: Rogall, GA 1995, S.
- Roxin, Claus*, Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I: Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre, 4. Auflage München 2005, zit.: Roxin, S.
- Rudolphi, Hans-Joachim/ Horn, Eckhard/ Günter, Hans-Ludwig*, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Loseblatt, Frankfurt/Main, zit.: *Bearb.* in SK, §, Rn.
- Rudolphi, Hans-Joachim*, Schutzgut und Rechtfertigungsprobleme der Gewässerverunreinigung im Sinn des § 324 StGB, ZfW 1982, S. 197 ff., zit.: Rudolphi, ZfW 1982, S.
- Rudolphi, Hans-Joachim*, Primat des Strafrechts im Umweltschutz?, NStZ 1984, S. 193 ff., zit.: Rudolphi, NStZ 1984, S.
- Rühl, Ulli F. H.*, Grundfragen der Verwaltungsakzessorietät, JuS 1999, S. 521 ff., zit.: Rühl, S.
- Rüping, Hinrich*, Blankettnormen als Zeitgesetze, NStZ 1984, S. 450 ff., zit.: Rüping, S.
- Rüping, Hinrich/ Felix, Günther/ Korn, Klaus/ Streck, Michael/ Rainer, Thomas*, „Steuerkontrolle 1983“ – Betriebsprüfung, Fahndung, Steuerstrafrecht, Steuerstrafverfahren –, Kölner Steuer-Arbeitsunterlagen (Band 3) Köln 1983, zit.: *Bearb.* in Rüping, S., Tz.

- Rüsken, Reinhard (Hrsg.)*, Dorsch – Zollrecht, – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs (Kommentar) –, Stand: Januar 2007, zit.: *Bearb.* in Dorsch, Art. Rn.
- Samson, Erich/ Horn, Eckhard*, Steuerunehrlichkeit und Steuerhinterziehung durch Unterlassen, NJW 1970, S. 593 ff., zit.: Samson/Horn, S.
- Satzger, Helmut*, Auf dem Weg zu einem Europäischen Strafrecht – Kritische Anmerkungen zu dem Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft, ZRP 2001, S. 549 ff., zit.: Satzger, ZRP 2001, S.
- Satzger, Helmut*, Die Europäisierung des Strafrechts – eine Untersuchung zum Einfluss des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Strafrecht, Habilitationsschrift, Köln 2001, zit.: Satzger, S.
- Schall, Hero*, Umweltschutz und Strafrecht: Anspruch und Wirklichkeit, NJW 1990, 1263 ff., zit.: Schall, S.
- Scheele, Rolf*, Zur Bindung des Strafrichters an fehlerhafte behördliche Genehmigungen im Umweltstrafrecht, Dissertation Köln 1993, zit.: Scheele, S.
- Schindhelm, Sandra*, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung – Auswirkungen in strafrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht, Dissertation Frankfurt/Main 2004, zit.: Schindhelm, S.
- Schlüchter, Ellen*, Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht, wistra 1985, S. 43 ff., zit.: Schlüchter (1), S.
- Schlüchter, Ellen*, Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht (2. Teil), wistra 1985, S. 94 ff., zit.: Schlüchter (2), S.
- Schmidt-Aßmann, Eberhard*, Besonderes Verwaltungsrecht, 13. Auflage, Berlin 2005, zit.: *Bearb.* in Schmidt-Aßmann, Kap., Rn.
- Schmitz, Roland*, Verwaltungshandeln und Strafrecht – Zur Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts, Dissertation Heidelberg 1992, zit.: Schmitz, S.
- Schönke, Adolf/ Schröder, Horst/ Lenckner, Theodor*, Strafgesetzbuch – Kommentar, 27. Auflage 2006, Verlag C. H. Beck, München, zit.: *Bearb.* in Schönke/Schröder, §, Rn.
- Schröder, Meinhard*, Verwaltungsrecht als Vorgabe für Zivil- und Strafrecht, VVDStRL 50 (1991), S. 158 ff., zit.: Schröder, S.
- Schünemann, Bernd*, Die Strafbarkeit von Amtsträgern im Gewässerstrafrecht, wistra 1986, S. 235 ff., zit.: Schünemann, S.
- Schwarz, Andreas*, Zum richtigen Verständnis der Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts, GA 1993, S. 318 ff., zit.: Schwarz, S.
- Schwarz, Otfried/ Wockenfoth, Kurt*, Zollrecht (Zollkodex, Zollverwaltungsgesetz, Gemeinsamer Zolltarif, EG-Vertrag, Marktordnungsrecht, Einfuhrumsatzsteuer, Abgabenordnung), – Kommentar, Texte und Entscheidungssammlung –, 3. Auflage, Köln, Berlin, München 1997, (Loseblattsammlung), zit.: *Bearb.* in Schwarz/Wockenfoth, Art., Rn.

- Sippel, Kurt*, Mittelbare Täterschaft bei deliktisch handelndem Werkzeug, NJW 1983, S. 2226 ff., zit.: Sippel, S.
- Storbeck, Jürgen*, Die Zusammenarbeit der Strafverfolgungsbehörden in Europa, DRiZ 2000, S. 481 ff., zit.: Storbeck, S.
- Thomas, Karl*, Die Steueranspruchstheorie und der Tatbestandsirrtum im Steuerstrafrecht, NStZ 1987, S. 260 ff., zit.: Thomas, S.
- Tipke, Klaus/ Lang, Joachim*, Steuerrecht, 18. Auflage, Köln 2005, zit.: *Bearb.* in Tipke/Lang, §, Rn.
- Tröger, Heinrich/ Meyer, Heinz*, Steuerstrafrecht, 3. Auflage, Stuttgart 1957, zit.: Tröger/Meyer, S.
- Vogelberg, Claus-Arnold*, Der Irrtum im Steuerstrafrecht, ZAP 1993, Fach 21, S. 71 ff., zit.: Vogelberg, S.
- Vogelberg, Claus-Arnold*, Skript Steuerstrafrecht (Stand: 01.09.2007), Quelle: Fortbildungsmaterialien Justizakademie NRW Recklinghausen, [http://www.jak.nrw.de/Fortbildungsmaterial/Veranstaltungsmaterialien/Steuerstrafrecht\\_01\\_09\\_2007.pdf](http://www.jak.nrw.de/Fortbildungsmaterial/Veranstaltungsmaterialien/Steuerstrafrecht_01_09_2007.pdf), zit.: Vogelberg, Skript Steuerstrafrecht, S.
- Volk, Klaus (Hrsg.)*, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, 1. Auflage 2006, zit.: *Bearb.* in Volk, §, Rn.
- von der Heide, Isabella M.*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO – zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung der Blankettstrafgesetze von Strafgesetzen mit normativen Tatbestandsmerkmalen, Dissertation Bochum 1986, zit.: v. d. Heide, S.
- Wannemacher, Wolfgang*, Steuerstrafrecht (Handbuch), 5. Auflage, Bonn 2004, zit.: *Bearb.* in Wannemacher, Rn.
- Winkelbauer, Wolfgang*, Die Verwaltungsabhängigkeit des Umweltstrafrechts, DÖV 1988, S. 727, zit.: Winkelbauer, S.
- Witte, Peter/ Wolffgang, Hans-Michael*, Lehrbuch des europäischen Zollrechts, 5. Auflage 2006, nwb-Verlag, Herne/Berlin, zit.: *Bearb.* in Witte/Wolffgang, Art., Rn.
- Witte, Peter (Hrsg.)*, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 3. Auflage 2002, Verlag C. H. Beck, München, zit.: *Bearb.* in Witte, Art., Rn.
- Wolff, Hans J./ Bachof, Otto/ Stober, Rolf*, Verwaltungsrecht (Band 2), 6. Auflage, München 2000, zit.: Wolff/Bachof/Stober, §, Rn.
- Wüterich, Christoph*, Die Bedeutung von Verwaltungsakten für die Strafbarkeit wegen Umweltvergehens (§§ 324 ff. StGB), NStZ 1987, S. 106 ff., zit.: Wüterich, S.

## **Abkürzungsverzeichnis**

Für die verwendeten Abkürzungen wird verwiesen auf:

*Kirchner, Hildebert/ Butz, Cornelia*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 6. Auflage 2007, Verlag de Gruyter, Berlin / New York.

und

*Keller, Klaus/ Lentschewski, Christine/ Steinebrunner, Winfried*, Lexikon Zoll und Außenhandel, 1. Auflage 2007, Bundesanzeiger-Verlag, Köln.



# Einleitung

Wenn ein Verhalten nicht erlaubt bzw. eine bestimmte Vorgehensweise vorgeschrieben ist, kann ein Bedürfnis bestehen, das nicht erlaubte Verhalten oder eine abweichende Vorgehensweise doch zu praktizieren. An diesen Stellen setzen Genehmigungen, Erlaubnisse und Bewilligungen im Allgemeinen an: Sie erlauben ein Verhalten bzw. eine Vorgehensweise, die ohne die Genehmigung nicht erlaubt bzw. praktikierbar wäre. Je umfassender die jeweiligen Verbote und strenger die Verfahrensvorschriften sind, desto größer wird der Bedarf an Genehmigungen, Erlaubnissen und Bewilligungen.

## A. Bedeutung von Genehmigungen, Erlaubnissen und Bewilligungen

Genehmigungen, Erlaubnisse und Bewilligungen gestatten zunächst – wie angedeutet – ein bestimmtes Verhalten. All diesen „Vergünstigungen“ für deren Inhaber ist gemeinsam, dass dem Inhaber von Genehmigung, Erlaubnis und Bewilligung ein Verhalten bzw. eine Vorgehensweise „erlaubt“ wird, die zuvor nicht gestattet war. So kann z.B. von einem grundsätzlich geltenden Verbot befreit werden oder auf ein grundsätzlich erforderliches Verhalten verzichtet werden. Auch kann eine Genehmigung die Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Vergünstigungen schaffen.

### Beispiele:

*Eine Baugenehmigung gestattet dem Bauherrn, das genehmigte Bauvorhaben zu errichten. Die Jagderlaubnis verschafft dem Jäger das Recht, in einem Jagdrevier die Jagd auszuüben. Eine Einleiter-Genehmigung gibt dem Betreiber einer emittierenden Anlage das Recht, z.B. auch stark verschmutzte Abwässer in die Kanalisation einzuleiten.*

Kurz gesagt: Genehmigungen, Erlaubnisse und Bewilligungen verschaffen deren Inhaber eine Art „Privilegierung“, auf die er – spätestens nach der kürzeren oder längeren Verwendung der Bewilligung – nicht wieder verzichten will oder z.T. auch nicht verzichten kann.

## B. Zollrechtliche Bewilligungen

Im Bereich des Zollrechts sind die Verhaltensvorschriften und formalen Vorgaben für die Zollverfahren außerordentlich streng. Nicht nur viele Verbote und Beschränkungen, sondern auch verschiedenste Verhaltens- und Verfahrensvorgaben sowie strenge Zollschuldregeln prägen das Zollrecht.

Schon aus diesen Gründen besitzen Bewilligungen im Zollrecht seit dem Bestehen der ersten zollrechtlichen Vorschriften erhebliche Bedeutung.

Hier bestand / besteht stets ein großer Bedarf an Ausnahmeregelungen, um förmliche Zollverfahren und Abwicklungen zu vereinfachen und praktisch handhaben zu können. Darüber hinaus eröffnen Bewilligungen auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme von wirtschaftlichen Zollverfahren; die Bewilligungen begründen hier konstitutiv Rechte / Rechtsstellungen.

### Beispiel 1: Verbote und Beschränkungen

*Es ist gemäß Art. 58 Abs. 1 ZK<sup>1</sup> grundsätzlich möglich, Waren ungeachtet ihrer Beschaffenheit, ihrer Menge, ihres Ursprungs, ihrer Herkunft oder ihres Bestimmungsortes jederzeit eine beliebige zollrechtliche Bestimmung zu geben. Die Vorschrift selbst enthält jedoch bereits zwei Ausnahmen: Die vorgenannte Wahlfreiheit bzgl. der zollrechtlichen Bestimmung gilt nur, sofern nichts Gegenteiliges bestimmt ist; darüber hinaus kann die zollrechtliche Bestimmung nur „unter den festgelegten Voraussetzungen“ erhalten werden. Sodann erlaubt Art. 58 Abs. 2 ZK die Festsetzung von Verboten oder Beschränkungen aus verschiedenen Gründen.*

*Ist es einem Beteiligten nach einem der vorgenannten Verbote oder Beschränkungen nicht gestattet, eine Ware einzuführen, kann eine Bewilligung wiederum – abweichend von dem Verbot bzw. der Beschränkung – hierzu berechtigen:*

- *Gem. § 3 Abs. 3 KrWaffKontrG bedarf der Genehmigung, wer Kriegswaffen ein- oder ausführen will. Ohne Genehmigung sind Ein- und Ausfuhr von Kriegswaffen verboten und strafbar, § 22 a KrWaffKontrG.*
- *Es ist grundsätzlich verboten, Stoffe der Kategorie 1 des Anhangs zur Verordnung (EWG) Nr. 3677/90 über Maßnahmen gegen die Abzweigung bestimmter Stoffe zur unerlaubten Herstellung von Suchtstoffen und psychotropen Substanzen ein- oder auszuführen. Die Inhaber entsprechender Genehmigungen gem. Art. 2 a dieser Verordnung sind von dem Verbot befreit.*

### Beispiel 2: Zollverfahren

*Durch eine Bewilligung wird der Inhaber in die Lage versetzt, Ausnahmeregelungen zu normierten zollrechtlichen Vorschriften bzw. Verfahrensvor-*

---

1 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex – ZK), ABl. EG 1992, Nr. L 302, 1; zuletzt geändert durch VO (EG) 1791/2007 vom 20.11.2006, ABl. EU 2006, Nr. L 363, 1.



*schriften oder Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung in Anspruch zu nehmen:*

- *Gemäß Art. 92 ZK endet das Versandverfahren (...), wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren (...) am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden. Es ist somit z.B. im Umkehrschluss untersagt, die Waren direkt zum Firmensitz des Empfängers zu befördern. Nach der Erteilung der Bewilligung des „zugelassenen Empfängers“ darf die im Versandverfahren befindliche Ware vom Berechtigten im Rahmen der Bewilligung z.B. unmittelbar zu dem (in der Bewilligung genannten) Firmensitz des Bewilligungsempfängers befördert werden, ohne dass es der Gestellung der Ware an der Bestimmungsstelle bedarf, Art. 406 ZK-DVO<sup>2</sup>. Durch die Bewilligung wird der Inhaber demnach von der Gestellungspflicht an der Bestimmungsstelle befreit, die Pflicht zur Gestellung der Ware selbst bleibt erhalten<sup>3</sup>. Dem Inhaber der Bewilligung wird insoweit eine Verfahrenserleichterung gewährt.*
- *Mit der Bewilligung einer „Aktiven Veredelung“ gemäß Art. 114 ff. ZK erhält der Bewilligungsinhaber das Recht, Nichtgemeinschaftswaren unter Befreiung von Einfuhrabgaben zur Durchführung eines wirtschaftlichen Veredelungsvorgangs in die Gemeinschaft einzuführen.*

Die Liste der zollrechtlich möglichen bzw. denkbaren Bewilligungen ist so lang, dass sie an dieser Stelle nicht vollständig wiedergegeben werden kann. Es sollen daher hier nur einige Beispiele genannt werden:

- Bewilligung „Zugelassene Versender“ (ZV)
- Bewilligung „Zugelassener Empfänger“ (ZE)
- Bewilligung „Vereinfachtes Anmeldeverfahren“ (VAV)
- Bewilligung „Anschreibeverfahren“ (ASV)
- Bewilligung „Buchmäßige Trennung“ (BT)
- Bewilligung „Ermächtigter Ausführer“ (EA)
- Bewilligung „Zolllager“ (ZL)
- Bewilligung „Aktive Veredelung“ (AV)

---

2 Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-Durchführungsverordnung – ZK-DVO), ABl. EG 1993, Nr. L 253, 1; zuletzt geändert durch VO (EG) 214/2007 vom 28.02.2007, ABl. EU 2007, Nr. L 62, 6.

3 *Kampf* in Witte, Art. 97, Rn. 69, *Hohrmann* in Dorsch, Art. 97, Rn. 533.

- Bewilligung „Umwandlungsverfahren“ (UV)
- Bewilligung „Vorübergehende Verwendung“ (VV)
- Bewilligung „Passive Veredelung“ (PV) u.v.m.

Ein Versuch einer Kategorisierung der verschiedenen Bewilligungen wird jedoch noch erfolgen müssen, um deren strafrechtliche Bedeutung untersuchen zu können. Allen Bewilligungen ist jedoch gemein, dass sie den Berechtigten begünstigen, indem sie von Verboten oder Beschränkungen befreien, Verfahrenserleichterungen gewähren oder konstitutiv Rechte zur Inanspruchnahme von Zollverfahren begründen.

Die Gründe für die Beantragung von Bewilligungen sind vielfältig:

- Zunächst können betriebliche Notwendigkeiten Anlass für eine Antragstellung sein, z.B. wenn der Antragsteller ohne die Bewilligung seine Tätigkeit tatsächlich oder rechtlich nicht ausüben kann.

Benötigt z.B. ein Wirtschaftsbeteiligter für seine Produktion Waren, die einer Einfuhrbeschränkung oder einem Einfuhrverbot unterliegen, so kann er sein Unternehmen erst dann ausüben, wenn die Beschränkung bzw. das Verbot durch eine entsprechende Bewilligung beseitigt ist.

- Sodann können auch wirtschaftliche Gesichtspunkte ein Anlass für die Antragstellung sein, sei es dass der Antragsteller ohne die Bewilligung überhaupt nicht in der Lage ist, mit Erfolg wirtschaftlich tätig zu sein, oder sei es dass der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit durch die Bewilligung mehr oder weniger erheblich gesteigert werden kann.

Durch die Bewilligungen „Zugelassener Versender“ und „Zugelassener Empfänger“ müssen die im Versandverfahren befindlichen Waren der Abgangs- bzw. der Bestimmungsstelle nicht mehr gestellt werden. Der Bewilligungsinhaber kann die Waren wesentlich zügiger abfertigen; ggf. entfallen erhebliche Fahrtstrecken und entsprechende Kosten.

- Schließlich könnte Grund des Antrags auch eine persönliche und von wirtschaftlichen Gegebenheiten unabhängige Erwägung des Antragstellers sein, was jedoch wohl eher selten anzunehmen sein wird.

Die Gründe für die Erteilung von Bewilligungen können nach alldem notwendige, günstige(re) betriebliche oder evtl. persönliche Umstände sein. Wie die Inhaber von (nicht zollrechtlichen) Genehmigungen, Erlaubnissen und anderen Bewilligungen sind daher auch die Inhaber zollrechtlicher Bewilligungen auf diese angewiesen oder werden sie zumindest aufgrund der gewährten Erleichterungen / Vergünstigungen weiter nutzen wollen.

## C. Strafrechtlicher Zusammenhang

Allen hier zu betrachtenden bzw. interessierenden zollrechtlichen Bewilligungen ist gemein, dass diese bestimmte Erklärungen oder Verhaltensweisen erlauben, die ohne die Bewilligung bei vorsätzlicher Handlung durch § 370 AO, den Straftatbestand der Zollhinterziehung, strafrechtlich sanktioniert sind. § 370 AO stellt – hier zunächst nur verkürzt dargestellt – die Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen über steuerlich erhebliche Tatsachen, die pflichtwidrige Nicht-Abgabe von erforderlichen Erklärungen sowie das pflichtwidrige Nicht-Verwenden von Steuerzeichen und -stempeln und unter Strafe, soweit es hierdurch zu einer Verkürzung von Abgaben kommt.

### Beispiele:

- Bewilligungen können dazu führen, Waren als EG-Ursprungswaren ausweisen zu dürfen. Ohne Bewilligung dürfte diese Ausweisung nicht erfolgen. Die (vorsätzliche) unzutreffende Angabe eines solchen EG-Ursprungs gegenüber der zuständigen Zollbehörde kann dazu führen, dass Waren zu Unrecht zollfrei belassen werden. Durch die unrichtige Angabe käme es insoweit zu einer Zollverkürzung, so dass der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt wäre.
- Die Bewilligung des „Zugelassenen Empfängers“ führt – wie gezeigt – dazu, dass die Ware an der Bestimmungsstelle nicht mehr gestellt werden muss. Ohne entsprechende Bewilligung führt die Verletzung der Gestellungspflicht zum Entstehen der Zollschuld gemäß Art. 203 ZK; bei vorsätzlicher Handlungsweise kommt eine Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht.

Aus Vorstehendem ergibt sich, dass die Erteilung bzw. das Vorhandensein einer Bewilligung unmittelbare Auswirkungen auf die strafrechtliche Relevanz des jeweiligen Verhaltens bzw. der jeweiligen Vorgehensweise hat.

## D. Vorgehensweise

Im ersten Teil der Arbeit soll zunächst der Straftatbestand des § 370 AO dargestellt werden, bevor im zweiten Teil untersucht werden wird, wie zollrechtliche Bewilligungen in strafrechtlicher Hinsicht wirken und ob die von Rechtsprechung und Literatur entwickelten Grundsätze zur Verwaltungsakzessorietät von „genehmigungsabhängigen Straftatbeständen“ auf den Straftatbestand des § 370 AO übertragen werden können. Im dritten Teil sollen sodann die im zweiten Teil herausgearbeiteten Ergebnisse auf ver-

schiedene Sachverhaltskonstellationen angewandt werden. Im vierten Teil soll dargestellt werden, welche (strafrechtlichen) Konsequenzen Widerruf und Rücknahme der zollrechtlichen Bewilligung haben. Im fünften Teil werden schließlich die strafrechtlichen Auswirkungen von rückwirkenden Bewilligungen betrachtet.

Abschließend folgen eine Zusammenfassung und ein Ausblick auf den modernisierten Zollkodex.

Ziel dieser Arbeit ist es, die im Rahmen der Erteilung und Verwendung von Bewilligungen auftretenden zollstrafrechtlichen Probleme aufzuzeigen und anhand bzw. unter Berücksichtigung der Rechtsprechung und Literatur zu lösen, soweit dies möglich ist. Für die Fälle, für die auf diese Weise kein bzw. kein der konkreten Konstellation angemessenes Resultat gefunden werden kann, muss nach alternativen Lösungen gesucht werden. Es wird dann untersucht werden, ob und ggf. inwieweit bekannte Lösungsansätze für ähnliche Problemkonstellationen (evtl. nach Fortentwicklung) herangezogen werden können. Führt auch diese Vorgehensweise zu keinem tragfähigen Ergebnis, so müssen neue Ansätze erarbeitet werden.

# Erster Teil: Steuer-/Zollhinterziehung gemäß § 370 AO

## A. Allgemeine Überlegungen

### I. Strafnormen

Das europäische Recht beinhaltet keine zollstrafrechtlichen Regelungen. Die Strafnormen für zollrechtliche Vergehen sind daher dem deutschen Strafrecht zu entnehmen<sup>4</sup>. Ob die Europäische Union entsprechende strafrechtliche Regelungen erlassen könnte, wurde lange Zeit unterschiedlich beurteilt<sup>5</sup>. Sodann hat der Europäische Gerichtshof jedoch in seinem Urteil vom 13.09.2005 klargestellt, dass die Gemeinschaft grundsätzlich zu strafrechtlichen Maßnahmen im Bezug auf den Umweltschutz befugt ist<sup>6</sup>.

Das Urteil selbst und insbesondere auch dessen Übertragbarkeit auf den hier angesprochenen Bereich des Schutzes der finanziellen Interessen der Gemeinschaft i.S. des Art. 280 EG-Vertrag werden vielfältig diskutiert<sup>7</sup>. Es wurde – vor allem vor dem Urteil des EuGH vom 13.09.2005 – aus der Formulierung der sog. „Unberührtheitsklausel“ des Art. 280 Abs. 4 Satz 2 EG-Vertrag<sup>8</sup> gefolgert, dass die Anwendung des Strafrechts betreffend den

---

4 Statt vieler: *Hohrmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. ZK, Rn. 78, 88; Gellert, S. 28 ff. und S. 242.

5 Teilweise wurde bereits der Erlass von (in den Mitgliedsstaaten noch umzusetzenden) Richtlinien für den Bereich des Strafrechts für unzulässig angesehen; andererseits wiederum wurde sogar der Erlass unmittelbar geltender EG-Verordnungen für möglich gehalten. Nachweise s. Hecker, S. 154 f.; Satzger, S. 393 ff.; Dannecker in Eser/Huber, S. 59.

6 EuGH, Urteil vom 13.09.2005 zu Az. C-176/03 (Kommission/Rat), ABl. EU C 315 vom 10.12.2005, S. 2 ff.; mit Entscheidungsgründen veröffentlicht in ZIS 2006, S. 179 ff., s. dort Rn. 48: Der Gemeinschaftsgesetzgeber ist nicht gehindert, „Maßnahmen in Bezug auf das Strafrecht der Mitgliedsstaaten zu ergreifen, die seiner Meinung nach erforderlich sind, um die volle Wirksamkeit der von ihm zum Schutz der Umwelt erlassenen Rechtsnormen zu gewährleisten, wenn die Anwendung wirksamer, verhältnismäßiger und abschreckender Sanktionen durch die zuständigen nationalen Behörden eine zur Bekämpfung schwerer Beeinträchtigungen der Umwelt unerlässliche Maßnahme darstellt.

7 Ausführlich und zusammenfassend hierzu z.B. Fromm, ZIS 2007, S. 26 ff. und Fromm, HRRS 2008, S. 87 ff.

8 Art. 280 Abs. 4 Satz 2 EG-Vertrag lautet: „Die Anwendung des Strafrechts der Mitgliedsstaaten und ihre Strafrechtspflege bleiben (von den Maßnahmen des Art. 280 Abs. 4 Satz 1 EG-Vertrag) unberührt.“

Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft ausschließlich Sache der Mitgliedsstaaten sein (und bleiben) soll<sup>9</sup>.

Auch wenn der EuGH in seinem Urteil vom 13.09.2005 ausdrücklich festgestellt hat, dass die „Unberührtheitsklausel“ in Art. 280 Abs. 4 Satz 2 EG-Vertrag nicht jeder strafrechtlichen Harmonisierung entgegensteht, so hat er doch im gleichen Absatz ausgeführt, dass Art. 135 Satz 2 und 280 Abs. 4 Satz 2 EG-Vertrag „den Mitgliedsstaaten die Anwendung des Strafrechts und des Strafverfolgungsrechts in den Bereichen der Zusammenarbeit im Zollwesen und der Bekämpfung der gegen die finanziellen Interessen der Gemeinschaft gerichteten Handlungen vorbehalten“.

Ob bei der derzeitigen Rechtslage eine strafrechtliche Kompetenz der Gemeinschaft zum Erlass eines „Zollstrafrechts“ gegeben wäre, ist nicht Thema dieser Arbeit und muss an dieser Stelle auch nicht vertieft diskutiert werden, da zumindest bis zum heutigen Tag keine europäischen zollstrafrechtlichen Regelungen bzw. Sanktionsnormen vorhanden sind<sup>10</sup>.

Dieser Ansatz spiegelt sich auch bzw. erneut in der Verfahrensvorschrift des Art. 246 ZK wieder, wonach der zollrechtliche Titel über die Rechtsbehelfe nicht auf das Straf- / Ordnungswidrigkeitenverfahren anwendbar ist. Diese Vorschrift entspricht inhaltlich §§ 347 Abs. 3 AO, 33 Abs. 3 FGO: Sowohl die Vorschriften des ZK als auch die Verfahrensvorschriften der Abgaben- und Finanzgerichtsordnung gelten für das Rechtsbehelfsverfahren im Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht nicht<sup>11</sup>.

## II. Straftatbestände der Abgabenordnung

Im Recht der Bundesrepublik Deutschland sind die Strafvorschriften bzgl. der Hinterziehung von Abgaben, zu denen gemäß § 3 Abs. 3 AO auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben gemäß Art. 4 Nr. 10, 11 ZK gehören, in der Abgabenordnung verankert, deren achter Teil der Abgabenordnung mit dem

---

9 Z.B.: Eisele, S. 898; Storbeck, S. 487; Gärditz, S. 293; Geiger, Art. 280 EG/EU-Vertrag, Rn. 2, 3; Gleß, S. 365; Satzger, ZRP 2001, S. 552; Müller-Gugenberger in Müller-Gugenberger/Bieneck, § 5, Rn. 63; Musil, S. 68.

10 Ob durch den Vertrag von Lissabon vom 13.12.2007 und die damit vorgenommene Änderung der Vorschrift des Art. 280 EG-Vertrag eine Veränderung der dargestellten rechtlichen Situation eintritt, wird im Rahmen eines Ausblicks auf zukünftige Regelungen am Ende dieser Arbeit untersucht werden, da der Vertrag von Lissabon noch nicht von allen Mitgliedsstaaten ratifiziert wurde und daher noch nicht in Kraft treten konnte.

11 Worms in Dorsch, Art. 246, Rn. 1.

Titel „Straf- und Bußgeldvorschriften (...)“ überschrieben ist. Die erste Norm dieses Teils benennt dann die möglichen Steuer- und Zollstraftaten.

Die zentrale Strafvorschrift ist die Norm für Steuer- bzw. Zollhinterziehung des § 370 AO. Zwar existieren über diese Vorschrift hinaus noch weitere Straf- und Bußgeldvorschriften, jedoch sollen diese im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter berücksichtigt werden.

## **B. Der Straftatbestand des § 370 AO**

Nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen und Vorschriften, die gemäß § 369 Abs. 2 AO gelten bzw. Anwendung finden, muss der Tatbestand der Steuerhinterziehung zunächst objektiv erfüllt und sodann auch vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft verwirklicht worden sein.

### **I. Objektiver Tatbestand**

Nach dem Wortlaut des § 370 AO wird wegen Zollhinterziehung bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr.1) oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (Nr. 2) – Tathandlungen – und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder für einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt – Taterfolg –.

#### **1. Steuerlich / zollrechtlich erhebliche Tatsachen**

Steuerlich erheblich sind alle Tatsachen, die auf irgendeine Art und Weise steuerlich relevant sind bzw. sein können bzw. die auf die Erhebung, die Höhe oder die Fälligkeit der Abgaben Einfluss haben<sup>12</sup>. Klassische Fälle der „steuerlich erheblichen Tatsache“ sind in zollrechtlicher Hinsicht z.B. die Einfuhr von Nichtgemeinschaftsware und alle Eigenschaften der Ware, die für die Bestimmung des zu erhebenden Zolls maßgeblich sind.

#### **2. Unrichtige oder unvollständige Angaben**

Die Abgabe von unrichtigen und unvollständigen Angaben über zollrechtlich erhebliche Tatsachen gegenüber den Finanzbehörden stellt die erste Möglichkeit der verschiedenen Tathandlungen des Straftatbestandes der Zollhinterziehung dar. Unrichtige Angaben liegen vor, wenn die in ihnen

---

12 *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370, Rn. 130; *Bender*, Tz. 62, Rn. 2 a und b.

enthaltenen Behauptungen nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen<sup>13</sup>. Unrichtige Angaben macht z.B., wer bei der Einfuhr falsche Angaben über die eingeführten Waren macht oder bei der Überführung von Waren in den freien Verkehr ein unzutreffendes Ursprungsland der Ware angibt.

Unvollständige Angaben hingegen liegen vor, wenn in der Erklärung nicht alle Angaben gemacht werden, die das Steuergesetz erfordert<sup>14</sup>. Unvollständige Angaben liegen z.B. vor, wenn nicht sämtliche relevanten Wareneigenschaften angegeben werden, (über den „Ausnahmefall“ hinaus) ohne entsprechende Bewilligung unvollständige Zollanmeldungen oder im „Vereinfachten Anmeldeverfahren (VAV)“ bzw. im „Anschreibe-Verfahren“ (ASV) unvollständige ergänzende Zollanmeldungen abgegeben werden.

Bereits an dieser Stelle offenbart sich nach dem Vorstehenden eine Art Dreiteilung: In einigen Fallkonstellationen ist es auch dem „zollrechtlichen Laien“ möglich zu erkennen, dass seine Angaben gegenüber der Finanzbehörde unrichtig bzw. unvollständig sind. Dies dürfte z.B. im Bezug auf die Anzahl oder die Art von eingeführten Waren der Fall sein. In anderen Situationen muss der Beteiligte (ggf. gesteigerte) zollrechtliche Kenntnisse haben, um richtige bzw. vollständige Angaben machen zu können (z.B. Tarifierung). In wieder anderen Sachverhalten bedingen schließlich zollrechtliche Bewilligungen die Richtigkeit / Vollständigkeit der Erklärung des Beteiligten (z.B. die Ursprungsbestimmung nach der Methode der buchmäßigen Trennung).

Ist die konkrete Erklärung des Beteiligten nicht schon „laienhaft“ möglich, so ergibt sich die Unrichtigkeit bzw. die Unvollständigkeit der Angaben erst unter Bezugnahme auf Erfordernisse eines anderen Steuergesetzes, für den Bereich des Zollrechts regelmäßig des Zollkodexes und seiner Durchführungsverordnung. Zur Beantwortung der Frage, ob der Beteiligte tatsächlich unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, bedarf es dann zumindest teilweise der Konkretisierung der zu erklärenden Angaben bzw. der Definition des Begriffs der Vollständigkeit außerhalb der Vorschrift des § 370 AO.

Auf die konkrete Art der Einbeziehung der zollrechtlichen Vorschriften in den Tatbestand des § 370 AO bzw. die Systematik zur Vervollständigung des Straftatbestandes durch die zollrechtlichen Vorschriften (soweit nach dem Vorstehenden erforderlich) braucht an dieser Stelle noch nicht weiter eingegangen zu werden, da hier lediglich (anhand der zollrechtlichen Vorschrift-

---

13 *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370, Rn. 129; *Hellmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 370, Rn. 82.

14 *Bender*, Tz. 62, Rn. 2 c.



ten) festgestellt werden muss, ob und ggf. inwieweit die Tatsachen und Angaben richtig bzw. vollständig sind. Im Verlauf der weiteren Ausführungen, spätestens bei der Betrachtung von Irrtümern des Beteiligten, wird diese Problematik allerdings noch geklärt werden müssen.

### 3. Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden

Eine weitere Möglichkeit, den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu erfüllen, besteht nach dem Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in dem pflichtwidrigen „In-Unkenntnis-Lassen“ der Finanzverwaltung über steuerlich erhebliche Tatsachen.

Die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt, wer trotz bestehender Verpflichtung zur Offenbarung von steuerlich erheblichen Tatsachen bei bestehender Handlungsmöglichkeit die Finanzbehörde pflichtwidrig über diese Tatsachen in Unkenntnis lässt<sup>15</sup>. Diese Tathandlung ist z.B. dann erfüllt, wenn Waren entgegen Art. 40 ZK nicht gestellt werden<sup>16</sup>.

Im Unterschied zur Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO besteht im Rahmen der Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO meines Erachtens für den Beteiligten keine Möglichkeit, durch eine „schlichte Laienwertung“ festzustellen, ob im konkreten Fall eine Rechtspflicht zur Abgabe einer Erklärung bestanden hat oder nicht. Er kann erst nach einer – wenn auch nicht immer umfangreichen oder schwierigen, aber immer notwendigen – rechtlichen Überprüfung und Subsumtion zu einer Rechtsansicht kommen, nach der für ihn eine bzw. keine Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung besteht<sup>17</sup>. Zudem können – wie in der Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – auch in der Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO Bewilligungen grundsätzlich bestehende Erklärungspflichten modifizieren bzw. beseitigen (z.B. die Bewilligung des zugelassenen Empfängers).

Nach alledem ist für die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO anhand von außerhalb des Straftatbestandes im materiellen Zollrecht zu findenden Vorschriften und ggf. unter Berücksichtigung erteilter Bewilligungen zu bestimmen, ob für den Beteiligten eine Pflicht zur Abgabe einer Erklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen bestand. Auch hier muss allerdings an

---

15 *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370, Rn. 155 ff.; *Gast-de Haan* in *Klein*, § 370, Rn. 39.

16 *Bender*, Tz. 62, Rn. 3b

17 Diese Aussage gilt auch für den Beteiligten, der bei der Einreise am Flughafen entscheiden muss, ob er den roten Ausgang benutzen muss oder den grünen Ausgang wählen kann. Er muss die einschlägigen Vorschriften kennen und sodann rechtlich würdigen, ob für eine (oder ggf. mehrere) der von ihm eingeführten Waren eine Anmeldepflicht besteht.

dieser Stelle noch nicht vertieft werden, wie genau die Verknüpfung zwischen materiellem Zollrecht und § 370 AO ausgestaltet ist, da hier zunächst lediglich maßgeblich ist, dass die Finanzbehörde tatsächlich pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen worden ist (s.o.).

#### **4. Pflichtwidriges Nicht-Verwenden von Steuerzeichen oder -stemplern**

Auch das pflichtwidrige Nicht-Verwenden von Steuerzeichen oder Steuerstemplern ist gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO eine geeignete Tathandlung, um den Straftatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen. Da aber – wie sich aus der Norm selbst ergibt – diese dritte Handlungsvariante des „Nicht-Verwendens“ zollrechtlich nicht von Bedeutung sein kann, da Zölle nicht durch Steuerzeichen oder -stempler entrichtet werden können<sup>18</sup>, soll diese Handlungsvariante in dieser Arbeit unberücksichtigt bleiben.

#### **5. Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs**

Durch die Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder das Verschweigen von steuerlich erheblichen Tatsachen muss es zu einer Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs in Gestalt des zu erhebenden Zolls kommen bzw. gekommen sein. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn aufgrund unterlassener Gestellung oder unrichtiger Angaben in der Zollanmeldung gar kein, zu wenig oder zu spät Zoll erhoben wird.

Zusammengefasst lässt sich für den sog. objektiven Tatbestand der Zollhinterziehung (unrichtige oder unvollständige Angaben bzw. pflichtwidrige Nicht-Erklärung bzgl. steuerlich erheblicher Tatsachen gegenüber der Finanzverwaltung sowie daraus resultierende Zollverkürzung) festhalten, dass (nur) die „Unehrllichkeit des Steuerpflichtigen“ unter Strafe gestellt ist. Werden also gegenüber der Zollverwaltung pflicht- und fristgemäß richtige und vollständige Tatsachen erklärt, so kann Straftatbestand der Zollhinterziehung nicht (mehr) in Betracht kommen<sup>19</sup>.

## **II. Subjektiver Tatbestand / Vorsatz**

Neben dem objektiven Tatbestand (s. o.) muss für die tatsächliche Strafbarkeit des Abgabepflichtigen auch der sog. subjektive Tatbestand erfüllt sein,

---

18 So auch Lippross, § 370 AO, Rn. 21; Bender, Tz. 62, Rn. 1 d).

19 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (z.B. in wistra 2000, S. 137) und der Literatur (z.B. Kohlmann, § 370 AO, Rn. 237) darf der Steuerpflichtige (sogar) von der Auffassung und der Praxis der Finanzverwaltung abweichende Rechtsansichten vertreten, wenn er zumindest diejenigen Tatsachen richtig und vollständig vorträgt, die möglicherweise steuerlich erheblich sein könnten.

d. h. der Steuerpflichtige muss den objektiven Tatbestand vorsätzlich erfüllt haben, § 15 StGB.

Aus § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB ergibt sich, dass nicht vorsätzlich handelt, wer einen Tatumstand nicht kennt, der zum gesetzlichen Tatbestand der Strafvorschrift gehört. Insoweit muss der Beteiligte die maßgeblichen Tatumstände und den Tathergang kennen und in dieser Kenntnis bewusst handeln<sup>20</sup>. Die aus dem Merkmal der bewussten Handlung resultierende notwendige Kenntnis aller relevanten Tatumstände und des wesentlichen Tathergangs i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB ergibt sich üblicherweise von selbst, da der Steuerpflichtige stets wissen wird, dass seine Vorgehensweise unmittelbaren Einfluss auf den später festzusetzenden Zoll bzw. den zu erhebenden Abgabebetrag hat, wenn er z.B. für die Einreihung relevante Wareneigenschaften verschweigt oder (wider besseren Wissens) unrichtige Ursprungsangaben macht.

Im Hinblick auf das weiterhin erforderliche Vorsatzelement des „gewollten Handelns“<sup>21</sup> verlangt die einschlägige Rechtsprechung weniger als der Begriff des „Wollens“ zunächst suggeriert<sup>22</sup>. Der Täter handelt schon dann „gewollt“, wenn er den Eintritt der Zollverkürzung „billigend in Kauf nimmt“, wobei das „billigend in Kauf nehmen“ nicht erst dann erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige seine Handlung in irgendeiner Art positiv bewertet<sup>23</sup>. Es reicht hier vielmehr aus, dass er in Kenntnis der Tatsache, dass sein Handeln im Ergebnis zur Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs führen wird, weiter handelt<sup>24</sup>.

### III. Rechtswidrigkeit

Für eine Strafbarkeit muss eine Handlung auch rechtswidrig sein, da andernfalls keine Bestrafung erfolgen kann<sup>25</sup>. Bislang konnte auf der Tatbestandsebene (objektiv und subjektiv) lediglich geprüft werden, ob ein konkretes Verhalten der vom (allgemeinen) Gesetz als strafbar bewerteten Handlung entspricht. Es ist jedoch noch nicht im Gesamtzusammenhang und noch nicht für den Einzelfall geprüft worden, ob die tatsächliche Handlung von der „im konkreten Fall gesollten Handlung“ abweicht<sup>26</sup>.

20 Statt vieler: *Fischer/Tröndle*, § 15 StGB, Rn. 3 ff. m.w.N.

21 Statt vieler: *Fischer/Tröndle*, § 15 StGB, Rn. 3 ff. m.w.N.

22 *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15 StGB, Rn. 11.

23 S. Fußnote 11.

24 *Fischer/Tröndle*, § 15 StGB, Rn. 9b m.w.N.

25 Statt vieler: *Fischer/Tröndle*, vor § 13 StGB, Rn. 24.

26 *Lenckner/Eisele* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 13 ff., Rn. 51.

Grundsätzlich indiziert zwar die Tatbestandsmäßigkeit der Handlung auch deren Rechtswidrigkeit<sup>27</sup>. Eine Handlung ist jedoch dann nicht rechtswidrig, wenn sie durch einen Rechtfertigungsgrund gerechtfertigt ist<sup>28</sup>. Die hierfür in Betracht kommenden Gründe sind vielfältig. Insbesondere können z.B. behördliche Genehmigungen bei einzelnen Tatbeständen, Einwilligungen von Rechtsinhabern und andere Erlaubnisse zu einer Rechtfertigung des Handelnden führen. Ob allerdings auch zollrechtliche Bewilligungen hier relevant sind oder ob sie evtl. bereits den Tatbestand der Abgabenhinterziehung beeinflussen, soll u.a. im Rahmen dieser Arbeit geprüft werden.

#### IV. Schuld

Abschließend muss für eine Strafbarkeit der Tatbestand der Sanktionsnorm auch „schuldhaft“ verwirklicht worden sein, d.h. dem Handelnden muss auch ein Schuldvorwurf zur Last zu legen sein<sup>29</sup>. Der Schuldfähige handelt nach allgemeiner Definition schuldhaft, wenn er sich nicht zu rechtmäßigem Handeln entschließt, obwohl er selbst oder ein durchschnittlicher rechtstreu-er Mensch sich an seiner Stelle für das Recht hätte entscheiden können<sup>30</sup>, d.h. wenn er die Einsicht hatte, Unrecht zu tun<sup>31</sup>.

Während auf der Tatbestandsebene geprüft wird, ob ein bestimmtes Verhalten einer vom Gesetz als strafbar bewerteten Handlung entspricht und im Rahmen der Rechtswidrigkeit die Frage beantwortet wurde, ob das Verhalten auch im Widerspruch zur Rechtsordnung steht, wird nun im Rahmen der Schuld festgestellt, ob dem Täter seine Tat persönlich vorzuwerfen ist<sup>32</sup>.

Auch an dieser Stelle ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung regelmäßig deren Schuldhaftigkeit indiziert. Sofern der Täter aber nicht schuldfähig oder die Handlung „entschuldigt“ sein sollte, kann und wird eine Bestrafung nicht erfolgen<sup>33</sup>. Als Beispiele hierfür können nicht nur allgemeine Entschuldigungsgründe dienen; auch verschiedene Irrtümer können zu einer Entschuldigung des Handelnden führen.

---

27 *Fischer/Tröndle*, vor § 13 StGB, Rn. 8.

28 *Fischer/Tröndle*, vor § 13 StGB, Rn. 27.

29 *Fischer/Tröndle*, vor § 13 StGB, Rn. 28 m.w.N.

30 *Lenckner/Eisele* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 13 ff., Rn. 110 m.w.N.

31 *Fischer/Tröndle*, § 17, Rn. 2.

32 *Lenckner/Eisele* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 13 ff., Rn. 46/47.

33 *Bender*, B./I., Tz. 20.

## V. Versuch

Gemäß § 369 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 22, 23 StGB ist der Versuch einer Abgabenhinterziehung ebenfalls strafbar. Die Strafbarkeit des Versuchs einer Straftat setzt zunächst voraus, dass ein dem Täter objektiv und subjektiv zurechenbarer Taterfolg ausbleibt, d.h. für den Fall der Zollhinterziehung des § 370 AO muss die dem Handelnden zurechenbare Verkürzung von Abgaben entfallen.

Sodann muss der Täter dennoch alles nach seiner Vorstellung von der Tat Erforderliche getan haben, um den Straftatbestand zu verwirklichen, d.h. insbesondere muss er bzgl. des Tatbestandes des § 370 AO vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft dazu angesetzt und somit versucht haben, Abgaben zu hinterziehen.

## VI. Irrtümer

Nach einer allgemeinen Definition liegt ein Irrtum vor, wenn Realität und Vorstellung des Beteiligten nicht (vollständig) deckungsgleich sind, wobei diese Diskrepanz zwischen Wirklichkeit und Vorstellung sowohl auf einer vollständigen Unkenntnis als auch auf einer falschen Kenntnis des Täters von den maßgeblichen Umständen der Tat beruhen kann<sup>34</sup>.

Das Gesetz trifft in den §§ 16 und 17 StGB zunächst Regelungen für den (echten/direkten) Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) und den (echten/direkten) Verbotsirrtum (§ 17 StGB); in § 35 StGB findet sich schließlich eine Vorschrift zur Behandlung eines Irrtums über einen Schuldausschlussgrund. Weitere gesetzliche Regelungen existieren nicht, was für die Fälle, in denen ein aufgetretener Irrtum nicht unmittelbar unter die vorhandenen Vorschriften subsumiert werden kann, zu intensiven Diskussionen in Rechtsprechung und Literatur geführt hat, die bis zum heutigen Tag z.T. kontrovers geführt werden<sup>35</sup>.

### 1. Allgemein: Tatbestandsirrtum

Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB handelt der Täter ohne Vorsatz, wenn er bei der Begehung der Tat Umstände nicht kennt, die zum Tatbestand der Strafnorm gehören. Da der Täter jedoch vorsätzlich handeln muss, um bestraft werden zu können (s.o.), entfällt mit dem Wegfall des Vorsatzes auch die

---

34 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 666.

35 So z.B. insbesondere für den umgekehrten Tatbestandsirrtum, den Erlaubnistatbestandsirrtum (Irrtum über unrechtsausschließende Umstände), den umgekehrten Erlaubnistatbestandsirrtum und den umgekehrten Verbotsirrtum.

Strafbarkeit. Soweit die Tat dann aber bei fahrlässiger Begehung noch strafbar oder ordnungswidrig ist, kann noch eine Ahndung wegen eines fahrlässigen Delikts erfolgen.

Beispiel:

*In Unkenntnis der Tatsache, dass sich in einer Regentonnen ein Kind versteckt hat, schießt der Täter auf die Tonne und verletzt das Kind. Eine Strafbarkeit des Täters wegen vollendeter Körperverletzung gemäß § 223 StGB scheidet wegen eines Tatbestandsirrtums gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB aus, da der Täter nicht wusste, dass er durch seine Handlung ein Kind verletzen würde.*

*Hat der Täter fahrlässig gehandelt, hätte er also wissen können, dass er durch seine Handlung ein Kind verletzen könnte, käme eine Strafbarkeit wegen fahrlässiger Körperverletzung gemäß § 230 StGB in Betracht.*

## **2. Allgemein: Verbotsirrtum**

Der Täter muss – wie schon zum Punkt „Schuld“ dargestellt – nach allgemeiner Auffassung<sup>36</sup> bei der Tat die Einsicht haben, Unrecht zu tun. Hierfür ist die Einsicht, eine sittlich verwerfliche Handlung zu vollziehen, zwar erforderlich, aber auch schon ausreichend<sup>37</sup>; eine positive Kenntnis über die Strafbarkeit der konkreten Handlung wird nicht vorausgesetzt<sup>38</sup>.

Ein Verbotsirrtum liegt gemäß § 17 StGB vor, wenn dem Beteiligten bei Begehung der Tat die Einsicht fehlt, Unrecht zu tun, § 17 StGB. Der Täter kennt zwar alle das Tatunrecht begründenden Umstände, er irrt sich aber über das Unrecht seiner Tat<sup>39</sup>.

Beispiel:

*Im Rahmen einer Schlägerei kommt es zu einer Körperverletzung. Der Täter ist der Meinung, seine Schläge seien sozialadäquat, da die anderen Beteiligten zuerst geschlagen haben. Es fehlt die Einsicht, Unrecht zu tun.*

Ist der Irrtum des Täters bzw. das Fehlen der Einsicht, Unrecht zu tun, für den Handelnden unvermeidbar, handelt der Täter ohne Schuld und bleibt

---

36 Cramer/Sternberg-Lieben in Schönke/Schröder, § 17, Rn. 5 m.w.N.; Fischer/Tröndle, § 17, Rn. 2 m.w.N.

37 BGHSt 2, S. 202.

38 BGH, wistra 1986, S. 218; NStZ 1996, S. 237; NJW 1996, S. 1606; Fischer/Tröndle, § 17, Rn. 2.

39 Cramer/Sternberg-Lieben in Schönke/Schröder, § 17, Rn. 5.

demgemäß straflos<sup>40</sup>. War der Irrtum für ihn vermeidbar, so kann die Strafe gemäß § 49 StGB gemildert werden.

### 3. Allgemein: Irrtümer betreffend deskriptive Tatbestandsmerkmale

Deskriptive Tatbestandsmerkmale bezeichnen nach *Lenckner/Eisele*<sup>41</sup> „vor-gegebene Phänomene des realen Seins“; d.h. die Tatbestandsmerkmale sind aus sich selbst heraus verständlich, sie können allein durch sinnliche Wahrnehmung überprüft werden und bedürfen keiner Ausfüllung bzw. Konkretisierung durch außerstrafatbestandliche Vorschriften (z.B. „Sache“, „töten“)<sup>42</sup>.

Irrt sich der Beteiligte über das Vorliegen eines deskriptiven Tatbestandsmerkmals, so kennt er (Tat-) Umstände nicht, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören und unterliegt insoweit einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB<sup>43</sup>.

### 4. Allgemein: Irrtümer betreffend normative Tatbestandsmerkmale

Normative Tatbestandsmerkmale sind solche, deren Vorhandensein nicht schon aufgrund der sinnlichen Wahrnehmung des Täters, sondern erst aufgrund einer rechtlichen Würdigung / Umsetzung der wahrgenommenen Tatsachen festgestellt werden kann<sup>44</sup>.

Das Vorliegen normativer Tatbestandsmerkmale muss vom Beteiligten nach herrschender Ansicht im Rahmen einer Parallelwertung in dessen Sphäre als juristischer Laie festgestellt werden<sup>45</sup>. Hat der Beteiligte dann das normative Tatbestandsmerkmal in seine Laiensphäre umgesetzt, so muss er seine Handlungen daran ausrichten; es kann für ihn dann ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB (über normative Merkmale) nicht (mehr) in Betracht

---

40 Bezieht sich der Irrtum des Täters aber (nur) auf die Strafbarkeit der Tat, so unterliegt er nach umstrittener, jedoch herrschender Meinung einem unbeachtlichen Strafbarkeitsirrtum; BGHSt 2, 202; 10, 41; *Rudolphi* in SK; § 17, Rn. 3, Jescheck/Weigend, S. 459 f.; *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 17, Rn. 4.

41 *Lenckner/Eisele* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 13 ff., Rn. 64.

42 Soweit zusätzlich zu der sinnlichen Wahrnehmung der deskriptiven Tatbestandsmerkmale (richtigerweise) zu fordern ist, dass der Täter die naturgesetzlichen Zusammenhänge im Hinblick auf die Tatbestandsmerkmale kennt, so soll diese Problematik im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter vertieft werden. Wenn im Folgenden von deskriptiven Tatbestandsmerkmalen gesprochen wird, muss diese Anmerkung „mitgelesen“ werden.

43 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 673.

44 Jescheck/Weigend AT, § 26 IV 2

45 *Cramer/Steinberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15, Rn. 19, 43 f.; Tröndle/Fischer, § 16, Rn. 11a.

kommen, wenn der Täter lediglich meint, dass ihm bekannte Tatsachen das bekannte und über die Parallelwertung in die Laiensphäre umgesetzte normative Tatbestandsmerkmal nicht ausfüllen. Kennt er aber Tatsachen nicht, bei deren Kenntnis er von der Erfüllung des normativen Merkmals ausginge, so liegt wiederum ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB vor<sup>46</sup>.

## 5. Allgemein: Irrtümer betreffend Blankett-Tatbestände

Sog. „Blankett-Gesetze“ bzw. „Blankett-Tatbestände“ sind solche (Straf-) Vorschriften, deren Tatbestand nur zusammen mit einer Ausführungsnorm ein konkretes Verhaltensgebot bzw. -verbot aufstellt; die jeweils in Bezug genommene Norm muss mit der Strafvorschrift selbst „zusammengelesen“ werden, um ein vollständiges Strafgesetz zu erhalten<sup>47</sup>.

Irrt sich ein Beteiligter über solche Tatsachen, die die Blankett-Verweisung ausfüllen, so unterliegt er – ebenfalls nach allgemeiner Meinung – einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB<sup>48</sup>. Intensiv diskutiert ist allerdings die Frage, ob (nur) der Inhalt der in Bezug genommenen Norm zum Straftatbestand hinzu zu lesen ist oder ob (auch) die Existenz bzw. die Wirksamkeit der Norm selbst zum Tatbestand der Blankettvorschrift gehören soll.

Im erstgenannten Fall wäre ein Tatbestandsirrtum nur hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen der in Bezug genommenen Norm möglich; im letzteren Fall hingegen führte auch ein Irrtum über die Existenz bzw. Wirksamkeit der hineinzulesenden Norm zu einem Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB<sup>49</sup>.

Für den Bereich des „allgemeinen Strafrechts“ soll mit der herrschenden Meinung<sup>50</sup> unter Bezugnahme auf die geltende Gesetzeslage in Gestalt der §§ 16, 17 StGB davon ausgegangen werden, dass nur deren Inhalt, nicht aber die Vorschrift selbst in das Strafgesetz Eingang findet, so dass für die Annahme eines Tatbestandsirrtums gemäß § 16 StGB bei einer Fehlvorstel-

---

46 BGH, wistra 1986, S. 174; wistra 1989, S. 263; wistra 2003, S. 266; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 369, Rn. 103 i.V.m. Rn. 52; *Kohlmann*, Teil B, Rn. 18 ff., 135 ff., § 370 AO, Rn. 634, 672; *Backes*, S. 152 ff.; *Schlüchter* (1), S. 47; *Reiß*, S. 163; *Thomas*, S. 262.

47 *Cramer/Sternberg-Lieben* in *Schönke/Schröder*, § 15 StGB, Rn. 99.

48 S. Fußnote 33.

49 *Cramer/Sternberg-Lieben* in *Schönke/Schröder*, § 15, Rn. 99.

50 BGH, NSTZ 1993, 594; BGH, wistra 2003, 65, 66; *Jescheck/Weigend*, § 29 V 3; *Roxin*, S. 412; *Joecks* in *MK*, § 16 StGB, Rn. 44; *Rudolphi* in *SK*, § 16 StGB, Rn. 19; *Schröder* in *LK*, § 16 StGB, Rn. 36.



lung des Beteiligten über die Existenz oder Wirksamkeit der in Bezug genommenen Vorschrift kein Raum ist<sup>51</sup>.

## **6. Sonderfall: Irrtümer im Steuer- und Zollstrafrecht**

Nach den vorstehenden grundsätzlichen Darstellungen ist der Bereich des Steuer- bzw. Zollstrafrechts zu betrachten. Es ergeben sich insbesondere unter Berücksichtigung der denkbaren Ansatzpunkte für einen Irrtum im Bereich des Steuer- / Zollstrafrechts diverse mögliche Fallkonstellationen, in denen der Beteiligte einem Irrtum unterliegen kann:

### Beispiele:

- 1. Der Täter kennt eine Eigenschaft der von ihm eingeführten Ware nicht, die zu einer abweichenden Tarifierung der Ware führt.*
- 2. Der Täter weiß nicht, dass eine (ihm bekannte) Eigenschaft der eingeführten Ware zu einer anderen als der vorgenommen Einreihung führt. Er irrt sich über die steuerliche Erheblichkeit dieser Tatsache.*
- 3. Der Täter weiß nicht, dass die im Versandverfahren befindliche Ware zur Beendigung des Verfahrens am zuständigen (örtlichen) Zollamt zu stellen ist. Er verbringt den Lkw mit der Ware unmittelbar auf sein Firmengelände, bricht die Zollplomben und entlädt. Der Täter irrt sich über die Existenz einschlägiger zollrechtlicher Bestimmungen.*
- 4. Alternative zu Beispiel 3: Der Täter ist der Ansicht, die maßgebliche Vorschrift zur Beendigung eines Versandverfahrens sei nur eine „Soll-Vorschrift“. Er könne die notwendigen Förmlichkeiten auch durch eine nachträgliche Meldung an die Zollbehörden erfüllen. Hier irrt sich der Beteiligte über die Reichweite bekannter zollrechtlicher Vorschriften.*
- 5. Alternative zu Beispiel 4: Der Täter kennt die Vorschriften und weiß, dass er die im Versandverfahren befindliche Ware zur Beendigung des Verfahrens zu stellen hat. Er meint jedoch, durch eine nachträgliche Meldung an die Zollbehörden könne er „die Sache schon regeln“. Der Beteiligte kann sich hier – abhängig vom konkreten Sachverhalt – entweder (erneut) über die Reichweite der zollrechtlichen Vorschriften oder aber (nur noch) über die Reichweite des Straftatbestandes irren.*

---

51 Nach anderer Ansicht ist (jedoch mit unterschiedlichen Ansätzen, Begründungen und in tlw. anderem Umfang) auch bei Blankett-Tatbeständen ein Bewusstsein des Täters über die blankettausfüllende Norm als solche zu fordern, so z.B. Kohlrausch/Lange, § 59 VI; Puppe, S. 145, 166 ff.; Kuhlen, S. 1987, S. 385 ff. und 421 ff.; Lange (1), S. 73, 75; Lange (2), S. 233, 234.

6. *Der Täter weiß nicht, dass ein Dritter ihm (Schmuggel-)Waren zugesteckt hat, die einer Zollanmeldung bedurft hätten. Er gibt daher bei der Einreise eine Zollanmeldung ohne Erklärung über die versteckten Waren ab, da er sich über den Umfang seiner Erklärungspflicht irrt.*
7. *Der Täter weiß noch immer nicht, dass ein Dritter ihm zollpflichtige (Schmuggel-)Waren zugesteckt hat. Nunmehr führt er jedoch über die Schmuggelware hinaus keine zollpflichtigen Waren mit sich. Der Täter weiß nicht, dass er eine Erklärung abgeben müsste.*
8. *Der Täter weiß nicht, dass von ihm eingeführte Waren einem Einfuhrzoll unterliegen und gibt aus diesem Grund keine Zollanmeldung ab. Er irrt sich über das Bestehen eines Zollanspruchs.*
9. *Der Täter weiß, dass von ihm eingeführte Waren einem Einfuhrzoll unterliegen. Er meint aber, straflos zu sein, da der Straftatbestand des § 370 AO die von ihm zu entrichtenden Abgaben nicht erfasse.*
10. *Der Täter irrt über die Bedeutung des grünen Ausgangs am Flughafen und passiert diesen mit erkanntermaßen abgabepflichtiger Ware.*

Die Rechtsfolgen der verschiedenen Irrtümer sind – dies ist allgemeine Ansicht – wie bei den Beispielen aus dem allgemeinen Strafrecht auch davon abhängig, worüber sich der Beteiligte im konkreten Fall irrt.

#### **a) Irrtum über deskriptive Tatbestandsmerkmale**

Beziehen sich Irrtum bzw. Unkenntnis des Beteiligten auf ein deskriptives Tatbestandsmerkmal, d.h. einen Umstand des gesetzlichen Tatbestandes des § 370 AO, unterliegt der Beteiligte einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB<sup>52</sup>.

#### **b) Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale**

Der Beteiligte kann sich im Bereich des Steuerstrafrechts auch über normative Tatbestandsmerkmale irren. Im Rahmen des § 370 AO sollen z.B. die „steuerliche Erheblichkeit von Tatsachen“ und auch der „Steuervorteil“ normative Tatbestandsmerkmale darstellen<sup>53</sup>. Es ist dann – entsprechend der oben dargestellten allgemeinen Definition – notwendig, dass der Beteiligte diese Tatbestandsmerkmale im Rahmen einer Parallelwertung in die Laiensphäre umsetzt und „versteht“, jedoch wird er sich bereits durch die „Über- und Umsetzung der Begriffe“ in seine Sphäre als juristischer Laie Klarheit über den Norminhalt des Straftatbestandes des § 370 AO verschaffen kön-

---

52 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 673.

53 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 674.

nen, so dass er seine Handlungen daran ausrichten kann. Nach allgemeiner Meinung können die zuvor dargestellten Grundsätze zur Behandlung von Irrtümern über normative Tatbestandsmerkmale ohne Einschränkung auf das Steuerstrafrecht übertragen werden<sup>54</sup>, so dass es an dieser Stelle keiner weiteren Darstellungen mehr bedarf.

Ein Irrtum i.S.d. § 16 StGB über normative Tatbestandsmerkmale liegt z.B. im vorgenannten ersten Beispiel vor, wenn der Beteiligte keine Kenntnis über die konkrete Wareneigenschaft als maßgebliche steuerlich erhebliche Tatsache hat. Er hat aufgrund der Unkenntnis über die Wareneigenschaft keine Kenntnis von dem Steueranspruch, den er verkürzt. Im zweiten Beispiel jedoch irrt sich der Beteiligte nicht über Tatsachen; vielmehr kennt er alle relevanten Wareneigenschaften. Gleichwohl irrt er sich (noch) über das (normative) Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung, so dass auch in diesem Beispielfall ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB vorliegt.

Kann bei einem Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale nach den vorgenannten Ausführungen ein Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB nicht (mehr) angenommen werden, kommt insoweit (nur noch) die Annahme eines Verbotsirrtums i.S.d. § 17 StGB in Betracht. Ein Verbotsirrtum liegt schließlich auch vor, wenn sich der Irrtum des Täters ohne einen steuerlichen Irrtum z.B. (nur) auf die strafrechtlichen Zusammenhänge des Straftatbestandes bezieht. Dies ist z.B. in der zweiten Variante des fünften Beispiels und im zehnten Beispiel der Fall.

### **c) Irrtum über „Blankett-Verweisungen“**

Der Straftatbestand des § 370 AO beinhaltet schließlich auch Merkmale, die zumindest nicht unmittelbar bzw. eindeutig als deskriptive oder normative Tatbestandsmerkmale angesehen werden können. Durch diese Merkmale verweist der Straftatbestand auf eine weitere Vorschrift außerhalb der Strafvorschrift, die ein konkretes Verhaltensgebot oder -verbot aufstellt<sup>55</sup>; der Straftatbestand selbst kann als „Blankett“ also nur zusammen mit dieser sog. Ausführungsnorm angewandt werden. Diese Merkmale sollen im Folgenden mit dem Begriff „Blankett-Verweisungen“ beschrieben werden, da deren rechtliche Bedeutung und Einordnung umstritten ist.

#### **aa) Lehre von Blankett-Tatbeständen**

Nach herrschender Ansicht in Rechtsprechung und Literatur jedoch stellen die nicht sofort eindeutig zuordenbaren Merkmale des § 370 AO „Blankett-

---

54 *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 369 AO, Rn. 103 i.V.m. Rn. 52.

55 *Cramer/Sternberg-Lieben* in *Schönke/Schröder*, § 15, Rn. 99.

Verweisungen“ dar, durch welche die Strafvorschriften zur Bestimmung / Konkretisierung des Straftatbestandes inhaltlich gefüllt werden müssen<sup>56</sup>. Durch diese rechtliche „Konstruktion“ gelangt – wie im Rahmen der allgemeinen Ausführungen dargestellt – der Inhalt der materiell-zollrechtlichen Normen in den Straftatbestand hinein, gleichsam als ob die Ausfüllungsvorschrift selbst im Strafgesetz stünde<sup>57</sup>.

Diese Ansicht bewirkt zunächst, dass ein Irrtum über die in der konkreten Situation maßgeblichen Tatsachen zu einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB führt.

Da jedoch – wie dargestellt – die gesamte zollrechtliche Vorschrift in den Tatbestand des § 370 AO „hingebracht“ wird, dürfte ein Irrtum über die Existenz oder die Wirksamkeit der zollrechtlichen Vorschrift – entsprechend den allgemeinen Grundsätzen – „nur“ als Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB angesehen werden. Diesen „Übertrag“ vollzieht die herrschende Meinung für den Bereich des Steuerstrafrechts aber nicht nach: Nach der sog. „Steueranspruchstheorie“ führt ein Irrtum über die Existenz bzw. die Wirksamkeit des Steueranspruchs und damit notwendigerweise auch ein Irrtum über das Bestehen einer Steuerpflicht nicht (nur) zu einem Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB, sondern ebenfalls zu einem Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB<sup>58</sup>.

Diese „Steueranspruchstheorie“ resultiert im Ergebnis wohl aus den alten Fassungen des Straftatbestandes der Abgabenhinterziehung (§ 359 RAO 1919, § 396 RAO 1931 und § 392 RAO 1967/68), in den nach seinerzeit einhelliger Ansicht das ungeschriebene Merkmal der „Steuerunehrlichkeit“ hineinzulesen war. Die Vorschrift lautete in den genannten Fassungen im Wesentlichen identisch:

*„Wer zum eigenen Vorteil (...) nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung (...) bestraft.“*

---

56 BVerfG, wistra 1991, S. 175; BGH, wistra 1986, S. 174; BGH, wistra 1987, S. 139; BGH, wistra 1989, S. 263; BGH, wistra 2003, S. 266; Bender, B/I., Tz. 3; *Gast-deHaan* in Klein, § 370 AO, Rn. 5; Kohlmann, Teil B, Rn. 18 ff., 135 ff., § 370 AO, Rn. 634, 672; *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15, Rn. 103; Backes, S. 152 ff.; Schlüchter (1), S. 47; Reiß, S. 163; Thomas, S. 262.

57 *Cramer/Steinberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15, Rn. 100.

58 BGH, wistra 1986, S. 173, 219 f.; wistra 1989, S. 263; BayObLG, NJW 1976, S. 635; BayObLG, DB 1981, S. 874; OLG Bremen, StV 1985, S. 284; OLG Köln, StraFo 2004, S. 282; Kohlmann, § 370, Rn. 672 m.w.N.; Schlüchter (1), S. 43; Schlüchter (2), S. 94; Bachmann, S. 145 ff.

Da nach dem Wortlaut sämtlicher Fassungen der Vorschriften schon jedes „Bewirken einer Steuerverkürzung“ zur Verwirklichung des Tatbestandes ausreichen konnte<sup>59</sup>, erfolgte eine Eingrenzung der Vielzahl der möglichen Tathandlungen („Bewirken“ in jeder Form) über das Merkmal der „hinterziehungstypischen Verhaltensweise“, woraus Reichsgerichtshof<sup>60</sup> und ihm – in unterschiedlichen Ausprägungen – folgend die Literatur<sup>61</sup> das Merkmal der „Steuerunehrlichkeit“ entwickelten. Damit setzte die strafbare Steuerhinterziehung schon rein begrifflich die Kenntnis des Beteiligten von der Steuerpflicht voraus, so dass bei nicht vorhandener Kenntnis über diese Steuerpflicht ein Tatumstandsirrtum vorliegen musste, was in der Konsequenz von Reichsgericht und Bundesgerichtshof auch so entschieden wurde<sup>62</sup>.

Zusätzlich ließen auch die Vorschriften des § 358 RAO 1919 und § 395 RAO 1931 eine Bestrafung eines Beteiligten wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung bei fehlender Kenntnis von den maßgeblichen steuerlichen Vorschriften nicht zu: „*Straffrei bleibt, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat.*“ Als Reichsgericht und Bundesgerichtshof den Irrtum über den Steueranspruch – wie soeben dargestellt – als Tatbestandsirrtum betrachteten, wurde diese Rechtsprechung vom Gesetzgeber zum Anlass genommen, die insoweit funktionslos vorgenannten Normen zu streichen<sup>63</sup>. Auch wenn diese Streichung zunächst nahe gelegt hätte, ab dem Zeitpunkt der Gesetzesänderung nunmehr einen Verbotsirrtum anzunehmen, so blieben Rechtsprechung und Literatur dennoch über das ergänzende Merkmal der „Steuerunehrlichkeit“ (s.o.) bei der Anwendung der „Steueranspruchstheorie“, zumal der Gesetzgeber seinerzeit mit der Einführung der Vorschrift des § 358 RAO 1919 (nur) verhindern wollte, dass die Unkenntnis über die Steuergesetze eines Beteiligten als ein den Vorsatz unberührt lassender „Rechtsirrtum“ angesehen wurde, was nach der damaligen Rechtsprechung möglich gewesen wäre<sup>64</sup>.

Auch heute wird noch vertreten, dass das Steuerstrafrecht zumindest im Ergebnis die „Steuerunehrlichkeit“ des Beteiligten sanktionieren soll, auch wenn die Spezifizierung der Tathandlungen der Steuerhinterziehung das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der „Steuerunehrlichkeit“ ersetzen soll-

---

59 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 31; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, § 370 AO, Rn. 107, 118.

60 RGSt 60, 307, 308; 61, 81, 83; 71, 216, 217.

61 Kohlmann, Rn. 89 ff. zu § 392 RAO; Samson/Horn, S. 593 mit weiteren Nachweisen.

62 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 46, 248.

63 BT-Drucksache V/1812,23; *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 46.

64 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 46.

te<sup>65</sup>. Eine solche „Steuerunehrlichkeit“ (nach alter Fassung) kann nach alledem schon begrifflich nur dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Pflichten und den Steueranspruch des Fiskus auch kennt. Eine Steuerverkürzung (nach § 370 AO) kann – zumindest nach der zuvor dargestellten „Steueranspruchstheorie“ (s. Seite 26) – auch nur derjenige (vorsätzlich) bewirken, der den Steueranspruch des Fiskus kennt, was wiederum notwendigerweise voraussetzt, dass er auch die Tatsachen kennt, die die Steuerpflicht begründen. Umgekehrt aber wird und muss es nach den vorstehenden Darstellungen zur Bejahung des erforderlichen Vorsatzes und zur notwendigen Verneinung eines Tatbestandsirrtums i.S.d. § 16 StGB ausreichen, wenn der Beteiligte den Steueranspruch des Fiskus zumindest in Ansätzen kennt; die Kenntnis der konkreten Steuerpflicht selbst bzw. der konkreten Steuerart ist nicht erforderlich<sup>66</sup>.

Nach alledem sind nach dieser Ansicht Irrtümer betreffend die Existenz oder die Wirksamkeit der durch die Blankettnorm in Bezug genommenen zollrechtlichen Normen – entgegen den allgemeinen Grundsätzen – (auch) als Tatbestandsirrtümer gemäß § 16 StGB anzusehen. Auch Irrtümer über Inhalt oder Reichweite der zollrechtlichen Vorschriften betreffen dann den Tatbestand des § 370 AO und müssten gemäß § 16 StGB zum Vorsatzausschluss führen. Erst wenn der Täter zumindest den Steueranspruch des Fiskus bzw. die ihm obliegenden Handlungs- und Erklärungspflichten in den groben Grundzügen kennt, kann ein Tatbestandsirrtum nicht (mehr) in Betracht kommen.

### **bb) Lehre von (weiteren) normativen Tatbestandsmerkmalen**

Teilweise wird die Existenz von Blankett-Normen nicht anerkannt; es soll sich bei solchen Merkmalen des Tatbestandes des § 370 AO erneut um „normative Tatbestandsmerkmale“ handeln<sup>67</sup>. Die Ansicht hat zur Folge, dass schon die Norm des § 370 AO selbst als „vollständiger Tatbestand“ anzusehen ist, dessen normative Tatbestandsmerkmale im Rahmen einer „Parallelwertung“ verstanden und umgesetzt werden müssen.

---

65 *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370 AO, Rn. 118; *Kohlmann*, § 370 AO, Rn. 9 ff. m.w.N.

66 *BGH*, *wistra* 1989, S. 264; *BayObLG*, *wistra* 1990, S. 202 f.; *OLG Karlsruhe*, *StRK AO* 1977, § 370, Rn. 7; *Kohlmann*, § 370 AO, Rn. 676; *Thomas*, *NStZ* 1987, S. 260.

67 *Hellmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 370 AO, Rn. 44; *Meyer*, S. 445; v. d. *Heide*, S. 170 ff. und 190 ff.; *Seer* in *Tipke/Lang*, § 23, Rn. 22, 46; *Rüping*, S. 450 f.; *Lüderssen*, S. 223; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370 AO, Rn. 140, der aber noch in *Einl.* zu §§ 369 ff. AO, Rn. 5, Blankett-Tatbestände annehmen will.

Ein Irrtum über die so als normative Tatbestandsmerkmale angesehenen Merkmale führt nach den vorgenannten Grundsätzen gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB zum Vorsatzausschluss. Insbesondere stellt nach dieser Auffassung jeder Irrtum betreffend die Existenz oder Wirksamkeit von Steueranspruch oder Steuerpflicht einen zum Vorsatzausschluss führenden Tatbestandsirrtum gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB dar.

### **cc) Stellungnahme**

Beide dargestellten Auffassungen kommen zunächst für die Behandlung von Irrtümern betreffend die Kenntnisse der maßgeblichen Tatsachen zu gleichen Ergebnissen. Im Unterschied zum allgemeinen Strafrecht aber gelangen beide Ansichten für den Bereich des Steuerstrafrechts – zumindest im Ergebnis – zu der Rechtsfolge eines Vorsatzausschlusses gemäß § 16 StGB, so dass es keiner weiteren Untersuchung / Erörterung bedarf.

Die „rechtliche Grund-Situation“ erscheint nach alledem geklärt.

Es wird nun also im Rahmen der weiteren Ausführungen – ggf. speziell für den Bereich des Zollstrafrechts – zunächst zu untersuchen sein, ob und ggf. wie welche (deskriptiven oder normativen) Tatbestandsmerkmale oder Blankett-Verweisungen im Tatbestand des § 370 AO durch zollrechtliche Bewilligungen beeinflusst werden.

Erst dann kann entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen festgestellt werden, ob z.B. ein Irrtum über die Richtigkeit oder Vollständigkeit einer Erklärung bei unrichtiger Auslegung einer Bewilligung oder ob z.B. ein Irrtum über die Rechtspflicht zur Abgabe einer Erklärung, wenn die Rechtspflicht durch eine Bewilligung beeinflusst worden ist, einen Tatbestands- oder einen Verbotsirrtum darstellt.





# **Zweiter Teil: Auswirkungen von Bewilligungen auf die Strafbarkeit**

Mit den nun folgenden Ausführungen soll untersucht werden, ob und ggf. inwieweit und mit welchen Folgen zollrechtliche Bewilligungen Einfluss auf die Strafbarkeit eines Beteiligten gemäß § 370 AO haben können.

## **A. Zollrechtliche Bewilligungen**

Den strafrechtlichen Darstellungen zur Wirkungsweise von zollrechtlichen Bewilligungen im Hinblick auf § 370 AO im Zollrecht soll ein kurzer, allgemeiner Überblick zu zollrechtlichen Bewilligungen vorangestellt werden, damit die weiteren Ausführungen nachvollziehbar sind.

### **I. Definition der Bewilligung**

Zunächst muss der Begriff der Bewilligung definiert werden. Hierzu fällt auf, dass der Begriff der „Bewilligung“ nicht allgemein definiert ist. Insbesondere enthält die Vorschrift über Begriffsbestimmungen, Art. 4 ZK, keine Definition dieses Begriffs. Lediglich der „Bewilligungsinhaber“ wird in Art. 4 Nr. 22 ZK definiert als die Person, der eine Bewilligung erteilt worden ist. In der Literatur<sup>68</sup> wird die Bewilligung – ganz allgemein – als eine „begünstigende Entscheidung“ gemäß Art. 6 ff. ZK definiert, womit letztlich jede Entscheidung, die einem Beteiligten eine zollrechtliche Begünstigung gewährt, als Bewilligung anzusehen ist.

### **II. Erscheinungsformen der Bewilligung**

Es existiert zunächst eine sog. „einfache Bewilligung“ (im Unterschied zur „Einzigigen Bewilligung“.) Die „einfache Bewilligung“ kann erteilt werden, wenn nur die Zollverwaltung eines einzigen Mitgliedsstaates von dem durchzuführenden Verfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung betroffen ist.

Sind für die Überführung und / oder Beendigung eines Verfahrens, für die Lagerung, für aufeinander folgende Be- oder Verarbeitungsvorgänge oder Verwendungen jedoch verschiedene Zollverwaltungen (mindestens zweier unterschiedlicher Staaten) berührt, wird die beantragte Bewilligung gemäß Art. 496 Buchst. c ZK-DVO als „Einzigige Bewilligung“ erteilt. Zwar ist auch die Definition der „Einzigigen Bewilligung“ zwischenzeitlich nicht mehr in

---

68 *Friedrich* in Schwarz/Wockenfoth, Art. 4, Rn. 81; *Witte* in Witte, Art. 4, Rn. 2.

der geltenden Durchführungsverordnung zum Zollkodex enthalten, sie kann jedoch – in Ermangelung einer geänderten Definition – weiterhin verwandt werden. Für die Erteilung einer „Einzigigen Bewilligung“ gelten im Unterschied zur „einfachen Bewilligung“ andere Verfahrensvorschriften, auf die hier allerdings nicht weiter eingegangen werden soll. Wie bei der „einfachen Bewilligung“ enthält auch die „Einzigige Bewilligung“ eine Erlaubnis zur Inanspruchnahme eines Verfahrens durch die Zollbehörden.

### **III. Verfahrensrecht**

Das anzuwendende Verfahrensrecht ist gesetzlich geregelt<sup>69</sup>. Da es sich bei den einschlägigen Vorschriften um verbindliche Verordnungen bzw. geltende nationale Rechtsvorschriften handelt, steht das Verfahrensrecht (regelmäßig) nicht zur Disposition der Beteiligten; nur im Rahmen der gesetzlich vorgegebenen Möglichkeiten können Abweichungen zugelassen werden<sup>70</sup>. Nicht nur der beteiligte Antragsteller, sondern auch die Behörde selbst muss auf die Anwendung und Einhaltung der Vorschriften achten<sup>71</sup>.

Zollrechtliche Besonderheiten ergeben sich jedoch aus den verschiedenen Rechtsnormen, aus denen sich die maßgeblichen Verfahrensvorschriften ergeben. Damit die folgenden Ausführungen verständlich sind, müssen an dieser Stelle – ohne auf Einzelheiten eingehen zu können – Ausführungen erfolgen. Eine ausführliche Darstellung, auch zu den bestehenden bzw. auftretenden Problemen, hat Lothar Gellert gefertigt<sup>72</sup>. Eine auf das Notwendigste gekürzte Zusammenfassung der grundsätzlichen Zusammenhänge muss an dieser Stelle genügen.

#### **1. Abschließende Regelungen des Zollkodex**

Der Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung enthalten bereits an mehreren Stellen Verfahrensvorschriften bzw. Verfahrensrecht<sup>73</sup>. Insofern wird angenommen, dass diese umfassenden Regelungen des Zollkodex ab-

---

69 Regelungen finden sich im Zollkodex, in der Durchführungsverordnung zum Zollkodex, in der deutschen Abgabenordnung, der Finanzgerichtsordnung und der Verwaltungsgerichtsordnung.

70 Dieser Rückschluss ergibt sich unmittelbar aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der sich wiederum aus Art. 20 Abs. 3 GG ergibt.

71 Ohne die Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften durch den Beteiligten verliert er Vergünstigungen oder setzt sich Sanktionen aus; hält die Behörde die geltenden Vorschriften nicht ein, handelt sie rechtswidrig.

72 Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, a.a.O.

73 *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, S. 57.

schließende Regelungen darstellen, so dass keine Rückgriffe (mehr) auf nationales Recht erforderlich bzw. zulässig sind<sup>74</sup>.

Beispiel:

*Die Vorgaben des Zollkodex bestimmen abschließend die Möglichkeiten zur weiteren Verwendung der in das Gemeinschaftsgebiet verbrachten Waren: Sie sind entweder in ein Zollverfahren zu überführen oder müssen eine sonstige zollrechtliche Bestimmung erhalten.*

*Der Zollkodex legt z.B. in den Art. 145 ff. ZK auch verbindlich fest, an wen und unter welchen Voraussetzungen die Bewilligung zur Durchführung des Verfahrens der passiven Veredelung erteilt werden kann.*

## 2. Teilregelungen im Zollkodex

Teilweise beinhaltet der Zollkodex aber nur grundsätzliche Regelungen und verweist sodann für Einzelheiten auf nationale bzw. einzelstaatliche Gesetze oder Vorgaben<sup>75</sup>. Insoweit wird nach einhelliger Ansicht anzunehmen sein, dass das europäische Recht, hier also Zollkodex und Durchführungsverordnung, abschließende Regelungen darstellen, soweit solche bestehen. Sofern keine europäische Regelung existiert, ist gemäß europarechtlichen Verweises oder auch ergänzend nationales Recht anwendbar und auch anzuwenden<sup>76</sup>.

Beispiel: *Das Rechtsbehelfsverfahren im Zollrecht*

*Art. 243 Abs. 1 ZK bestimmt zunächst, dass ein Rechtsbehelfsverfahren gegen belastende Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts stets möglich sein und der Rechtsbehelf in dem Mitgliedsstaat eingelegt werden muss, in dem die beanstandete Entscheidung getroffen oder beantragt wurde. Weiter ergibt sich dann aus Art. 243 Abs. 2 ZK die sog. „Zweistufigkeit des Rechtsbehelfsverfahrens“<sup>77</sup>, wonach zunächst eine verwaltungsinterne Kontrolle der Maßnahme zu erfolgen hat. Erst nach dem Abschluss der verwaltungsinternen Kontrolle kann dann gerichtliche Hilfe in Anspruch genommen werden, wobei sich aus Artikel 243 Abs. 2 ZK ein subjektiver Anspruch jedes belasteten Beteiligten auf die gerichtliche Überprüfung der Verwaltungsmaßnahme ergibt<sup>78</sup>. Weiterhin bestimmt Art. 244 ZK, dass durch die Einlegung eines Rechtsbehelfs die Vollziehung der ange-*

74 Witte in Witte, vor Art. 1 ZK, Rn. 11.

75 Witte in Witte, vor Art. 1 ZK, Rn. 12 bis 15.

76 Hohrmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. ZK, Rn. 78.

77 Worms in Dorsch, Art. 243 ZK, Rn. 18; Alexander in Witte, Art. 243 ZK, Rn. 15 ff.

78 Alexander in Witte, Art. 243, Rn. 1, 2.

*flichten Entscheidung nicht ausgesetzt wird, d.h. einem Rechtsbehelf gegen belastende Entscheidungen einer Zollbehörde keine aufschiebende Wirkung zukommt.*

*Für sämtliche vom Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung nicht vorgegebenen Vorschriften für das Rechtsbehelfsverfahren verweist der Zollkodex in Art. 245 ZK dann aber auf erlassene bzw. noch zu erlassende nationale Regelungen: „Die (weiteren) Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens werden von den Mitgliedstaaten erlassen.“*

Festzuhalten ist nach dem Vorstehenden, dass der Zollkodex selbst zum Rechtsbehelfsverfahren einige Verfahrensregelungen, z.B. Zweistufigkeit des Verfahrens, Garantie einer gerichtlichen Kontrolle, Rechtsmittel ohne aufschiebende Wirkung, enthält, Art. 243, 244 ZK.

Diese Vorgaben im Zollkodex selbst sind jedoch nicht abschließend, da z.T. wesentliche Regelungen fehlen. Insoweit ergibt sich z.B. weder aus dem Zollkodex noch aus dessen Durchführungsverordnung, welche Stelle bzw. welches Gericht für die Bearbeitung der Rechtsmittel bzw. die gerichtlichen Verfahren sachlich, örtlich und instanziell zuständig ist. Nach der schon zitierten Vorschrift des Art. 245 ZK ergibt sich vielmehr, dass der Gesetzgeber des einzelnen Mitgliedsstaates die Regelungslücken und Regelungsdefizite durch eigene Regelungen auffüllen kann und muss. In der Bundesrepublik Deutschland werden die europäischen Vorschriften ergänzt durch die Verfahrensvorschriften der §§ 347 bis 367 AO, durch die Verfahrensvorschriften der FGO sowie der VwGO.

Ein solcher „Lückenschluss“ durch nationales Recht ist zwar sinnvoll, um keine Regelungsdefizite entstehen zu lassen; dies umso mehr, da – wie dargestellt – weite Teilbereiche des Rechtsbehelfsverfahrens im Zollkodex nicht geregelt sind. Insbesondere kommt es aber durch die z.T. nicht exakt auf den Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung abgestimmten nationalen Regelungen zu Verwerfungen, auf die zu einem späteren Zeitpunkt eingegangen werden soll. Solche „lückenhaften Regelungen“ finden sich besonders in dem hier interessierenden Bereich des Verfahrensrechts. Diese Tatsache kann damit begründet werden, dass die Urheber des Zollkodex vor allem eine Vereinheitlichung der materiell-rechtlichen Zollvorschriften und der wesentlichen Verfahrensvorschriften zu erreichen versucht haben. Wie die Mitgliedsstaaten ihrerseits diese (verbindlichen) materiell-rechtlichen Vorgaben umsetzen, kontrollieren und entsprechend Rechtsschutz gewähren, überließ der europäische Normgeber dann aber den einzelnen Mitgliedsstaaten.

### 3. Fehlende Regelungen im Zollkodex

Schließlich kann auch die Situation eintreten, dass weder Zollkodex noch Durchführungsverordnung Regelungen für bestimmte zollrechtliche Fragestellungen bereithalten. Dies ist z.B. im Bereich des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts der Fall. Hier regelt Art. 246 ZK explizit, dass die Vorschriften des Zollkodex über Rechtsbehelfe nicht für solche Rechtsbehelfe gelten, die von einem Beteiligten zur Aufhebung oder zur Änderung einer Entscheidung eingelegt werden, die auf der Grundlage des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts getroffen wurde.

In Fällen wie dem geschilderten (keine zollrechtlichen Regelungen) ist nach wohl allgemeiner Ansicht das nationale Recht anwendbar, soweit es nicht im Widerspruch zu anderen geltenden zollrechtlichen Vorschriften steht, da der nationale Gesetzgeber mit seinen Regelungen nicht europarechtliche Vorschriften außer Kraft setzen kann<sup>79</sup>.

Diese Ansicht ist zwar in sich schlüssig, konsequent und im Ergebnis notwendig und richtig, jedoch bestehen insbesondere im Hinblick auf die Vergleichbarkeit von Ereignissen und Handlungsweisen erhebliche Defizite.

#### Beispiel:

*Gemäß Art. 246 ZK ist das Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht Sache der Mitgliedsstaaten. Die Strafen bzw. Bußgelder dürften insoweit in den verschiedenen Mitgliedsstaaten sehr unterschiedlich ausfallen. Doch mehr noch: Es ist nicht einmal die Gleichmäßigkeit der Strafverfolgung und die Gleichmäßigkeit der Ahndung von Straftaten mit gleichem Handlungsunrecht gesichert, da Zuwiderhandlungen gegen das Zollrecht zumindest faktisch in unterschiedlicher Intensität verfolgt und geahndet werden.*

Nach alledem ist als „Grundregel“ festzuhalten, dass das europäische Zollrecht anzuwenden ist, solange es Vorschriften für den zu beurteilenden Sachverhalt enthält. Ist dies nicht (mehr) der Fall, wird regelmäßig dann nationales Recht ergänzend anzuwenden sein. Insoweit bereitet bereits die Bestimmung der jeweils geltenden Verfahrensvorschriften bisweilen Probleme, da in jedem Verfahrensstadium (neu) überprüft werden muss, welche Vorschriften für welchen Teilbereich einer Angelegenheit gelten und angewandt werden müssen.

---

<sup>79</sup> *Hohrmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. ZK, Rn. 78, 88; *Wolfgang* in Witte/Wolfgang, S. 57.

## **IV. Verfahrensgrundsätze**

In aller Kürze sollen einige Verfahrensgrundsätze des Zollverfahrens dargestellt werden.

### **1. Antragsgebundenheit der Bewilligung**

Eine Bewilligung – ausgenommen die Aussetzung der Vollziehung – wird ausschließlich auf Antrag von der Zollbehörde erteilt.

### **2. Amtsermittlungsgrundsatz**

Das zollrechtliche Verfahren insgesamt und damit auch das Bewilligungsverfahren unterliegen dem sog. Amtsermittlungsgrundsatz. Dies bedeutet, dass es nicht – wie im Zivilverfahren – zur Disposition der Parteien steht, welche Tatsachen und / oder Argumente verwandt werden. Kommt es zu einem behördlichen oder gerichtlichen Verfahren, so haben sowohl Behörde als auch Finanzgericht den später zu entscheidenden Sachverhalt umfänglich auszuermitteln. Abgemildert wird dieser Grundsatz jedoch durch Darlegungs- und Beibringungsobliegenheiten des Antragstellers, der selbst z.B. die Voraussetzungen für die Bewilligungserteilung schaffen muss; die Behörde beurteilt im Streitfall nur die vorhandene / geschilderte Situation im Hinblick auf den gestellten Antrag.

### **3. Ermessensentscheidung**

Die Entscheidung der Zollbehörde, eine Bewilligung zu erteilen, ist regelmäßig eine sog. „Ermessensentscheidung“. Dies ergibt sich bereits aus dem Wort „kann“ in den entsprechenden Bewilligungsnormen. Aus diesem Wort ergibt sich, dass für den Antragsteller grundsätzlich kein Anspruch besteht, eine Bewilligung erteilt zu bekommen.

Es kann jedoch faktisch zu einem Anspruch, rechtlich gesehen zu einer „Ermessensreduzierung auf Null“ kommen, wenn die Ermessensvorschrift selbst durch Verwaltungsanweisungen konkretisiert wurde oder aber die Verwaltung sich selbst in ihrer Ermessensausübung bindet, z.B. durch gleiche Entscheidungen in vergleichbaren Fällen oder die vom Bundesfinanzministerium erlassenen Dienstanweisungen.

## **B. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 1. Variante AO**

Zunächst soll untersucht werden, wie eine zollrechtliche Bewilligung die „erste“ Möglichkeit der Verwirklichung der Zollhinterziehung (Abgabe unrichtiger Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1, 1. Variante AO) beeinflussen kann.

## I. Beeinflussung der „Unrichtigkeit“ der Tatsachen

Zunächst ist zu überprüfen, an welchem Merkmal des Straftatbestandes eine (wirksame und rechtsfehlerfrei erteilte) Bewilligung ansetzen könnte, wenn das Gesetz die Abgabe unrichtiger Erklärungen unter Strafe stellt.

Eine behördliche Bewilligung wird keinesfalls die „Erlaubnis“ beinhalten, gegenüber der Finanzverwaltung unrichtige Erklärungen abzugeben, da die Finanzverwaltung nur aufgrund zutreffender Informationen fehlerfrei tätig werden kann. Jedoch kann die zollrechtliche Bewilligung diejenigen Tatsachen beeinflussen, über die sich der Beteiligte richtig zu erklären hat.

### Beispiel:

*Der Inhaber der Bewilligung der „Buchmäßigen Trennung“ kann seinen Waren – gemäß den Vorgaben seiner Bewilligung – einen bestimmten Ursprung „zuweisen“ und eine dementsprechende Ursprungserklärung abgeben. Läge die Bewilligung jedoch nicht vor, wäre die Erklärung des Beteiligten inhaltlich unzutreffend.*

Die Strafbarkeit kann demnach bei der „ersten Totalalternative“ des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließlich an die „Richtigkeit“ bzw. „Unrichtigkeit“ der Erklärung anknüpfen. Andere Möglichkeiten bzw. Ansatzpunkte für eine Bewilligung sind nicht ersichtlich.

## II. Einordnung des Merkmals der „Unrichtigkeit“ der Angaben

Zu untersuchen ist nun, wie das Merkmal der „Unrichtigkeit“ der Angaben, über die sich der Beteiligte zu erklären hat, rechtlich einzuordnen ist. Vom Ausgang dieser Untersuchung hängt ab, ob eine zollrechtliche Bewilligung den Tatbestand der Strafnorm entfallen lässt oder aber „nur“ einen Rechtfertigungsgrund für den Beteiligten darstellt, was wiederum nicht nur für den Täter selbst, sondern auch für Mittäter sowie Teilnehmer zu erheblich unterschiedlichen Konsequenzen führen kann.

Nach für die erste Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wohl allgemeiner und unbestrittener Auffassung stellt das Erfordernis der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung ein „echtes Tatbestandsmerkmal<sup>80</sup>“ des Straftatbestandes dar<sup>81</sup>.

---

80 Der Begriff des „echten Tatbestandsmerkmals“ soll hier und nachfolgend zur Abgrenzung des Tatbestandsmerkmals von anderen Formulierungen und Begriffen im Tatbestand einer Strafnorm verwandt werden, die wie Tatbestandsmerkmale anmuten bzw. gelesen werden können, jedoch (regelmäßig) Rechtswidrigkeitsmerkmale darstellen (so z.B. die Begriffe der „unbefugten Offenbarung fremder Geheimnisse“ i.S.d. § 203 StGB, der „rechtswidrigen Nötigung“ i.S.d. § 240 StGB und der „unbefugten Gewässerunreinigung“ i.S.d. § 324 StGB).

Ist die Erklärung – entsprechend der erteilten Bewilligung<sup>82</sup> – abgegeben worden und auch inhaltlich zutreffend, liegt keine unrichtige Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung vor; der objektive Tatbestand der Zollhinterziehung kann demgemäß nicht erfüllt sein. Die Bewilligung kann also in strafrechtlicher Hinsicht nur zu einem Tatbestandsausschluss führen.

## **C. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2. Variante AO**

Sodann soll untersucht werden, wie eine zollrechtliche Bewilligung die zweite Variante des Tatbestandes der Zollhinterziehung (Abgabe unvollständiger Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung) gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2. Variante AO beeinflussen kann.

### **I. Beeinflussung der „Vollständigkeit“ der Erklärung**

In Ermangelung anderweitiger Möglichkeiten muss die zollrechtliche Bewilligung<sup>83</sup> an dem Merkmal der Vollständigkeit der Erklärung des Beteiligten anknüpfen.

#### Beispiel:

*Die Inhaber der Bewilligung des „Vereinfachten Anmeldeverfahrens“ oder des „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ sind berechtigt, der Behörde im Rahmen der Anmeldung von Waren zu einem Zollverfahren unvollständige Zollanmeldungen bzw. „verkürzte Datensätze“ zu übermitteln. Ohne die genannten Bewilligungen stellte die Übermittlung von unvollständigen Zollanmeldungen bzw. von „verkürzten Datensätzen“ eine unvollständige Erklärung von Tatsachen gegenüber der Finanzverwaltung dar.*

Nach alledem liegen unter Berücksichtigung der jeweiligen Bewilligungen keine „unvollständigen Angaben“ gegenüber der Finanzverwaltung vor; die Behörde hat dem Beteiligten „gestattet“, ein „Weniger“ an Informationen an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

---

81 Z.B. *Gast-deHaan* in Klein, § 370, Rn. 25; *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 64; *Bender*, Tz. 62, Rn. 2.

82 Für diese erste Betrachtung der Wirkungsweise der Bewilligung soll – wie eingangs schon erwähnt – davon ausgegangen werden, dass die Bedingungen und Auflagen der erteilten Bewilligung eingehalten werden. Andere Sachverhaltskonstellationen werden im dritten Hauptteil der Arbeit untersucht.

83 Zu den für diese Arbeit maßgeblichen / interessierenden Bewilligungen siehe S. 5.



## II. Rechtliche Einordnung

Nachdem feststeht, dass die zollrechtliche Bewilligung<sup>84</sup> nur am Merkmal der „Unvollständigkeit“ der Erklärung ansetzen kann, ist – wie bereits für die Variante der Abgabe unrichtiger Erklärungen – festzustellen, wie das Merkmal in rechtlicher Hinsicht einzuordnen ist und wie die Bewilligung im Hinblick auf dieses Merkmal wirkt.

### 1. Tatbestandsmerkmal „Unvollständigkeit“

Das Merkmal der „Unvollständigkeit“ im Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO stellt ein objektives Tatbestandsmerkmal dar<sup>85</sup>, da ohne objektiv unvollständige Angaben in einer Steuererklärung oder -anmeldung schon keine Tathandlung vorliegt<sup>86</sup>, die aber notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung ist<sup>87</sup>.

### 2. Bewilligung als Rechtfertigungsgrund

Zunächst kann die Auffassung vertreten werden, dass der Bewilligungsinhaber mit der erteilten Bewilligung eine „behördliche Erlaubnis“ erhält, unvollständige Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung abzugeben<sup>88</sup>. Diese Auffassung hätte (strafrechtlich) zur Folge, dass die Bewilligung als Rechtfertigung eines – grundsätzlich strafbaren – Verhaltens angesehen werden müsste. Die Erklärung wäre nach wie vor objektiv unvollständig, die Strafbarkeit entfielen – gleichsam ausnahmsweise – mit der Bewilligung.

Für diese Ansicht spricht, dass der Gesetzgeber mit der Norm des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO die Abgabe unvollständiger Erklärungen unter Strafe gestellt hat. Insoweit bringt er deutlich zum Ausdruck, dass er von jedem Beteiligten vollständige Erklärungen verlangt und die Abgabe unvollständiger

---

84 Zu den für diese Arbeit maßgeblichen / interessierenden Bewilligungen siehe S. 5.

85 Z.B. *Gast-deHaan* in Klein, § 370, Rn. 25; *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 64; Bender, Tz. 62, Rn. 2.

86 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 211; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 119.

87 Vgl. hierzu Punkt B. I. des ersten Teils dieser Arbeit.

88 *Joecks* hält in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 178, das Ausschöpfen einer vom Finanzamt gewährten Fristverlängerung für nicht rechtswidrig. *Rudolphi* vertritt in Veröffentlichungen (ZfW 1982, S. 197, 201 und NStZ 1984, S. 193, 196), dass behördliche Genehmigungen generell als Rechtfertigungsgründe anzusehen sein sollen. Den Gedanken der „Rechtfertigung durch behördliche Erlaubnis“ erwägen schließlich auch *Kohlmann* (Kohlmann, § 370 AO, Rn. 603; zustimmend noch bis zur Voraufgabe, dort Rn. 195), *Wiese* (in Wannemacher, Rn. 471 f.) sowie *Hellmann* (in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 278). Auch der BGH hat in seiner Entscheidung vom 21.01.2001 (Az. 5 StR 368/00; NStZ 2001, S. 379 f.) eine rechtfertigende Wirkung einer behördlichen Erlaubnis für möglich gehalten.

Angaben nicht tolerieren will. Nur ausnahmsweise bzw. nach der Erteilung einer entsprechenden Bewilligung soll es dann dem Beteiligten „erlaubt“ sein, der Finanzverwaltung (z.T. auch nur für eine gewisse Zeit) „weniger“ Informationen zu übermitteln.

### **3. Bewilligung als Tatbestandsausschluss**

Sodann kann die zollrechtliche Bewilligung auch das Merkmal der „Vollständigkeit“ der Erklärung des Beteiligten beeinflussen und somit zum Ausschluss des objektiven Tatbestandes des Straftatbestandes führen<sup>89</sup>.

Für diese Ansicht sprechen die rechtliche Gleichordnung der Merkmale der Unrichtigkeit und der Unvollständigkeit der Erklärung über Tatsachen im Wortlaut des Straftatbestandes und die Tatsache, dass (zumindest) „auf den ersten Blick“ kein Grund ersichtlich ist, beide Merkmale ungleich zu behandeln.

### **4. Stellungnahme**

#### **a) Umfang der Erklärungspflicht**

Soweit oben dargestellt wurde, dass durch eine (zollrechtliche) Bewilligung dem Beteiligten „gestattet“ wird, weniger Informationen an die Behörden zu übermitteln, so ist diese „Gestattung“ in Gestalt der Bewilligung näher zu untersuchen.

Ursprünglich, d.h. ohne eine Bewilligung, muss jeder Beteiligte alle von ihm geforderten Informationen an die Finanzverwaltung übermitteln. Durch die Bewilligung wird nicht nur eine eventuelle Strafbarkeit der Übermittlung von „weniger Informationen“ beseitigt, es werden dem Beteiligten vielmehr von der Behörde (zunächst bzw. bis zur späteren ergänzenden Zollanmeldung) weniger Informationen „abverlangt“. Insoweit beeinflusst die erteilte Bewilligung (zumindest auch) den Umfang der Erklärungspflichten des Beteiligten gegenüber der Zollverwaltung. Wenn aber der Umfang der Erklärungspflicht durch die Bewilligung (originär) abgeändert worden ist, so kann und darf die Erklärung eines Beteiligten entsprechend dieser (veränderten) Erklärungspflicht schon den Tatbestand der Strafvorschrift nicht (mehr) erfüllen. Demgemäß spricht die Tatsache der „Beeinflussung des Umfangs der steuerlichen Erklärungspflichten“ durch eine Bewilligung (zunächst) für die Annahme einer tatbestandsausschließenden Wirkung.

Bei dieser Argumentation ist jedoch bislang nicht berücksichtigt, dass der Beteiligte z.B. im Rahmen der Bewilligung des „Vereinfachten Anmeldever-

---

89 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 278 ff.; *Wiese* in Wanne-macher, Rn. 471 ff.; *Kohlmann*, § 370 AO, Rn. 603 ff.

fahrens“ später noch eine ergänzende Zollanmeldung abzugeben hat. Insofern kann eine Bewilligung auch lediglich eine Gestattung der Übermittlung von weniger Information für eine bestimmte Zeit darstellen, was wiederum für diese Fälle bedeutet, dass der Umfang der Erklärungspflicht nicht dauerhaft, sondern lediglich „auf Zeit“ beeinflusst wird.

Dies spricht – entgegen der oben dargestellten Grundannahme, wonach aus der Beeinflussung des Umfangs der Erklärungspflichten an sich der Entfall des Tatbestandes resultiert – dafür, dass die Bewilligung zwar zunächst zollrechtlich den Umfang der Erklärungspflichten verändert, strafrechtlich jedoch verzichtet die Finanzverwaltung „lediglich auf Zeit“ auf die gleichsam nur vorläufig vorenthaltenen Informationen.

Aus diesem „amtlichen Verzicht auf Zeit“ könnte dann gefolgert werden, dass die Bewilligung strafrechtlich nicht den (objektiven) Tatbestand der Strafnorm ausschließt, sondern „nur“ einen Rechtfertigungsgrund darstellt, so dass die Übermittlung unvollständiger Informationen an die Finanzverwaltung durch den Beteiligten nur bis zu deren späterer Vervollständigung „gerechtfertigt“ ist und nur insoweit strafrechtlich sanktionslos bleiben soll.

Dieser Einwendung ist jedoch zu entgegnen, dass die später nachzuholenden Zollanmeldungen ihrerseits wieder eigenständige Erklärungen darstellen, die (erneut) unvollständig sein und demgemäß eigenständig strafrechtlich geahndet werden können<sup>90</sup>.

Andererseits verbleibt auch unter Berücksichtigung dieses Arguments die Tatsache, dass die zunächst unvollständige Erklärung des Beteiligten nachträglich vervollständigt werden muss, so dass nach wie vor vertreten werden kann, dass die Bewilligung lediglich die „verspätete Abgabe der vollständigen Erklärung“ rechtfertigt. Allerdings wirkt die Bewilligung zur „verspäteten vollständigen Erklärung“ nicht erst auf der strafrechtlichen, sondern schon auf der zollrechtlichen Ebene derart, dass von dem Beteiligten vor Ablauf der entsprechenden Frist nicht verlangt werden kann, die Anmeldung in Form der ergänzenden Zollanmeldung zu vervollständigen.

Somit verbleibt im Ergebnis auch bei einer Notwendigkeit der späteren Vervollständigung eine Beeinflussung der zollrechtlichen Erklärungspflicht. Wenn aber – in allen denkbaren Fallgestaltungen und sogar für den Fall der festgelegten Notwendigkeit der späteren Vervollständigung der zuvor abgegebenen Erklärung – die Erklärungspflicht immer originär verändert wird,

---

90 Da die erforderlichen weiteren Erklärungen auf selbständig normierten zollrechtlichen Pflichten beruhen, ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Verletzung dieser weiteren Erklärungspflichten nicht durch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfasst sein sollte.

dann muss es bei dem oben herausgearbeiteten Befund verbleiben, wonach durch die Bewilligung schon der objektive Tatbestand der Straftat nicht mehr erfüllt sein kann bzw. darf.

### **b) Vergleich der Merkmale der „Unrichtigkeit“ und der „Unvollständigkeit“**

Ein Hinweis auf die Rechtsnatur des Merkmals der „Unvollständigkeit der Angaben“ ergibt sich aus dem Vergleich der Merkmale „Unrichtigkeit“ und „Unvollständigkeit“, so dass aus einem eventuell zu findenden Unterschied zwischen den Merkmalen ein Grund für eine abweichende Beurteilung des Merkmals der „Unvollständigkeit“ resultierte:

Betrachtet man die beiden Tatalternativen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, so fällt auf, dass bei der Tatalternative der „inhaltlich unrichtigen Erklärung“ über Tatsachen die Strafbarkeit stets sofort entschieden werden kann, ob die Erklärung richtig oder unrichtig ist. Das strafrechtlich relevante Merkmal der „Richtigkeit“ bedarf demnach keiner weiteren Erläuterung oder Konkretisierung. Eine Erklärung eines Beteiligten kann nur zutreffend oder unzutreffend sein. Demgegenüber bedarf es jedoch zur strafrechtlichen Beurteilung der Frage, ob eine Erklärung vollständig ist, einer „Definition der Vollständigkeit“ bzw. der Konkretisierung der Informationspflichten, die der Beteiligte gegenüber der Finanzverwaltung erfüllen muss.

Gemeinsam ist beiden Fallvarianten, dass das „materielle Zollrecht“ im Ergebnis über die Strafbarkeit entscheidet: Sowohl die Entscheidung, ob eine Erklärung richtig ist, als auch der jeweils relevante Umfang der Erklärungs-pflichten ergeben sich aus dem materiellen Zollrecht. Im Unterschied zur Fallvariante der „Unrichtigkeit“ der Erklärung lässt aber die Fallvariante der „Unvollständigkeit“ noch „Lücken“ bzw. Konkretisierungsbedarf im Tatbestand der Strafnorm.

Insoweit kann folgender Unterschied zwischen den beiden Varianten des Straftatbestandes festgehalten werden: In der ersten Variante beeinflusst die Bewilligung den Straftatbestand „unmittelbar“, weswegen auch das Merkmal der Unrichtigkeit der Erklärung über Tatsachen unbestritten als „echtes Tatbestandsmerkmal“ angesehen wird. In der zweiten Variante ist es jedoch erforderlich, die Strafnorm (noch) zu konkretisieren, so dass der Straftatbestand nur „mittelbar“ über die Veränderung bzw. die Konkretisierung der Vorgaben, anhand derer das Kriterium der Vollständigkeit der Erklärung beurteilt werden muss, beeinflusst wird.

Zu klären ist nunmehr, ob der soeben herausgearbeitete Unterschied der beiden Merkmale eine unterschiedliche Einordnung einer Bewilligung als tat-

bestandsausschließende Tatsache im Hinblick auf die Unrichtigkeit der Angaben einerseits oder als Rechtfertigungsgrund im Hinblick auf die Unvollständigkeit der Angaben andererseits bedingen kann.

Dieser Überlegung kann zunächst entgegengehalten werden, dass der Gesetzgeber beide Fallvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO gleichwertig nebeneinander gestellt hat. Demgemäß besteht nach dem Wortlaut der Strafnorm nicht nur kein Anlass für eine Ungleichbehandlung, sondern sogar vielmehr ein Gebot zur Gleichbehandlung der Fallvarianten. Jedoch verbleibt der festgestellte Unterschied zwischen den beiden Fallvarianten auch unter Berücksichtigung deren normativer Gleichordnung.

Trotz des vorgefundenen Unterschieds in der gesetzlichen „Konstruktion“ des Straftatbestandes bei dessen Varianten spricht die oben festgestellte Gemeinsamkeit der beiden Varianten für die Notwendigkeit deren Gleichbehandlung. Im Unterschied zur Fallvariante „Unrichtigkeit der Angaben“ muss in der Fallvariante der „Unvollständigkeit der Angaben“ zwar der Begriff der „Unvollständigkeit“ in der Strafnorm noch definiert bzw. konkretisiert werden, um die Strafbarkeit zu beurteilen, jedoch entscheidet im Ergebnis auch in dieser Variante das materielle Zollrecht über die Strafbarkeit des Beteiligten.

Mithin kann das bloße Vorhandensein eines Unterschiedes zwischen den beiden Fallvarianten deren Ungleichbehandlung und damit im Ergebnis die Ansehung einer Bewilligung als Rechtfertigungsgrund für die Variante „unvollständiger Angaben“ nicht bedingen.

### **c) Strafrechtssystematische Betrachtung**

Schließlich sprechen auch grundsätzliche strafrechtliche Erwägungen für die Annahme einer tatbestandsausschließenden Wirkung der Bewilligung. Wenn der Staat bzw. der Gesetzgeber, der die Abgabe unvollständiger Erklärungen strafrechtlich sanktioniert, selbst den Umfang der Erklärungspflichten beschränkt, so darf auch eine Sanktionsmöglichkeit des Staates nicht mehr gegeben sein. Insoweit muss bereits der objektive Tatbestand, der das strafbewehrte Verhalten umschreibt<sup>91</sup>, entfallen.

### **d) Annäherung an das Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**

Weiterhin fällt bei der Betrachtung und dem Vergleich der Merkmale der „Unrichtigkeit“ und der „Unvollständigkeit“ auf, dass der Täter in der ersten Fallvariante aktiv unrichtige Angaben an die Finanzverwaltung übermittelt; in der zweiten Fallvariante sind die Angaben unvollständig.

---

91 Fischer/Tröndle, vor § 13 StGB, Rn. 6.

In beiden Fällen unterlässt der Täter gleichzeitig mit seiner inhaltlich unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärung (zwangsläufig auch) die Abgabe einer inhaltlich richtigen bzw. vollständigen Erklärung<sup>92</sup>. Während in der ersten Variante noch die „abgegebene Erklärung“, also die vom Täter aktiv an die Behörden übermittelte Erklärung unrichtig ist, bedingt in der zweiten Fallvariante gerade die „Unvollständigkeit“ der Erklärung, d.h. die Unterlassung weiterer Angaben die Strafbarkeit. Es ergibt sich somit eine Art „Verschiebung“ der Handlung vom aktiven Tun in Gestalt der Übermittlung unrichtiger Erklärung hin zum strafbewehrten Unterlassen in Gestalt der fehlenden Übermittlung weiterer Angaben. Aus dieser Verschiebung bzw. diesem Unterschied ergibt sich ein Grund für eine Ungleichbehandlung der Fallvarianten, der seinerseits wieder für die Betrachtung einer Bewilligung als Rechtfertigungsgrund spricht. Voraussetzung für diese Annahme wäre dann jedoch, dass die Bewilligung im Fall des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO einen Rechtfertigungsgrund darstellt.

Die Tathandlung in den beiden Tatalternativen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO besteht aber – im Unterschied zu der Tatalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – in einem positiven Tun, da der Schwerpunkt der Tätigkeit auf der aktiven Handlung, d.h. der Abgabe der unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärung liegt, da in beiden Fällen überhaupt Erklärungen abgegeben werden<sup>93</sup>. Wenn somit aber beide Tatalternativen in einem „aktiven Tun“ bestehen, muss zum jetzigen Zeitpunkt (noch) nicht betrachtet werden, ob eine Bewilligung im Fall des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO einen Rechtfertigungsgrund darstellt.

Trotz dieser „Annäherung“ der zweiten Fallvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO an ein Unterlassungsdelikt und damit den Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verbleibt es folglich auch für die zweite Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bei dem Schwerpunkt der Straftat des aktiven Tuns, so dass die vorbeschriebene Annäherung nicht dazu führen kann, dass eine Korrektur des bisherigen Ergebnisses notwendig würde, wonach eine Bewilligung, soweit sie das Merkmal der „Unvollständigkeit“ der Erklärung beeinflusst, den Tatbestand ausschließt.

---

92 Lütt, S. 8 ff.

93 Bender, Tz. 62, Rn. 1 b; *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 69; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, § 370, Rn. 129 unter Bezugnahme auf eine ausdrücklich bzw. zumindest konkludent abgegebene „Versicherung der Vollständigkeit“ in der Erklärung.

## 5. Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass – soweit ersichtlich unbestritten – sowohl das Merkmal der Unrichtigkeit als auch das Merkmal der Unvollständigkeit im Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO objektive Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung sind. Sodann sprechen die überwiegenden und tragfähigeren Argumente für die Ansicht, dass eine (materiell-rechtliche) Bewilligung, die diese Tatbestandsmerkmale beeinflusst, nicht (erst) als Rechtfertigung wirkt, sondern (schon) den objektiven Tatbestand der Straftat beseitigt.

## D. Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Auch auf die Tatvariante des „pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassens“ der Finanzverwaltung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO können sich zollrechtliche Bewilligungen auswirken.

### I. Beeinflussung der Erklärungspflichten

Erster (und einziger) Ansatzpunkt für die Wirkung einer zollrechtlichen Bewilligung auf die Tathandlung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die Pflichtwidrigkeit des „In-Unkenntnis-Lassens“ der Finanzbehörde, wenn das „In-Unkenntnis-Lassen“ an sich nicht verändert bzw. durch die Bewilligung legalisiert werden soll.

### II. Einordnung des Erfordernisses der „Pflichtwidrigkeit“

Fraglich ist, ob das Erfordernis der „Pflichtwidrigkeit des In-Unkenntnis-Lassens“ ein echtes, selbständiges Tatbestandsmerkmal des Straftatbestandes darstellt, so dass bei Vorliegen einer Bewilligung der Tatbestand der Zollhinterziehung entfällt oder aber die Bewilligung (nur) im Rahmen der Prüfung der Rechtswidrigkeit der Tat zu berücksichtigen ist.

#### 1. Bewilligung als Rechtfertigungsgrund

Zunächst kann eine Bewilligung als Rechtfertigungsgrund zur Straflosigkeit des Handelnden führen. In diesem Sinne äußern sich zunächst einige Stimmen in der Literatur: Nach *Lohr*<sup>94</sup> soll eine (von der hierfür zuständigen Person im Beispielsfall nachträglich) gewährte Fristverlängerung die verspätete Abgabe einer Steuererklärung rechtfertigen. Auch *Kohlmann*<sup>95</sup> und

---

94 *Lohr* in Volk, § 29, Rn. 209.

95 *Kohlmann*, Rn. 195.

*Grötsch*<sup>96</sup> sowie *Rudolphi*<sup>97</sup> vertreten die Ansicht, bei einer behördlichen Erlaubnis bzw. Bewilligung handele es sich um eine Genehmigung, die ihrerseits einen Rechtfertigungsgrund darstelle.

Sodann hat der Bundesgerichtshof in einem „obiter dictum“ im Rahmen der Entscheidung vom 18.12.1985<sup>98</sup> zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO den Irrtum eines Beteiligten über die ihm obliegenden steuerlichen Pflichten ohne inhaltliche Berücksichtigung der Steueranspruchstheorie und ohne weitere Begründung<sup>99</sup> als Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB angesehen:

*„Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass der Irrtum über eine steuerrechtliche Berichtigungspflicht, der nicht die Garantenstellung betrifft, unter § 17 StGB fällt.“*

Im Ergebnis soll hier für die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – im Unterschied zu der Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – ein Irrtum des Beteiligten über seine Pflicht zur Abgabe einer Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung „nur“ zu einem Verbotsirrtum führen. Es bestehen im Ergebnis drei Möglichkeiten, um zu dieser Schlussfolgerung zu gelangen: Zunächst könnte die Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als ein Merkmal der Rechtswidrigkeit betrachtet werden, so dass ein Irrtum über die Rechtswidrigkeit dann (nur) einen Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB darstellt. Sähe man das Merkmal der Pflichtwidrigkeit lediglich als normatives Tatbestandsmerkmal des Straftatbestandes an, so ergäbe sich aus der Anwendung der dargestellten allgemeinen Grundsätze für den Fall der Unkenntnis der dem normativen Tatbestandsmerkmal zugrunde liegenden Pflicht ein Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB. Wollte man die Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als Blankett-Merkmal ansehen, so dürfte die vom BGH selbst entwickelte Steueranspruchstheorie nicht auf die Pflicht zur Abgabe der gebotenen Erklärungen angewandt werden, da anderenfalls die Annahme eines Verbotsirrtums ausscheiden müsste.

---

96 *Grötsch* in Wannemacher, Rn. 364.

97 *Rudolphi*, ZfW 1982, S. 201; *Rudolphi*, NStZ 1984, S. 196.

98 BGH, wistra 1986, S. 219 f.

99 Der BGH verweist für sein „obiter dictum“ nur auf einzelne Literaturstimmen, die seine Ansicht stützen sollen, so z.B. auf *Hübner* in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, 8. Auflage, § 370 AO, Rn. 116; *Meyer* in Erbs/Kohlhaas, § 370, Rn. 8b, und *Franzen/Gast/Samson*, § 370 AO, Rn. 189. In der aktuellen Kommentierung nennt der jetzige Kommentator *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler die zitierte Entscheidung des BGH allerdings „sehr unklar“ und bezweifelt schon, ob der Steuerpflichtige im entschiedenen Fall überhaupt einem strafrechtlich relevanten Irrtum unterlag.



In seiner Entscheidung bzw. zu seinem „obiter dictum“ nicht erläutert der BGH leider nicht, weshalb er – entgegen der auf S. 25, dort Fußnote 56 zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und der eigenen Rechtsprechung – das Merkmal der Pflichtwidrigkeit als ein normatives Tatbestandsmerkmal ansehen will. Es ist auch kein Grund genannt oder ersichtlich, weshalb der BGH die von ihm selbst entwickelte Steueranspruchstheorie nicht auch auf die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO anwenden will. Insbesondere bedingt die nach der Rechtsprechung des BGH im Rahmen der Steueranspruchstheorie zu fordernde Kenntnis des Steueranspruchs sowohl die Kenntnis des Beteiligten von der Steuerpflicht als auch die Kenntnis von der Erklärungs- bzw. Handlungspflicht; ohne die Kenntnis einer konkreten Erklärungspflicht kann ein Beteiligter keine vorsätzliche Steuerhinterziehung begehen.

Folglich verbleibt als Rückschluss aus den vorstehenden Erwägungen nur die Annahme, dass der BGH das Merkmal der Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als Merkmal der Rechtswidrigkeit ansieht.

## **2. Bewilligung als Tatbestandsausschluss**

In Betracht kommt weiter, dass durch die Bewilligung bereits der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entfällt, in dem die strafrechtlich sanktionierte „Pflichtwidrigkeit“ des In-Unkenntnis-Lassens beseitigt wird. Da das In-Unkenntnis-Lassen der Behörden nach dem Wortlaut des § 370 AO strafrechtlich nur relevant sein soll, wenn es „pflichtwidrig“ erfolgt, liegt diese Auffassung schon nach dem Wortlaut der Norm durchaus nah.

Für diese Auslegung spricht die Entscheidung des OLG Bremen vom 25.04.1985, nach der im Bereich des Steuerstrafrechts – anders als im allgemeinen Strafrecht – jeder Beteiligte auch Kenntnis von der ihm obliegenden Erklärungspflicht haben muss, damit er sich der Zollhinterziehung strafbar machen kann<sup>100</sup>. Auch das KG Berlin hielt in seiner Entscheidung vom 09.09.1981 eine (im konkreten Fall außersteuerliche) Erklärungspflicht für ein Tatbestandsmerkmal des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO<sup>101</sup>. Schließlich vertreten einige Stimmen in der Literatur diese Ansicht, wenn auch mit z.T. unterschiedlichem Ansatz bzw. unterschiedlicher Begründung<sup>102</sup>.

---

100 OLG Bremen, GI 1986, S. 1 ff.

101 KG Berlin, wistra 1982, S. 196 (mit Anmerkung Burkhardt, wistra 1982, S. 178).

102 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 235; Maiwald, S. 32; Schlüchter (1), S. 43; Thomas, S. 263.

### **3. Stellungnahme**

Da auch die Beantwortung dieser Frage in die eine oder andere Richtung zu erheblichen Konsequenzen insbesondere im Hinblick auf Irrtümer des Beteiligten führt, ist eine weitere Untersuchung erforderlich.

#### **a) Wortlaut des Gesetzes**

Nach dem Gesetzeswortlaut ist das „pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen“ der Finanzbehörden strafbewehrt. Diese Formulierung spricht – wie oben schon erwähnt – für die Ansehung des Merkmals der Pflichtwidrigkeit als Tatbestandsmerkmal des Straftatbestandes, da das In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde immer dann nicht strafbar ist bzw. sein soll, wenn es nicht pflichtwidrig erfolgt.

#### **b) Gesamtzusammenhang / Ausnahmecharakter der Bewilligung**

Gegenüber dem Wortlaut legt der Gesamtzusammenhang der Norm aber nahe, eine Bewilligung doch als Rechtfertigungsgrund anzusehen. Dieser Eindruck ergibt sich aus der gesetzgeberischen Wertung, nach der das Unterlassen der „gesetzlich geschuldeten / geforderten Erklärung“ gegenüber der Finanzverwaltung durch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO grundsätzlich strafbewehrt sein soll; (nur) für den Fall, dass dem Beteiligten durch eine entsprechende Bewilligung die Erklärung „nachgelassen“ ist, braucht das Unterlassen – im Sinne eines Regel-Ausnahme-Konstrukts – nicht mehr strafbar sein, da der Erklärungsempfänger selbst auf die ihm gegenüber abzugebende Erklärung verzichtet (hat). Dem Beteiligten wird es insoweit „ausnahmsweise erlaubt bzw. gestattet“, die grundsätzlich notwendige Erklärung zu unterlassen. Der aus dem Gesamtzusammenhang der Norm entwickelte Ausnahmecharakter der Bewilligung wiederum spricht daher für die Annahme eines Rechtfertigungsgrundes.

Im Rahmen dieser Betrachtung des Ausnahmecharakters der Bewilligung darf aber nicht übersehen werden, dass nicht schon das „schlichte Unterlassen“ der Abgabe einer Erklärung strafbewehrt ist, sondern erst bzw. nur das „pflichtwidrige Unterlassen“. Durch diesen – durch den Wortlaut der Norm bedingten – Zusammenhang verliert das vorstehende Argument des Gesamtzusammenhangs in Gestalt der aufgezeigten „Regel-Ausnahme-Situation“ deutlich an Gewicht.

#### **c) Vergleich mit Fahrlässigkeitstaten**

Ein Vergleich des Merkmals der Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zum Merkmal der Pflichtwidrigkeit bei Fahrlässigkeitstaten spricht für die Ansehung dieses Merkmals als Tatbestandsmerkmal und schwächt gleichzeitig das zuvor erwähnte Argument des Gesamtzusammenhangs: Die

bei Fahrlässigkeitstaten notwendigerweise festzustellende (Sorgfalts-) Pflichtwidrigkeit bzw. der objektive Verstoß gegen eine Sorgfaltspflicht stellen dort ein Merkmal des objektiven Tatbestandes dar<sup>103</sup>. Gleichzeitig kann jedoch nach der herrschenden Meinung der Beteiligte auch (noch) gerechtfertigt sein<sup>104</sup>.

#### **d) Beseitigung der zollrechtlichen Erklärungspflichten**

Durch die zollrechtlichen Vorschriften werden dem Wirtschaftsbeteiligten grundsätzlich verschiedene Mitteilungs-, Erklärungs- und Anmeldepflichten auferlegt. Diese können ganz oder teilweise durch Bewilligungen beseitigt werden. Wenn aber schon die originären, ursprünglichen zollrechtlichen Pflichten durch zollrechtliche und somit außerstrafrechtliche Vorschriften beseitigt werden, dann kann und darf die Nichterfüllung der (beseitigten) Pflichten schon objektiv nicht mehr strafrechtlich relevant sein, da die Behörde selbst durch die Bewilligung auf die ihr grundsätzlich zustehenden Rechte „verzichtet“ hat. Somit spricht die Wirkungsweise der Bewilligung in Form der Beseitigung der ursprünglichen zollrechtlichen Erklärungspflichten für den Ausschluss des objektiven Tatbestandes durch die Bewilligung.

#### **e) Normenhierarchie**

Es wurde bereits dargestellt, dass die Zollverwaltung selbst in Anwendung zollrechtlicher Vorschriften durch die / mit der Erteilung von Bewilligungen auf Mitteilungen, Erklärungen und Anmeldungen „verzichtet“. Wenn aber das „europäische Zollrecht“ in Gestalt des Zollkodex, der Durchführungsverordnung und auf deren Grundlage erteilter Bewilligungen bestimmte Handlungen nicht (mehr) fordert, so können weder der deutsche Gesetzgeber noch deutsches Strafrecht ein Verhalten gemäß den durch höherrangiges Recht modifizierten Pflichten für objektiv strafbewehrt ansehen. Es erscheint insoweit unangemessen, hier „nur“ einen Rechtfertigungsgrund anzunehmen, insbesondere da der von der Bewilligung umfassten Handlung des Beteiligten schon kein Erfolgsunwert<sup>105</sup> (mehr) zukommen kann. Mithin spricht auch die vorzufindende Normenhierarchie für einen Tatbestandsausschluss durch Bewilligungen.

103 BGHSt 49, 1, 5; *Vogel* in SK, § 15 StGB, Rn. 164; *Fischer/Tröndle*, § 15, Rn. 12a; *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15, Rn. 121.

104 *Vogel* in SK, § 15 StGB, Rn. 310; *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 15 StGB, Rn. 188 f.; *Hoyer* in SK, Anhang zu § 16 StGB, Rn. 89 ff.; *Duttge* in MK, § 15 StGB, Rn. 192; *Lackner/Kühl*, § 15 StGB, Rn. 48; *Jescheck/Weigend*, § 56 I 1.

105 *Lenckner/Eisele* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 13 ff. StGB, Rn. 57.

## **f) Systematik Tatbestand – Rechtswidrigkeit**

Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestandes soll – wie dargestellt – feststehen, dass die konkrete Handlung des Beteiligten nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich zu missbilligen und damit strafrechtlich zu sanktionieren ist. Mit der Überprüfung der Rechtswidrigkeit durch eine sog. „Gesamtatbewertung“ soll dann – wie ebenfalls schon dargestellt – festgestellt werden, ob die grundsätzlich zu missbilligende Handlung auch im konkreten Einzelfall (noch) zu sanktionieren ist.

Nach meiner Meinung kann ausschließlich die Nichtabgabe „geschuldeter Erklärungen“ vom Gesetzgeber als missbilligenswert angesehen werden, zumal er an der Abgabe nicht geschuldeter Erklärungen schon objektiv kein Interesse haben kann. Die aus der Ansehung der Pflichtwidrigkeit als Rechtswidrigkeitsmerkmal resultierende Annahme, dass die Nichtabgabe einer nicht geschuldeten Erklärung (zumindest zunächst einmal) objektiv missbilligenswert sein soll, verkennt also die Interessen und Bedürfnisse der Beteiligten.

Weiterhin ist fraglich, ob der Gesetzgeber überhaupt zulässigerweise ein Interesse an der Abgabe nicht geschuldeter Erklärungen haben dürfte. Die rein steuerlichen Anzeige-, Anmeldungs-, Erklärungs- und Offenbarungspflichten sind dem Beteiligten nur zu dem Zweck auferlegt und durften dem Beteiligten auch nur zu dem Zweck auferlegt werden, damit Abgaben und Steuern entsprechend den materiell-rechtlichen Vorgaben erhoben werden können. Die Nichtabgabe nicht geschuldeter Erklärungen durch den Beteiligten als grundsätzlich missbilligenswert anzusehen bedeutete demnach eine (objektive) Sanktionierung unzulässiger Forderungen, was mit rechtsstaatlichen Erwägungen nicht zu vereinbaren ist.

## **g) Keine „Gesamtatbewertung“**

Greift man den Gedanken noch einmal auf, dass mit der Überprüfung der Rechtswidrigkeit einer Handlung eine „Gesamtatbewertung“ stattfinden soll, so ergibt sich noch ein weiteres Argument für die Annahme, dass das Merkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als objektives Tatbestandsmerkmal anzusehen ist.

Im Bereich des Steuerstrafrechts ergeben sich die maßgeblichen Pflichten zur Beurteilung der Pflichtwidrigkeit einer Handlung (zumindest zum wohl weit überwiegenden Teil) nicht aus allgemein-strafrechtlichen Regelungen oder Erwägungen, sondern aus rein steuerlichen Vorschriften. Lediglich ausnahmsweise kann / muss zur Bestimmung der konkreten Pflichten auf außersteuerliche Vorschriften o.ä. zurückgegriffen werden. Insbesondere die für diese

Arbeit interessierenden zollrechtlichen Pflichten ergeben sich ausschließlich aus zollrechtlichen Vorschriften oder materiell-rechtlichen Bewilligungen. Folglich können diese Pflichten „nur“ die grundsätzlichen Handlungsvorgaben für den Beteiligten festlegen, jedoch keine strafrechtliche Beurteilung einer Situation begründen, so dass insoweit auch keine „Gesamtatbewertung“ unter Bezugnahme auf diese Pflichten durchgeführt werden kann. Ergeben sich die maßgeblichen Pflichten aber nicht (mehr) aus dem rein materiell-zollrechtlichen Bereich, so mag eine „Gesamtatbewertung“ in Ansehung dieser strafrechtlichen Pflichten wieder gerechtfertigt sein.

#### **h) Sinn und Zweck der Strafvorschrift**

Betrachtet man den Regelungszweck der Strafvorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, so zeigt sich, dass (nur) ein Verstoß des Beteiligten gegen ihm objektiv obliegende Pflichten strafrechtlich sanktioniert sein soll. Zusätzlich bedarf es meines Erachtens auch einer (objektiven) Einschränkung der im Übrigen uneingeschränkten „Tathandlung des Unterlassens“ gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Ohne eine solche Einschränkung erfüllte schon jedwede Unterlassung der Abgabe einer Erklärung gegenüber den Finanzbehörden zunächst den objektiven Tatbestand der Strafvorschrift, was dem Sinn der Vorschrift meiner Ansicht nach widerspricht. Der Gesetzgeber musste der umfassenden Tathandlung des „allgemeinen Unterlassens“ ein objektives Korrektiv hinzusetzen, um die Strafvorschrift entsprechend dem Zweck der Sanktionierung der „Unterlassung der gesetzlich geforderten Erklärungen“ zu begrenzen.

#### **i) Bundesgerichtshof vs. OLG Bremen und KG Berlin**

Die Entscheidungen des OLG Bremen vom 26.04.1985 und des KG Berlin vom 09.09.1981 stützen zwar vollumfänglich die hier vertretene Ansicht, jedoch vertritt das höchste deutsche Gericht in Strafsachen – wie zuvor schon dargestellt – (allerdings nur in einem „obiter dictum“) in dem Urteil vom 18.12.1985 im Ergebnis die Ansicht, dass das Merkmal der Pflichtwidrigkeit im Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dem Bereich der Rechtswidrigkeit zuzuordnen sein soll<sup>106</sup>. Als Pflicht i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO war hier die Berichtungspflicht gemäß § 153 AO streitgegenständlich. Hieraus schließen verschiedene Literaturstimmen, dass die Ansichten des OLG Bremen und des KG Berlin überholt sein sollen<sup>107</sup>.

---

106 BGH, wistra 1986, 219 f.

107 Vogelberg, Skript Steuerstrafrecht, S. 275; Kohlmann, § 370 AO, Fn. 3 zu Rn. 691 und Rn. 738.

Bedauerlicherweise hat der BGH in dem zitierten Urteil – wie dargestellt – seine Vorgehensweise nicht begründet und sich auch nicht mit den zeitlich jüngeren Entscheidungen und den bis zu diesem Zeitpunkt bekannten, entgegenstehenden Literaturansichten auseinandergesetzt. Er verweist zwar auf verschiedene Literaturstimmen, die gleicher Ansicht sein sollen, so z.B. *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 235. In seiner aktuellen Kommentierung jedoch nennt *Hellmann* die zitierte Entscheidung des BGH „sehr unklar“ und stellt ausdrücklich fest, dass die Auffassung, nach der zum Steuerhinterziehungsvorsatz auch die Kenntnis von dem Bestehen und dem Umfang der steuerrechtlichen Erklärungs- und Handlungspflichten gehört, Zustimmung verdient<sup>108</sup>. Zudem kann nur spekuliert bzw. wie geschehen durch Ausschlussverfahren entschieden werden, welche Erwägungen im Ergebnis zu der Entscheidung des BGH geführt haben.

Nach den umfangreichen vorstehenden Ausführungen und den genannten zahlreichen Argumenten zu Gunsten der Annahme, dass die Pflichtwidrigkeit (schon) ein Merkmal des objektiven Tatbestands darstellt, kann dem BGH in seinem Urteil vom 18.12.1985 nicht dahingehend gefolgt werden, dass die Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein Rechtswidrigkeitsmerkmal darstellen soll.

#### **j) Zugeständnisse**

Die Vertreter der Ansicht, die Pflichtwidrigkeit stelle „nur“ ein Merkmal der Rechtswidrigkeit dar, halten ihre Ergebnisse für zum Teil unbillig, insbesondere im Hinblick auf die Konsequenzen eines Irrtums des Beteiligten<sup>109</sup>. Im Falle einer solchen Unbilligkeit werden den Betroffenen dann Kompensationen bzw. Erleichterungen im Rahmen der Prüfung der Vermeidbarkeit des Irrtums zugestanden.

Solche „Zugeständnisse“ sind allerdings inkonsequent, da – zumindest für den Bereich des hier interessierenden Zollstrafrechts und der hier zu betrachtenden Bewilligungen – zunächst von unzutreffenden Prämissen betreffend die rechtliche Einordnung des Merkmals der Pflichtwidrigkeit ausgegangen wird, was sodann durch „Großzügigkeit“ bei der Beurteilung der Vermeidbarkeit des Irrtums entgegen der hierzu feststehenden Rechtsprechung und Literatur ausgeglichen werden soll.

---

108 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 235.

109 Vogelberg, S. 78; *Samson* in Kohlmann (Hrsg.), Rn. 110 f.

### **k) Entscheidung des BGH vom 21.02.2001**

In seiner Entscheidung vom 21.02.2001 (Az. 5 StR 368/00)<sup>110</sup> hat der BGH in einem Schmuggelfall erwogen, die Nichtgestellung eingeführter Ware als gerechtfertigt anzusehen. Im entschiedenen Fall selbst jedoch lag der Erwägung die Teilnahme eines verdeckten Ermittlers an einer Schmuggelfahrt zugrunde, dessen Dienstvorgesetzter über die Fahrt informiert war. Der verdeckte Ermittler war im Fall sodann davon ausgegangen, dass der Vorgesetzte wiederum seine Vorgesetzten informiert hatte und diese die Durchführung der Schmuggelfahrt genehmigt hatten.

Der BGH hat im Fall zwar entschieden, dass die Fahrt des verdeckten Ermittlers nicht durch eine Genehmigung gerechtfertigt sein konnte, die Versagung der Rechtfertigung beruhte jedoch im konkreten Fall nicht auf der Verneinung der denkbaren Möglichkeit einer Rechtfertigung durch die erteilte Genehmigung, sondern (lediglich) auf den konkreten Umständen des Einzelfalls, insbesondere auf tatsächlichen Erwägungen im Hinblick auf die behauptete Informationskette.

Die entschiedene Situation scheint zunächst deutlich für die Einordnung der Wirkung einer Bewilligung als Rechtfertigungsgrund zu sprechen, sie unterscheidet sich allerdings in (mindestens) einem wesentlichen Aspekt von den bisher betrachteten Fallkonstellationen: In dem vom BGH entschiedenen Fall sollte die behauptete Genehmigung wohl keinesfalls die ursprüngliche Pflicht zur Gestellung der Ware und zur Abgabe einer Zollanmeldung beseitigen, da anderenfalls die Straftat nicht mehr hätte vollendet werden können. Die „Genehmigung“ sollte wohl (lediglich) die Tätigkeit des verdeckten Ermittlers legalisieren und diesen hierdurch vor der eigenen Strafbarkeit „schützen“.

Wenn aber eine solche Genehmigung nur die Strafbarkeit beseitigen und keinen Einfluss auf die originären zollrechtlichen Pflichten haben soll, so muss überprüft werden, ob eine solche These einer „Einschränkung der Genehmigungswirkung“ bzw. einer „strafrechtlichen Sondergenehmigung“ abseits aller Vorschriften rechtlich möglich ist, die ihrerseits dann tatsächlich strafrechtlich „lediglich“ einen Rechtfertigungsgrund darstellt. Es stellt sich hier insbesondere die Frage, die aus den unmittelbaren Folgen der genannten These resultiert: Muss der verdeckte Ermittler, der strafrechtlich gerechtfertigt handelt und insoweit straflos bleibt, die verbleibenden zollrechtlichen Konsequenzen der Schmuggelfahrt (unheilbare Entstehung der Abgaben-

---

110 NStZ 2001, S. 379 = StRK AO 1977, § 370, R. 280.

schuld gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a) ZK, unmittelbare Steuerschuldnerschaft gemäß Art. 202 Abs. 3, 2. und 3. Anstrich) tragen?

Ein solches Ergebnis erscheint aber im Interesse des Staates, der ja den verdeckten Ermittler eingesetzt hat, kaum vertretbar. Allerdings wird zu gemäß Art. 202 ZK entstandenen Zollschulden vertreten, dass diese im Einzelfall gemäß Art. 239 ZK erlassen bzw. erstattet werden können<sup>111</sup>, so dass das kaum vertretbare Ergebnis, das unmittelbar aus der angenommenen „Beschränkung“ der Wirkung der Bewilligung resultierte, zumindest noch nachträglich korrigiert werden kann, wenn auch bereits durch die erstmalige Entstehung der Zollschuld durchaus nachteilige Folgen eintreten können, die auch durch einen nachträglichen Erlass bzw. eine nachträgliche Erstattung möglicherweise nicht vollständig wieder beseitigt werden können<sup>112</sup>.

Im Sinne dieser Erwägungen bzw. zumindest unter Berücksichtigung der beschriebenen Korrekturmöglichkeiten muss eine solche „Beschränkung der Genehmigungswirkung“ bzw. eine solche „strafrechtliche Sondergenehmigung“ möglich sein, so dass im seinerzeit entschiedenen Sonderfall die Betrachtung der behaupteten Genehmigung als möglicher Rechtfertigungsgrund meines Erachtens zutreffend war.

Der vom BGH entschiedene Sonderfall unterscheidet sich jedoch auch in noch einem weiteren Aspekt von den bisher genannten Konstellationen: Im entschiedenen Fall war die (behauptete) Genehmigung nicht „offiziell“ einem Wirtschaftsbeteiligten auf dessen Antrag hin erteilt worden, sondern einem verdeckten Ermittler, also gleichsam behördenintern einem Staatsbeamten. Bereits aufgrund dieses wesentlichen Unterschieds erscheint die vom BGH betrachtete Fallkonstellation, in dem eine Rechtfertigung des handelnden verdeckten Ermittlers erwogen worden war, nicht auf die dem Wirtschaftsbeteiligten auf dessen Antrag hin erteilten Bewilligungen übertragbar, so dass die Gedanken des BGH zu dieser „Sonderkonstellation“ nicht dazu führen, dass nunmehr sämtliche zollrechtlichen Bewilligungen als Rechtfertigungsgründe angesehen werden müssten. Gerade diese „Sonderkonstellation“ gibt eher die Anregung zu dem Schluss, dass lediglich in Sonderfällen wie z.B. dem vom BGH entschiedenen Bewilligungen als Rechtfertigungsgründe angesehen werden müssen; sämtliche anderen Bewilligungen, insbesondere die den außerhalb der Behörde stehenden Wirtschaftsbeteiligten erteilten Bewilligungen, führen demgegenüber zum Ausschluss des (objektiven) Tatbestandes.

---

111 *Witte* in *Witte*, § 202 ZK, Rn. 26.

112 Z.B. Anfall von Ausgleichszinsen gemäß Art. 214 Abs. 3 ZK, Insolvenzrisiko während bestehender Zahlungsverpflichtung etc.



## I) Verbleibende Pflichten

Durch eine Bewilligung wird (zumindest teilweise) nicht das „vollständige bzw. dauerhafte In-Unkenntnis-Lassen“ der Behörden gestattet. So ist z.B. der Inhaber der Bewilligung des Anschreibeverfahrens bei Überführung von Waren in den freien Verkehr (im Regelfall nach vorangegangenem Versandverfahren) zwar u.a. von der Pflicht zur Abgabe einer förmlichen Zollanmeldung befreit. Er hat jedoch nicht nur gemäß Art. 266 ZK-DVO den Zollbehörden eine Mitteilung über den Wareneingang zu erstatten, sondern muss weiterhin gemäß Art. 267 ZK-DVO nachträglich zusammenfassende, ergänzende (Sammel-) Zollanmeldungen abgeben.

Die zuständigen Behörden sind demnach durch die (erste) Mitteilung des Beteiligten informiert; zusätzlich erhalten sie spätestens mit der Sammelzollanmeldung die zuvor nicht abgegebene Erklärung. Diese nach alledem „lediglich auf Zeit“ bzw. „lediglich unvollkommen“ gewährte Berechtigung, die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen, spricht für die Einordnung der Bewilligung als Rechtfertigungsgrund, da eben nicht dauerhaft bzw. vollkommen auf die fehlenden Informationen verzichtet werden soll. Berücksichtigt man ergänzend, dass es sich bei vielen der hier besprochenen Bewilligungen um Vereinfachungen für den zollrechtlichen Verfahrensablauf handelt, so stützt diese weitere Erkenntnis – zumindest für die Verfahrensvereinfachungen – ebenfalls die obige Annahme, da die Informationen, welche die Finanzverwaltung zur Durchführung ihrer Aufgaben benötigt, bei allen Verfahren im Ergebnis doch an die Behörde übermittelt werden müssen.

Dieser Argumentation ist jedoch zu entgegen, dass zwar im Ergebnis alle notwendigen Informationen und Erklärungen bei der Finanzbehörde eingegangen sein müssen, jedoch ist die vorstehende Annahme, wonach die betreffenden Pflichten nicht dauerhaft bzw. vollständig entfallen, einmal eingehender zu untersuchen. Hierbei kann festgestellt werden, dass die ursprünglichen Pflichten sehr wohl dauerhaft bzw. vollkommen beseitigt werden; es werden dem Beteiligten jedoch andere Pflichten neu auferlegt:

Im oben genannten Beispielsfall entfällt die Pflicht zur Abgabe der Zollanmeldung dauerhaft; an ihre Stelle treten die Pflichten zur Mitteilung des Wareneingangs und zur späteren Abgabe einer Sammelzollanmeldung gegenüber der zuständigen Zollstelle.

Weiterhin ist zu dem Argument zu erwidern, dass sowohl die Pflicht zur Mitteilung des Wareneingangs als auch die Pflicht zur späteren Abgabe einer Sammelzollanmeldung ihrerseits jeweils eigenständige zollrechtliche Verpflichtungen darstellen, wobei deren Nichterfüllung wiederum bzw. erneut

zur Verwirklichung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung in der Variante des „pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassens“ gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO der Finanzbehörden führen könnte<sup>113</sup>.

In der Gesamtbetrachtung überwiegen meines Erachtens die Argumente für die Auffassung, nach der durch zollrechtliche Bewilligungen, die dem Beteiligten ein „In-Unkenntnis-Lassen“ der Behörde gestatten, bereits der objektive Tatbestand der Strafnorm des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beseitigt wird, weshalb dieser Ansicht gefolgt werden soll. Soweit in der Situation einer besonderen Fallkonstellation im (bisher einzigen) Ausnahmefall eine abweichende Ansicht erwogen wurde, war dies meines Erachtens ausschließlich durch die konkreten Umstände des Einzelfalls bedingt und führt – wie oben dargestellt – nicht zu einer anderweitigen Gesamtwürdigung.

## **E. Zwischenergebnis / Zusammenfassung zum zweiten Teil**

Nach alledem steht fest, dass – mit der erörterten Ausnahme, die in den weiteren Ausführungen aufgrund ihrer Spezialität und einzigen Auftretens unberücksichtigt bleiben soll – sämtliche zollrechtlichen Bewilligungen schon den objektiven Tatbestand des § 370 AO ausschließen, und zwar sowohl hinsichtlich des Handlungstatbestands des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (in beiden Begehungsformen) als auch im Hinblick auf den Unterlassungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

---

113 Es handelt sich bei den weiteren Pflichten ebenfalls um steuerliche Offenbarungspflichten, die der Beteiligte zu erfüllen hat. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb eine Verletzung dieser Pflicht nicht durch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrt sein sollte.

## Dritter Teil: Strafbarkeit bei „Mängeln“ der Bewilligung

Im dritten Teil dieser Arbeit soll untersucht werden, wie sich verschiedene „Mängel“ der Bewilligung, z.B. deren Unwirksamkeit, deren Rechtswidrigkeit, Verstöße gegen Bewilligungsaufgaben etc. auf die zuvor herausgearbeiteten Ergebnisse auswirken.

### A. Übertragbarkeit der Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät

Wenn die zollrechtliche Bewilligung nach dem Vorstehenden den Tatbestand des § 370 AO beseitigt, so hängt die Strafbarkeit des Beteiligten doch im Ergebnis von der zollrechtlichen Bewilligung ab. Insoweit ähnelt die Situation derjenigen, in der im Wortlaut der Strafnorm unmittelbar auf eine Genehmigung, Befugnis o.ä. Bezug genommen wird. Solche Straftatbestände sind z.B. § 22 a KrWaffKontrG und § 324 StGB, wonach sich strafbar macht, wer ohne Genehmigung Kriegswaffen ein- oder ausführt (§ 22 a KrWaffKontrG) oder unbefugt Gewässer verunreinigt (§ 324 StGB).

Zu diesen Straftatbeständen, die nach ihrem Wortlaut ein „unbefugtes Handeln“ bzw. ein „Handeln ohne Genehmigung“ voraussetzen, sind die sog. „Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät des Strafrechts“ entwickelt worden, anhand derer die verschiedenen Konstellationen beurteilt wurden bzw. werden können<sup>114</sup>.

---

114 Allgemein siehe *Rönnau* in LK, vor § 32 StGB, Rn. 273 ff.; *Schlehofer* in MK, vor §§ 32 ff. StGB, Rn. 146 ff., *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB Rn. 61 ff. m.w.N.; für den Bereich des Umweltstrafrechts siehe *Cramer/Heine* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 324 ff. StGB, Rn. 15, jeweils mit weiteren Nachweisen. Zu dem gesamten Bereich der Verwaltungsakzessorietät des Strafrechts ist sehr viel Literatur erschienen, so dass an dieser Stelle – ohne jede Gewichtung, Bedeutung der Auswahl oder Anspruch auf Vollständigkeit – nur einige wenige Veröffentlichungen genannt werden können: *Frisch*, Verwaltungsakzessorietät und Tatbestandsverständnis im Umweltstrafrecht, 1993; *Hegmanns*, Grundzüge einer Dogmatik der Straftatbestände zum Schutz von Verwaltungsrecht oder Verwaltungshandeln, *Heine*, Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts, NJW 1990, S. 2425; *Kühl*, Probleme der Verwaltungsakzessorietät des Strafrechts, insbesondere im Umweltstrafrecht, Festschrift für Lackner 1987, S. 815 ff.; *Papier*, Zur Disharmonie zwischen verwaltungs- und strafrechtlichen Bewertungsmaßstäben, NuR 1986, S. 1 ff.; *Hermes/Wieland*, Die staatliche Duldung rechtswidrigen Verhaltens, 1988; *Haaf*, Die Fernwirkungen gerichtlicher und behördlicher Entscheidungen, 1984; *Fortun*, Die be-

Der Straftatbestand des § 370 AO enthält in seinem Wortlaut zwar keine Voraussetzung „ohne Genehmigung“, jedoch ähneln sich – wie erwähnt – die Sachverhaltskonstellationen, so dass sich die Frage aufdrängt, ob die „Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät bei genehmigungsabhängigen Straftatbeständen“ auch auf den Straftatbestand des § 370 AO angewandt werden können. Erst recht liegt diese Frage nahe, wenn man einmal die Tat handlung des „pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassen“ in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gedanklich durch die Formulierung „In-Unkenntnis-Lassen ohne Genehmigung“ ersetzt.

Wären die Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät auf den Straftatbestand des § 370 AO (ggf. modifiziert oder fortentwickelt) anwendbar, so vereinfachten sich die notwendigen weiteren Untersuchungen zu diversen verwaltungsrechtlichen Problematiken, die auftreten können.

## I. Überblick – Grundkonstellation

Mit diversen Straftatbeständen werden Handlungen unter Strafe gestellt und hierdurch verboten, wenn sie ohne Genehmigung ausgeführt werden. Die Beispiele hierfür sind vielfältig:

- Gemäß § 21 StVG ist das Fahren ohne Fahrerlaubnis strafbar.
- Wer unbefugt ein Gewässer verunreinigt, verwirklicht den Tatbestand des § 324 StGB.
- Das Herstellen von Kriegswaffen ohne Genehmigung ist gemäß § 22 a Abs. 1 Nr. 1 KrWaffKontrG strafbar.
- Gemäß § 34 AWG macht sich strafbar, wer sog. Dual-Use-Güter ohne Genehmigung ausführt.

### 1. Verknüpfung zwischen Verwaltungs- und Strafrecht

Allen vorgenannten Beispielen ist gemeinsam, dass schon die Strafnorm selbst eine Bezugnahme auf eine außerstrafrechtliche Genehmigung bzw. Befugnis enthält, in den obigen Beispielen demgemäß die Fahrerlaubnis, eine sog. „Einleiter-Erlaubnis“, die Erlaubnis zur Herstellung von Kriegs-

---

hördliche Genehmigung im strafrechtlichen Delikttaufbau, 1994/1995; *Lenckner*, Behördliche Genehmigung und der Gedanke des Rechtsmissbrauchs im Strafrecht, Festschrift für Pfeiffer, 1988, S. 27 ff.; *Marx*, Die behördliche Genehmigung im Strafrecht, 1993, *Wimmer*, Strafbarkeit des Handelns aufgrund einer erschlichenen behördlichen Genehmigung, JZ 1993, S. 67 ff.; *Steindorf*, Verbote und behördliche Gestattungen im deutschen Waffenstrafrecht, Festschrift für Salger 1995, S. 167 ff.; *Sach*, Genehmigung als Schutzschild, Dissertation 1994.

waffen und die Erlaubnis, ein Dual-Use-Gut auszuführen, wobei der Begriff der Erlaubnis hier (noch) allgemein für jede Art der behördlichen Genehmigung / Bewilligung / Erlaubnis verwandt wird. Als „neutraler“ Begriff soll im Folgenden für die allgemeinen und nicht zollrechtlichen Ausführungen der Begriff der „Genehmigung“ verwandt werden; für die zollrechtlichen Darstellungen soll aber weiterhin der Begriff der „Bewilligung“ verwandt werden.

### **a) Tatsächliche Verknüpfung**

Bereits nach allgemeinem Verständnis ergibt sich die Notwendigkeit einer tatsächlichen, durchgreifenden Verknüpfung zwischen Genehmigung und Strafbarkeit: Ist dem Handelnden eine Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis zur Vornahme einer bestimmten Handlung erteilt worden, so muss dieser im Ergebnis straflos bleiben.

### **b) Verknüpfung durch die Strafnorm**

Diese notwendige tatsächliche Verknüpfung spiegelt sich unmittelbar in den jeweiligen Strafnormen wider, wonach eine Strafbarkeit nur dann in Betracht kommen kann, wenn eine Handlung „ohne Genehmigung“ durchgeführt worden ist. Gleichwohl besagt die schlichte Formulierung „ohne Genehmigung“ in den jeweiligen Wortlauten der Normen zunächst nur, dass der Handelnde in tatsächlicher Hinsicht zumindest im Ergebnis straflos bleiben muss, jedoch noch nicht, auf welche Weise die Straflosigkeit erreicht wird. Zur Wirkungsweise der Genehmigungen, Bewilligungen und Erlaubnisse werden verschiedene Ansätze vertreten:

#### **aa) Verwaltungsrechtsakzessorietät**

Zunächst wird teilweise vertreten<sup>115</sup>, dass das Strafrecht nach der „Theorie der Verwaltungsrechtsakzessorietät“ unmittelbar an das Verwaltungsrecht anknüpfen soll. Nach dieser (in verschiedenen Ausprägungen vertretenen) Theorie folgt das Strafrecht den Werten und Wertungen des Verwaltungsrechts. Demgemäß könnte sich eine Straflosigkeit für den Handelnden schon ergeben, wenn die Handlung genehmigungsfähig (gewesen) wäre; zumindest aber, wenn ein Anspruch auf Genehmigungserteilung besteht.

Diese Auffassung wäre für den Beteiligten im Ergebnis äußerst günstig, da grundsätzlich notwendige Bewilligungen für bestimmte Vorgehensweisen nicht (erst) wirksam erteilt worden sein müssen, sondern eine Straflosigkeit

---

115 Brauer, S. 123 ff.; Bloy, S. 506 f.; *Ransiek* in NK, § 324, Rn. 25 ff; Otto, Jura 1995, S. 141; Papier, S. 6; Perschke, S. 166; Rudolphi, ZfW 1982, S. 209; Schall, S. 1267 f.; Schmitz, S. 30 ff.; Schwarz, S. 323.

schon dann gegeben sein könnte, wenn eine Bewilligung hätte erlangt werden können bzw. hätte erteilt werden müssen.

### **bb) Verwaltungsaktakzessorietät**

Die herrschende Meinung<sup>116</sup> vertritt aber die „Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät“, nach der (lediglich) eine wirksame rechtmäßige Bewilligung die Strafbarkeit des Handelnden beseitigt. Nach dieser Theorie wäre dann eine Handlung, die zwar genehmigungsfähig ist, jedoch tatsächlich nicht genehmigt ist, nach wie vor strafbar.

### **cc) Stellungnahme**

Da der aufgezeigte Meinungsstreit für den Bereich der genehmigungsabhängigen Straftatbestände lange ausdiskutiert ist, soll vorliegend mit der herrschenden Meinung hier die „Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät“ übernommen und angewandt werden.

Der Vollständigkeit halber sei für die herrschende Meinung darauf hingewiesen, dass die Vertreter der Mindermeinung bereits übersehen, dass die Wortlaute der betroffenen Normen stets auf die „Genehmigung“ selbst abstellen, nicht jedoch (nur) auf die bloße Genehmigungsfähigkeit. Auch ergäben sich – auch im Rahmen der Anwendung der hier erörterten Vorschrift des § 370 AO – Wertungswidersprüche, wenn sich derjenige, der z.B. die Grenzen der ihm erteilten Genehmigung bewusst überschreitet, noch auf die bloße Genehmigungsfähigkeit berufen könnte und die Überschreitung der Bewilligung strafrechtlich ohne Konsequenzen bliebe.

Mithin wird die notwendige Verknüpfung zwischen Verwaltungs- und Strafrecht rechtlich über die „Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät“ bewirkt, nach der die strafrechtliche Bewertung eines Sachverhalts (nur) an die Wirksamkeit, nicht jedoch an die Rechtmäßigkeit der Genehmigung bzw. Bewilligung anknüpfen muss.

## **2. Folgen der Verwaltungsaktakzessorietät**

Die Vertreter der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts unterscheiden nun für die Wirkungsweise einer Genehmigung wie folgt:

---

116 BGHSt 37, 28; OLG Frankfurt, NJW 1987, S. 2756; Tröndle/Fischer, vor § 324 StGB, Rn. 8; *Hirsch* in LK, Vorbem. § 32 StGB, Rn. 114; *Paeffgen* in NK, Vorbem. § 32 ff. StGB, Rn. 192; Kühl/Lackner, vor § 324 StGB, Rn. 10; Rühl, S. 526; Maurach/Gössel/Zipf, S. 412; Jescheck/Weigend, S. 369; *Mitsch* in Baumann/Weber/Mitsch, S. 412 f.; Jakobs, S. 463; Hassemer in Eser, S. 114; Rogall, S. 314 ff.

### a) Tatbestandsausschluss bei präventivem Verbot

Handelt es sich bei dem der Genehmigung zu Grunde liegenden Verbot (verwaltungsrechtlich) um ein sog. „präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt“, so soll die Genehmigung den objektiven Tatbestand der Strafnorm beseitigen<sup>117</sup>. Um sog. „präventive Verbote mit Erlaubnisvorbehalt“ handelt es sich, wenn ein Verhalten zunächst zwar grundsätzlich erlaubt bzw. gewünscht sein soll, die Ausübung dieser grundsätzlichen Erlaubnis jedoch an ein sog. präventives Verbot geknüpft ist<sup>118</sup>; das präventive Verbot soll (nur) gelten, wenn ein Genehmigungsverfahren vor Aufnahme der Tätigkeit in der Sache erfolglos geblieben ist<sup>119</sup>.

Das präventive Verbot führt also dazu, dass es der staatlichen Verwaltung vor der Durchführung des Vorhabens möglich ist, jedes einzelne Vorhaben auf seine tatsächliche Übereinstimmung mit der zuvor festgestellten „grundsätzlichen Erlaubnis“ hin zu überprüfen. Die zum Abschluss des Verwaltungsverfahrens ggf. erteilte positive Genehmigung stellt dann fest, dass das Verhalten (nach wie vor) erlaubt ist.

Von den angesprochenen Beispielen sollen nach überwiegender Ansicht die aus den Straftatbeständen des § 21 StVG und des § 34 AWG resultierenden Verbote, Fahrzeuge ohne Fahrerlaubnis zu bewegen und Dual-Use-Güter ohne Genehmigung auszuführen, sog. präventive Verbote mit Erlaubnisvorbehalt darstellen, da sowohl das Bewegen von Fahrzeugen als auch die Ausfuhr von Waren dem Grunde nach keine ungewollten bzw. unerwünschten Tätigkeiten darstellen<sup>120</sup>.

### b) Rechtfertigungsgrund bei repressivem Verbot

Stellt das der Genehmigung zu Grunde liegende Verbot jedoch ein sog. „repressives Verbot mit Befreiungsvorbehalt“ dar, so soll die Genehmigung einen Rechtfertigungsgrund für den Handelnden darstellen<sup>121</sup>. Von einem repressiven Verbot mit Befreiungsvorbehalt wird gesprochen, wenn ein bestimmtes Verhalten bzw. eine bestimmte Vorgehensweise grundsätzlich nicht erlaubt bzw. verboten ist und nur ausnahmsweise gestattet werden soll<sup>122</sup>;

---

117 Nachweise s. *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 61.

118 *Badura/Huber* in Schmidt-Aßmann, Kap. 3, Rn. 144; Wolff/Bachof/Stober, § 46, Rn. 36.

119 *Stiwe* in Dorsch, Art. 58, Rn. 64.

120 *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 62.

121 Nachweise s. *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 61.

122 *Badura/Huber* in Schmidt-Aßmann, Kap. 3, Rn. 144; Wolff/Bachof/Stober, § 46, Rn. 44.

das „repressive Verbot“ soll immer dann gelten, wenn der Beteiligte keine Genehmigung o.ä. vorlegen kann<sup>123</sup>.

Von den dargestellten Beispielen sollen die aus den Straftatbeständen des § 324 StGB und des § 22 a Abs. 1 Nr. 1 KrWaffKontrG resultierenden Verbote, unbefugt Gewässer zu verunreinigen bzw. ohne Genehmigung Kriegswaffen herzustellen, sog. repressive Verbote mit Befreiungsvorbehalt darstellen<sup>124</sup>.

## II. Übertragbarkeit auf die Wirkung von Bewilligungen

Die beiden maßgeblichen Tathandlungen der Zollhinterziehung waren die Abgabe unrichtiger bzw. unvollständiger Erklärungen einerseits und das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen andererseits.

Können die Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät von Strafnormen, die im Wortlaut auf bestehende Genehmigungen Bezug nehmen, auf den Straftatbestand des § 370 AO angewandt werden, soweit es um die strafrechtliche Bewertung von (zollrechtlichen) Bewilligungen geht? Falls dies der Fall sein sollte, bestätigt sich die oben herausgearbeitete Betrachtung der Wirkung von Bewilligungen auch in (ggf. analoger) Anwendung der Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät von Strafnormen?

### 1. § 370 AO als „Verbotsnorm“

§ 370 AO enthält selbst kein ausdrückliches „Verbot“, die Vorschrift ist also keine „Verbotsnorm“ im wörtlichen Sinn. Jedoch dürfte kaum zweifelhaft sein, dass aus der strafrechtlichen Sanktionierung der Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen bzw. des pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassens der (Finanz-)Behörden zumindest im Ergebnis auch ein „Verbot“ dieser Handlungsweisen resultiert.

### 2. Genehmigungsabhängigkeit des § 370 AO

Weiter müsste die Strafvorschrift des § 370 AO einen genehmigungs- bzw. bewilligungsabhängigen Tatbestand darstellen.

#### a) „Unmittelbare Genehmigungsabhängigkeit“ des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sanktioniert nach ihrem Wortlaut die Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen. Die Verbotsnorm

---

123 *Stüwe* in Dorsch, Art. 58, Rn. 64.

124 *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 62. und *Cramer/Heine* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 324 ff. StGB, Rn. 14.



ist nach ihrem eindeutigen Wortlaut im Hinblick auf die Begehungsformen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht selbständig bzw. unmittelbar genehmigungs- bzw. bewilligungsabhängig, da durch die Vorschrift alle unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen mit Strafe bedroht sind. Lediglich der Maßstab für die Richtigkeit bzw. die Vollständigkeit der Erklärung kann sich aus Bewilligungen ergeben. Ist dieser Maßstab jedoch einmal festgelegt, ist der Beteiligte – wie bereits dargestellt – verpflichtet, gemäß den Vorgaben der erteilten Bewilligung richtige und vollständige Erklärungen abzugeben. An der Vorgabe der Strafvorschrift, die Abgabe unrichtiger bzw. unvollständiger Erklärungen zu sanktionieren, ändert sich nichts.

**b) „Unmittelbare Genehmigungabhängigkeit“ des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**

Die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sanktioniert nach ihrem Wortlaut das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen der Behörden. Die Verbotsnorm des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO könnte als genehmigungs- bzw. bewilligungsabhängig angesehen werden, wenn man – entsprechend dem einleitend geäußerten Gedanken – den Begriff des „pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassens“ mit der Formulierung des „In-Unkenntnis-Lassens ohne Genehmigung“ gleichsetzen könnte bzw. müsste. Für die Zulässigkeit des angedachten Austausches der Begrifflichkeiten und die dadurch intendierte Auslegung des Tatbestandes des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO scheint zunächst zu sprechen, dass (auf den ersten Blick) keine Unterschiede zwischen den Formulierungen zu erkennen sind. Bei näherem Hinsehen jedoch erkennt man, dass der Gesetzgeber mit seiner Formulierung der Norm eben nicht auf eine „Genehmigung“ Bezug nimmt, sondern auf bestehende Pflichten bzw. deren Verletzung abstellt. Mithin wird nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers – im Unterschied zu den originär genehmigungsabhängigen Tatbeständen – nicht erst bzw. nicht auch der Straftatbestand durch eine Bewilligung ausgeschlossen. Vielmehr erfolgt eine Abänderung schon bzw. ausschließlich auf der Ebene der Bestimmung der Pflichten, gegen die der Beteiligte verstoßen kann, so dass eine Strafbarkeit nicht (mehr) in Betracht kommen kann und insoweit keine (unmittelbare) strafrechtliche Abhängigkeit des Straftatbestandes von der erteilten Bewilligung (mehr) angenommen werden muss bzw. kann. Es bedarf somit der unmittelbaren Genehmigungabhängigkeit der Norm des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht.

Auch die Verbotsnorm des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist folglich nach ihrem Wortlaut nicht unmittelbar genehmigungs- bzw. bewilligungsabhängig.

### **c) „Mittelbare Genehmigungabhängigkeit“ durch vorherige Bewilligung**

Die vorstehenden Ausführungen haben bereits verdeutlicht, dass alle Fallvarianten des Straftatbestandes des § 370 AO nicht unmittelbar, jedoch zwingend mittelbar durch zollrechtliche Bewilligungen beeinflusst werden. Insoweit ist der Straftatbestand des § 370 AO schließlich doch zumindest mittelbar genehmigungsabhängig.

### **3. Gleichbehandlung**

Ist es angemessen bzw. gerechtfertigt, die Grundsätze der Verwaltungsakzessorietät bzw. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät (ggf. analog) auf die Vorschrift des § 370 AO anzuwenden, auch wenn der Tatbestand nicht als unmittelbar, sondern lediglich mittelbar genehmigungsabhängig angesehen werden kann?

#### **a) Grundsätzliche Genehmigungabhängigkeit**

Auch wenn der Tatbestand des § 370 AO „nur“ mittelbar genehmigungsabhängig ist, so bleibt er doch dem Grunde nach genehmigungsabhängig; die Strafbarkeit hängt letztendlich vom Vorliegen einer Bewilligung ab, so dass die Bewilligung im Ergebnis über die Strafbarkeit entscheidet. Daher bietet sich die Übernahme der „Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät“ geradezu an.

#### **b) Gesetzssystematik**

Trotz der vorzufindenden „grundsätzlichen Genehmigungabhängigkeit“ beider Straftatbestände bleiben deren normative Konstruktionen ungleich, so dass sich zwischen den Straftatbeständen ein gesetzssystematischer Unterschied ergibt: Der Gesetzgeber hat die Norm des § 370 AO gerade nicht unmittelbar genehmigungsabhängig gestaltet, sondern schon die originäre Möglichkeit, ein tatbestandsmäßiges Verhalten zu begehen, von der „Vorfrage“ der verwaltungsrechtlichen Situation und den verwaltungsrechtlichen Gegebenheiten abhängig gemacht.

Nach diesem Argument wäre mithin die Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für die nur mittelbar genehmigungsabhängigen Straftatbestände überflüssig, da unter Berücksichtigung der Bewilligung das Verhalten des Beteiligten schon vom ersten Ansatz her nicht (mehr) strafbar sein kann, da der Gesetzgeber dieses Verhalten nicht (mehr) als sanktionswürdig ansieht. Bei den unmittelbar genehmigungsabhängigen Straftatbeständen hingegen bedarf es (noch) der strafrechtlichen Wirkung der Bewilligung, um die Strafbarkeit (auf der Ebene von Tatbestand oder Rechtswidrigkeit) zu beseitigen.

Die gesetzssystematische Betrachtung der Konstruktionen und die auftretenden Unterschiede, insbesondere die Tatsache, dass es unnötig ist, die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät auf den Straftatbestand des § 370 AO zu übertragen, sprechen gegen deren Anwendung.

Soweit im zweiten Teil dieser Arbeit zur Wirkungsweise einer Bewilligung herausgearbeitet wurde, dass diese den Entfall der Tatbestandsmerkmale der Unrichtigkeit, der Unvollständigkeit und der Pflichtwidrigkeit bewirkt und damit (schon) den objektiven Tatbestand des Straftatbestandes der Zollhinterziehung beseitigt, soweit ergibt sich durch dieses Argument bzw. diese gesetzssystematische Betrachtung kein Unterschied oder Widerspruch: Der objektive Tatbestand ist für den Fall, dass eine Bewilligung vorliegt, nicht erfüllt, sei es nun unmittelbar oder nur bzw. schon mittelbar durch die Bewilligung; bei den nunmehr dargestellten gesetzssystematischen Überlegungen handelt es sich nach alledem lediglich um eine Verfeinerung der obigen Ausführungen im Bezug auf die Wirkungsweise der Bewilligung.

### **c) Ergebnis der Strafflosigkeit**

Für die Gleichbehandlung des mittelbar genehmigungsabhängigen Tatbestandes der Abgabenhinterziehung mit den unmittelbar genehmigungsabhängigen Tatbeständen spricht wiederum, dass die „strafrechtlichen Konsequenzen“ beider Konstellationen identisch sind. In beiden Fällen ergibt sich die Strafflosigkeit des Handelnden durch den Entfall des Tatbestands: Bei dem „mittelbar genehmigungsabhängigen Tatbestand“ der Abgabenhinterziehung entfällt – wie gezeigt – stets der objektive Tatbestand; bei unmittelbar genehmigungsabhängigen Tatbeständen wird zumindest die Rechtswidrigkeit beseitigt, so dass auch in diesen Fällen keine Strafbarkeit eintreten kann.

### **d) „Regelungslücke“ für mittelbare Beeinflussung**

Für eine Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät spricht auch, dass ein praktisches Bedürfnis zur Anwendung der Theorie besteht, insbesondere um die Folgen von Fehlern der Bewilligung bestimmen zu können. Für die nur mittelbar genehmigungsabhängigen Straftatbestände sind bislang keine anderweitigen Theorien oder Grundsätze entwickelt worden; da die Sachverhaltskonstellationen jedoch ähnlich sind, könnte eine Übernahme der Theorie deren Fortentwicklung und auch die Entwicklung einer neuen Theorie letztendlich entbehrlich machen.

### **e) Bestätigung der vorstehenden Ausführungen**

Schließlich bestünden auch keine Bedenken gegen die Übertragung der Theorie, wenn diese die oben herausgearbeiteten Ergebnisse zur strafrechtli-

chen Wirkungsweise von Bewilligungen bestätigte. Die maßgebliche „Verbotsnorm“ ist der Straftatbestand des § 370 AO. Wenn also der Straftatbestand des § 370 AO ein präventives „Verbot“ im Sinn der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät darstellte, entfielen wie dargestellt durch die Bewilligung der objektive Tatbestand der Strafnorm.

### **aa) Repressives Verbot**

Ein repressives Verbot wird (s.o.) angenommen, wenn das sanktionierte Verhalten grundsätzlich unerwünscht ist. Dieses sanktionierte Verhalten besteht im Betrachtungsfall des § 370 AO in der Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung bzw. in dem pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden.

Ein solches „steuerunehrliches Verhalten“ scheint zunächst grundsätzlich unerwünscht, so dass die Annahme eines repressiven Verbots in Gestalt der Vorschrift des § 370 AO durchaus in Betracht kommt.

### **bb) Präventives Verbot**

Demgegenüber könnte jedoch auch vertreten werden, dass nicht nur auf das strafrechtlich sanktionierte „steuerunehrliche Verhalten“ abgestellt werden darf, sondern auch die dem Verbot zu Grunde liegenden Pflichten und der Grundsatz der Freiheit des Warenverkehrs berücksichtigt werden müssen. Der Warenverkehr an sich ist nicht unerwünscht und soll auch nicht durch zollrechtliche Pflichten unterbunden werden; die Freiheit des Warenverkehrs wird insoweit sowohl durch den EG-Vertrag als auch durch das nationale deutsche Grundgesetz geschützt / garantiert<sup>125</sup>. Aus dieser „erweiterten Betrachtung“ lässt sich vertreten, dass es sich bei dem Straftatbestand des § 370 AO um ein präventives Verbot handelt.

### **cc) Stellungnahme**

#### **(1) Wortlaut des § 370 AO**

Für die Annahme eines repressiven Verbots spricht zunächst, dass der Wortlaut der Norm ausnahmslos jedes „steuerunehrliche Verhalten“ unter Strafe stellt. Sowohl der Inhaber einer Bewilligung als auch derjenige, dem keine Bewilligung erteilt ist, kann sich durch unrichtige bzw. unvollständige

Angaben oder durch ein pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden strafbar machen. Sobald ein Beteiligter ihm konkret obliegende Pflichten verletzt, verhält er sich steuerunehrlich und macht sich strafbar.

---

125 Z.B. Art. 7a, 9 und 95 EGV bzw. Art. 12 und 14 GG.

Die Steuerunehrlichkeit selbst ist ein Verhalten, das vom Gesetzgeber und der Allgemeinheit wohl weder als gewünscht noch für sozialadäquat angesehen wird.

## **(2) Zweck des § 370 AO**

Dem vorstehenden Argument aus dem Wortlaut der Norm heraus ist allerdings entgegenzuhalten, dass das aus § 370 AO resultierende Gebot, der Behörde gegenüber nur richtige und vollständige Erklärungen abzugeben bzw. diese nicht pflichtwidrig in Unkenntnis zu lassen, nicht ausschließlich der Verhinderung der Steuerunehrlichkeit, sondern vor allem der Kontrolle des Warenverkehrs, dem Schutz der finanziellen Interessen des Staates und der Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung / Abgabenerhebung dient. Insoweit spricht der Zweck der Vorschrift des § 370 AO für die Annahme eines präventiven Verbots.

## **(3) Blankettnormcharakter des § 370 AO**

Nach allgemeiner Meinung handelt es sich bei der Vorschrift des § 370 AO um eine „Blankettnorm“, d.h. einen „offenen Tatbestand“, der durch eine konkretisierende Norm auszufüllen ist<sup>126</sup>. Insoweit kann der Straftatbestand wie angesprochen nur verwirklicht werden, wenn eine Norm vorhanden ist, die bestimmt, ob die Angaben richtig bzw. vollständig sind oder ob für den Beteiligten eine Pflicht zur Abgabe einer bestimmten Erklärung bestand. Die verwaltungs- bzw. zollrechtliche Pflicht ist also zwingend erforderlich, damit der Straftatbestand nicht seine Wirkung verliert. Aus diesem Ansatz resultiert demgemäß auch der obige Ansatz zur Einbeziehung der originären zollrechtlichen Pflichten im Hinblick auf die Frage, ob der Straftatbestand des § 370 AO ein präventives oder repressives Verbot darstellt.

Die zollrechtlichen Pflichten / Obliegenheiten, von denen eine Bewilligung befreien kann, sollen die Überwachung des Warenverkehrs sichern und die Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften gewährleisten. Der Warenverkehr selbst soll nicht unterbunden werden. Der Blankettcharakter des Straftatbestandes und dessen Abhängigkeit von der zollrechtlichen Pflicht, die durch die Bewilligung beeinflusst wird, spricht nach alledem für die Annahme eines präventiven Verbots.

---

126 BVerfG, wistra 1991, S. 175; BGH, wistra 1987, S. 139; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, § 369 AO, Rn. 26; Kohlmann, § 369, Rn. 22; a.A. *Hellmann* in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 44 ff.; 47.

#### **(4) Zwischenergebnis**

Da die Argumente für die Annahme eines repressiven Verbots erheblich entkräftet wurden und darüber hinaus die überwiegenden Argumente für die zuletzt aufgeführte Meinung sprechen, soll der Ansicht gefolgt werden, nach der es sich – zumindest im Hinblick auf die hier erörterten zollrechtlichen Pflichten – bei dem Straftatbestand des § 370 AO (in sämtlichen Fallvarianten) um ein sog. „präventives Verbot“ handelt.

Folgt man dieser Auffassung, so kommt die Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät auf den Straftatbestand der Abgabenhinterziehung zu dem Ergebnis, dass (wirksame rechtmäßige) Bewilligungen strafrechtlich zu einem Ausschluss des objektiven Tatbestandes führen.

Durch dieses Ergebnis bestätigen sich die vorstehenden Erwägungen zur strafrechtlichen Wirkungsweise von Bewilligungen; zudem ergibt sich ein weiteres Argument für die Übertragbarkeit der dargestellten Theorie.

#### **f) Stellungnahme / Zusammenfassung**

Die weit überwiegende Zahl der Argumente spricht für eine Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät auf den Straftatbestand des § 370 AO. Jedoch darf nach meiner Ansicht das Argument der Gesetzessystematik nicht einfach mit dem Hinweis auf die größere Zahl von Argumenten für die Gegenansicht „zahlenmäßig überstimmt“ werden. Diese Ansicht gründet vor allem auf der Berücksichtigung der Tatsache, dass das Argument nicht ein „einfaches Argument“ gegen die Übernahme der Theorie war bzw. ist, sondern mit gesetzessystematischen Überlegungen dargestellt werden konnte, dass es deren Anwendung nicht bedarf.

Aus den gesetzessystematischen Erwägungen heraus müsste also die Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät unterbleiben. Allerdings sprechen auch vielfältige Gründe – insbesondere auch Vereinfachungsgründe – für deren Übertragung auf den Bereich des Steuerstrafrechts. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen schlage ich vor, die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät auf den Bereich des Steuerstrafrechts zunächst anzuwenden, jedoch um die Überprüfung des gefundenen Ergebnisses in gesetzessystematischer Hinsicht fortzuentwickeln bzw. zu erweitern. Die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät kann nach meiner Ansicht also solange angewandt werden, bis die Gesetzessystematik eine von der schlichten Anwendung der Theorie abweichende Vorgehensweise fordert bzw. bedingt, was in den nun folgenden Ausführungen untersucht werden soll.

## B. Erstes Problemfeld: (Un-)Wirksamkeit der Bewilligung

Zunächst können im Rahmen der Wirksamkeit der Bewilligung verwaltungsrechtliche und damit auch strafrechtliche Komplikationen auftreten.

### I. Verwaltungsrechtliche Grundlagen

Damit eine Bewilligung überhaupt rechtliche Wirkungen entfalten kann, muss sie zunächst wirksam werden.

#### 1. Begriff der Wirksamkeit

Man unterscheidet im nationalen deutschen Verwaltungs- und Abgabenrecht zwischen der äußeren Wirksamkeit und der inneren Wirksamkeit des Verwaltungsaktes, der Entscheidung bzw. der Bewilligung<sup>127</sup>. Diese Unterscheidung kann meines Erachtens auch auf den hier zu betrachtenden Bereich des Zollrechts übertragen werden, da auch das europäische Zollrecht eine solche Differenzierung kennt<sup>128</sup>.

##### a) Äußere Wirksamkeit

Unter dem Begriff der „äußeren Wirksamkeit“ versteht man üblicherweise die rechtliche Existenz eines Verwaltungsaktes<sup>129</sup> bzw. der Bewilligung. Erst wenn die Bewilligung „rechtlich existiert“, kann sie Wirksamkeit entfalten.

---

127 Maurer, § 9, Rn. 66.

128 Gemäß Art. 6 Abs. 2 ZK muss jede zollrechtliche Entscheidung dem Antragsteller bekannt gegeben werden. Mit dieser Bekanntgabe erlangt die Entscheidung äußere Wirksamkeit, so dass z.B. Rechtsbehelfsfristen etc. anlaufen können. Demgegenüber können Bewilligungen ggf. auch rückwirkende Wirkung entfalten, d.h. den Beteiligten nachträglich für die Vergangenheit zu begünstigen. Wollte man in dieser Konstellation keine Unterscheidung zwischen äußerer und innerer Wirksamkeit erkennen, so müsste man entweder auch die äußere Wirksamkeit in die Vergangenheit verlagern oder die innere Wirksamkeit auf den späteren Zeitpunkt der Bekanntgabe verlagern. Im ersten Fall wären im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung regelmäßig sämtliche Rechtsbehelfsfristen abgelaufen; im zweiten Fall könnte die gewollte Rückwirkung faktisch nicht (mehr) eintreten. Beide Ergebnisse wären schlicht untragbar. Im Übrigen ergeben sich Anwendbarkeit und Übertragbarkeit dieser Darstellungen auch aus *Alexander* in Witte, Art. 6 ZK, Rn. 69, und *Friedrich* in Schwarz/Wockenfoth, Art. 6 ZK, Rn. 15, die betreffend die Bekanntgabe einer Entscheidung i.S.d. Art. 6 ZK die Grundsätze der nationalen Abgabenordnung (§§ 122 bis 124 AO) und des nationalen Verwaltungsverfahrenrechts (§§ 41, 43 VwVfG) für anwendbar halten. Hierzu wurde zuvor Maurer, § 9, Rn. 66 zitiert.

129 Maurer, § 9, Rn. 66.

ten<sup>130</sup>. Mit dem Eintritt der äußeren Wirksamkeit der Bewilligung beginnen z.B. auch die maßgeblichen Rechtsbehelfsfristen zu laufen.

## **b) Innere Wirksamkeit**

Von der rechtlichen Existenz bzw. dessen „äußerer Wirksamkeit“ ist der Regelungsgehalt bzw. die „innere Wirksamkeit“ zu unterscheiden (s.o.). Mit dem Begriff der „inneren Wirksamkeit“ wird gemeinhin das „Einsetzen der inhaltlichen Regelungen des Verwaltungsaktes“ beschrieben<sup>131</sup>, d.h. der Zeitpunkt, zu bzw. ab dem das zuvor verbotene Verhalten dann erlaubt ist.

## **2. Zeitpunkt der Wirksamkeit**

### **a) Zeitpunkt der äußeren Wirksamkeit**

Der Zeitpunkt der „äußeren Wirksamkeit“ der Entscheidung kann nur der Zeitpunkt deren Bekanntgabe sein<sup>132</sup>. Erst durch die Bekanntgabe der Entscheidung an den Betroffenen erfährt dieser von der Bewilligung, so dass die „rechtliche Existenz“ und damit auch die „äußere Wirksamkeit“ bewirkt werden können<sup>133</sup>.

Das Erfordernis der Bekanntgabe im Zollrecht ergibt sich aus Art. 6 Abs. 2 ZK. Auf welche Weise die Bekanntgabe dann aber erfolgen soll, regelt der Zollkodex nicht; nach den oben dargestellten Grundsätzen ist hier das jeweilige nationale Recht maßgeblich<sup>134</sup>. Für die Bundesrepublik Deutschland sind die §§ 122 bis 124 AO bzw. die §§ 41, 43 VwVfG entscheidend<sup>135</sup>. Nach diesen Normen existieren verschiedene Möglichkeiten zur Bekanntgabe einer Entscheidung bzw. einer Bewilligung. Ohne auf Einzelheiten eingehen zu können, sei an dieser Stelle nur das allen Möglichkeiten der Bekanntgabe gemeinsame Merkmal des „amtlichen Bekanntgabewillens“ erwähnt: Die Behörde muss ihre Entscheidung durch die Bekanntgabe „bewusst erteilen“<sup>136</sup>. Ein nur „zufälliges Bekanntwerden“ der Tatsache, dass eine Bewilligung erteilt worden ist oder lediglich eine Kenntnis vom Inhalt der Bewilligung genügt demnach im Umkehrschluss nicht. Liegt eine „amtlich bekannt

---

130 So ausdrücklich *Weymüller* in Dorsch, Art. 6, Rn. 37, und inhaltlich auch *Alexander* in Witte, Art. 6 ZK, Rn. 69, der feststellt, dass eine Entscheidung, die dem Antragsteller nicht bekannt gegeben wird, weder ihm noch den Zollbehörden nützt.

131 S. Fußnote 88.

132 *Weymüller* in Dorsch, Art. 6, Rn. 37.

133 *Hohrmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. ZK, Rn. 96. Maurer, § 9, Rn. 66.

134 *Alexander* in Witte, Art. 6 ZK, Rn. 69; *Kauffmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 6 ZK, Rn. 26.

135 *Alexander* in Witte, Art. 6 ZK, Rn. 69.

136 *Weymüller* in Dorsch, Art. 6 ZK, Rn. 42.



gegebene Entscheidung / Bewilligung“ vor, so wird diese dann, aber auch erst im Zeitpunkt deren Bekanntgabe nach außen hin wirksam.

Die Durchführungsverordnung zum Zollkodex spricht im Unterschied zu den Formulierungen des Zollkodex selbst nicht von Entscheidungen und deren Bekanntgabe, sondern von Bewilligungen (als Entscheidungen im konkreten Fall) und der Unterrichtung des Beteiligten über deren Erteilung, so z.B. in Art. 292 Abs. 7 Satz 1 und Art. 506 Satz 1 ZK-DVO.

Beispiel:

*Eine Bewilligung zur Durchführung des Verfahrens der aktiven Veredelung wird am 15.05. erteilt; über die Erteilung wird der Betroffene am 18.05. unterrichtet. Die Entscheidung in Gestalt der Bewilligung ist somit gemäß Art. 6 Abs. 2 ZK am 18.05. bekannt gegeben worden. Sie hat somit am 18.05. äußere Wirksamkeit erlangt.*

**b) Zeitpunkt der inneren Wirksamkeit**

Den Zeitpunkt der „inneren Wirksamkeit“ bestimmt die Bewilligung regelmäßig selbst. Enthält die Bewilligung keine solche Regelung zur Wirksamkeit, so muss auf gesetzliche Regelungen zur Wirksamkeit zurückgegriffen werden. Existieren solche zollrechtlichen Regelungen zur Wirksamkeit der Bewilligung in ZK und ZK-DVO nicht, so kann die Bewilligung nur gemäß §§ 124, 122 AO mit deren Bekanntgabe inhaltlich wirksam werden.

Beispiel:

*Fortsetzung des letzten Beispiels: Enthält die Bewilligung eine explizite Regelung zur Wirksamkeit, ist ausschließlich diese maßgeblich. Existiert eine solche Regelung nicht und handelt es sich bei der Bewilligung z.B. um eine solche gemäß Art. 85 ZK, so wird diese (schon) mit ihrer Erteilung inhaltlich wirksam. Ist allerdings keine besondere gesetzliche Regelung für die (inhaltliche) Wirksamkeit einschlägig, so kann die Entscheidung erst mit deren Bekanntgabe inhaltlich wirksam werden.*

Ist nach alledem entweder eine besondere Bestimmung zur (inhaltlichen) Wirksamkeit der Entscheidung getroffen oder ergibt sich eine solche aus einer gesetzlichen Vorschrift (z.B. der Durchführungsverordnung zum Zollkodex), so fallen innere und äußere Wirksamkeit regelmäßig auseinander. Mit der äußeren Wirksamkeit tritt dann gleichsam auch bzw. erst die inhaltliche Bestimmung der Bewilligung zur inneren Wirksamkeit in Kraft. Es kann sich hier sowohl eine Wirkung schon für die Vergangenheit als auch eine Wirkung erst für die Zukunft ergeben. Im Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 ZK hingegen werden äußere und innere Wirksamkeit der zollrechtlichen Entscheidung regelmäßig auf- bzw. übereinander fallen, da zumindest

in den Fällen, in denen zur (inhaltlichen) Wirksamkeit keine besondere Regelung getroffen wurde bzw. gilt, die Entscheidung mit ihrer Erteilung wirksam wird<sup>137</sup>.

### c) Rückwirkende innere Wirksamkeit

Von besonderer Bedeutung nicht nur in der Theorie, sondern vor allem in der Praxis sind die bereits angesprochenen „Bewilligungen, die inhaltlich rückwirkend wirksam werden“, sog. „rückwirkende Bewilligungen“.

Zunächst ist festzuhalten, dass auch rückwirkende Bewilligungen als Entscheidungen gemäß Art. 6 Abs. 2 ZK bekannt gegeben werden müssen bzw. der Beteiligte nach den Vorschriften der Durchführungsverordnung zum Zollkodex über die Erteilung der Bewilligung zu unterrichten ist. Insoweit sehen sämtliche maßgeblichen Vorschriften die „Veröffentlichung“ der Entscheidung bzw. Bewilligung vor<sup>138</sup>.

An diesen „rückwirkenden Bewilligungen“ wird der Unterschied zwischen äußerer und innerer Wirksamkeit noch einmal besonders deutlich: Auch die rückwirkende Bewilligung kann (erst) im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe bzw. im Zeitpunkt der Unterrichtung des Beteiligten (äußere) Wirksamkeit erlangen, die „innere bzw. inhaltliche Wirksamkeit“ tritt dann jedoch – am Tag der Bekanntgabe – rückwirkend für die Vergangenheit ein.

#### Beispiele:

*Weitere Fortsetzung des letzten Beispiels: Beinhaltete die dem Beteiligten am 18.05. bekannt gegebene Entscheidung vom 15.05. ausdrücklich eine inhaltliche Rückwirkung für den Zeitraum ab dem 01.02., träte die Wirkung äußerlich am 18.05. und inhaltlich zum 01.02. in Kraft.*

*Handelte es sich bei der Bewilligung z.B. um eine solche i.S.d. Art. 85 ZK (allerdings ohne eine ausdrückliche Bestimmung für den Zeitpunkt der inneren Wirksamkeit), so träte die gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO schon mit deren Erteilung rückwirkend zum 15.05. einsetzende inhaltliche Wirkung nach außen (erst) am 18.05. in Kraft.*

---

137 Alexander in Witte, Art. 6 ZK, Rn. 69 i.V.m. §§ 124, 122 AO; Hohrmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. ZK, Rn. 96; Friedrich in Schwarz/Wockenfoth, Art. 6 ZK, Rn. 15.

138 Art. 6 Abs. 2 ZK gilt ohnehin auch für eine Bewilligung, da eine Bewilligung (immer auch) eine Entscheidung i.S.d. Art. 6 ZK i.V.m. Art. 4 Nr. 5 ZK darstellt, vgl. *Wolffgang* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 4 ZK, Rn. 23; *Witte* in Witte, Art. 4, Stichwort „Entscheidung“; *Lux* in Dorsch, Art. 4 ZK, Rn. 12.

Hier an dieser Stelle soll zunächst lediglich auf die Existenz rückwirkender Bewilligungen hingewiesen werden; eine ausführliche Darstellung zu den Voraussetzungen und strafrechtlichen Auswirkungen von rückwirkenden Bewilligungen folgt im fünften Teil dieser Arbeit.

### 3. „Strafrechtliche Wirksamkeit“

In strafrechtlicher Hinsicht kann bzw. muss – dies sei schon hier vor den Darstellungen zu den Auswirkungen der wirksamen Bewilligung erwähnt – ausschließlich auf das gemeinsame Vorliegen von äußerer und innerer Wirksamkeit von Entscheidung bzw. Bewilligung abgestellt werden. Dass die Bewilligung inhaltlich die konkrete Handlung des Beteiligten betreffen muss, versteht sich von selbst. Doch ist auch die äußere Wirksamkeit der Bewilligung unbedingt erforderlich: Woher soll der Beteiligte wissen, dass ihm die bislang verbotene Vorgehensweise erlaubt ist, wenn er nicht über die Erteilung der Bewilligung unterrichtet wurde? Wie kann der Beteiligte wissen, dass ihm seine Vorgehensweise nicht mehr erlaubt ist, wenn ihm ein Widerruf nicht bekannt gegeben worden ist?

*Krüger* vertritt entgegen den vorstehenden Ausführungen die Auffassung, dass eine Bewilligung gemäß Art. 85 ZK – im Unterschied zum nationalen Abgabenrecht – nicht bekannt gegeben werden muss, um Wirksamkeit zu entfalten<sup>139</sup>. Er leitet diese Ansicht aus dem Wortlaut von Art. 506, 507 ZK-DVO ab: Gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 1 ZK wird die Bewilligung im Zeitpunkt der Erteilung wirksam. Dieser Zeitpunkt muss sich nach seiner Auffassung wiederum von dem Zeitpunkt der Unterrichtung des Beteiligten bzw. der Bekanntgabe der Bewilligung unterscheiden, was sich aus Art. 506 ZK-DVO ergibt, wonach der Beteiligte (logisch zeitlich später) über die Erteilung der Bewilligung zu unterrichten ist. Aus dieser Ansicht könnten sich insbesondere durch die „frühe Wirksamkeit“ der Bewilligung in strafrechtlicher Hinsicht positive Ergebnisse für den Beteiligten ableiten lassen.

Dieser Ansicht begegnen allerdings Bedenken, da die Regelung in Art. 507 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO aus folgenden Gründen nur eine Regelung zur „inneren Wirksamkeit“ der Bewilligung darstellen kann, so dass das Erfordernis der Unterrichtung / Bekanntgabe nach wie vor für die „äußere Wirksamkeit“ und damit für die Möglichkeit des Einsetzens der inhaltlichen Wirkung erforderlich ist:

- Art. 507 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO ordnet die Wirksamkeit mit Erteilung der Bewilligung „unbeschadet des Art. 508 ZK-DVO“ an. Art. 508 ZK-DVO enthält seinerseits eine Möglichkeit, rückwirkende Bewilligungen

---

139 *Krüger* in Dorsch, Art. 85, Rn. 20.

zu erteilen. Mit diesem Begriff der Rückwirkung in Art. 508 ZK-DVO kann lediglich eine inhaltliche Rückwirkung und damit eine „innere Wirksamkeit für die Vergangenheit“ gemeint sein, da auch eine rückwirkende Bewilligung – wie gezeigt – äußerlich (erst) mit der Bekanntgabe bzw. mit der Unterrichtung des Beteiligten in Kraft treten kann. Wenn aber Art. 508 ZK-DVO „lediglich“ eine Aussage zur inhaltlichen Wirkung der Bewilligung trifft, dann spricht dies dafür, den Regelungsgehalt des Art. 507 ZK-DVO identisch aufzufassen.

- *Hahn* vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die Bewilligung „am Tag ihrer Mitteilung“ wirksam wird, sofern nicht ein anderer Zeitpunkt für das Wirksam-Werden festgesetzt ist<sup>140</sup>. Diese abweichende Ansicht berücksichtigt zwar das Erfordernis der Mitteilung der Bewilligung für deren Wirksamkeit, vermengt hiermit jedoch den Wortlaut von Art. 507 ZK-DVO, der ausdrücklich bestimmt, dass die Bewilligung im Zeitpunkt deren Erteilung (und damit vor der zeitlich späteren Unterrichtung des Beteiligten) wirksam werden soll.

Diese dargestellte Problematik kann jedoch dahingehend gelöst werden, dass – wie angedeutet – die Regelung in Art. 507 Abs. 1 ZK-DVO als eine Bestimmung zur „inneren Wirksamkeit“ der Bewilligung angesehen wird. Sodann könnten die dargestellten Grundsätze zur inneren und äußeren Wirksamkeit der Bewilligung uneingeschränkt übertragen werden:

Diese Problemlösung bewirkte im Ergebnis, dass sich aus der Vorschrift des Art. 507 Abs. 1 ZK-DVO eine „automatische (inhaltliche) Rückwirkung“ auf den Zeitpunkt deren Erteilung ergäbe. Diese innere Wirksamkeit für die Vergangenheit träte dann äußerlich im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bewilligung bzw. der Unterrichtung des Beteiligten ein.

Für diese Lösung spricht zunächst, dass eine Bewilligung nur dann von dem Beteiligten beachtet und befolgt werden kann, wenn ihm diese auch bekannt ist. Der Beteiligte weiß insbesondere nicht, ob und wann ihm die Bewilligung erteilt wird; nur den Zeitpunkt der Bekanntgabe an ihn bzw. der Unterrichtung kann er exakt bestimmen, der auch für die Bestimmung der maßgeblichen Rechtsbehelfsfristen wichtig ist. In Art. 507 ff. ZK-DVO findet sich zudem auch keine Bestimmung, nach der „die Bewilligung als erteilt gilt“, wenn die maßgeblichen Bearbeitungsfristen verstrichen sind. (Nur) einer solchen Formulierung hätte eine (fingierte) äußere Wirksamkeit entnommen werden können.

---

140 *Hahn* in Schwarz/Wockenfoth, Art. 85 ZK, Rn. 8.

Sodann sprechen auch strafrechtliche Erwägungen für den gefundenen Ansatz: Art. 103 Abs. 2 GG erfordert – wie dargelegt – die Konkretisierung der Strafbarkeit einer Handlung vor deren Ausführung. Der Beteiligte muss wissen bzw. zumindest die Chance haben zu erkennen, ob und wann er sich (noch) strafbar macht. Diese Möglichkeit besteht jedoch nicht, wenn er keine Kenntnis darüber hat, ob bzw. wann die Behörde die (beantragte) Bewilligung erteilt (hat). Nochmals: Es findet sich gerade keine Vorschrift, nach der die Bewilligung (ggf. unter Voraussetzungen) als erteilt gilt.

Nach alledem ist – nach meiner Auffassung auch zollrechtlich, zumindest jedoch in strafrechtlicher Hinsicht – für die „vollständige Wirksamkeit“ einer Bewilligung nicht nur deren innere Wirksamkeit erforderlich, die ggf. auch rückwirkend herbeigeführt werden kann, sondern auch deren äußere Wirksamkeit, die (erst) durch deren Bekanntgabe eintritt. Auch ein förmliches Gesetz, das den Straftatbestand des § 370 AO modifizieren soll, müsste nach seiner Verabschiedung erst noch ausgefertigt und verkündet werden, um Wirksamkeit zu erlangen. Demgemäß muss dann aber auch gefordert werden, dass Entscheidungen i.S.d. Art. 6 ZK und damit insbesondere Widerruf und Rücknahme von Bewilligungen, die den Straftatbestand des § 370 AO modifizieren, bekannt gegeben werden müssen, auch wenn die gegenteilige Ansicht von Krüger (Wirksamkeit der Bewilligung ohne eine Bekanntgabe) für den Beteiligten „strafrechtlich günstiger“ wäre<sup>141</sup>.

Im Sinne der vorstehenden Ausführungen (Erforderlichkeit von innerer und äußerer Wirksamkeit / Notwendigkeit der Bekanntgabe der Bewilligung an den Beteiligten) sind die nachfolgenden Darstellungen zu verstehen, wenn hier die Begriffe von „Wirksamkeit“ und „Bekanntgabe“ verwandt werden.

#### **4. Behördliche „Duldung“**

Die behördliche „Duldung“ des Verhaltens eines Beteiligten, das nach den einschlägigen Bestimmungen einer zuvor erteilten Genehmigung bedürfte, stellt eine besondere verwaltungsrechtliche Situation dar.

##### Beispiele:

*Die Behörde gestattet dem Beteiligten gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 2 ZK-DVO durch „schlichte Vorab-Mitteilung“ vor der förmlichen Erteilung der notwendigen Bewilligung die Unterhaltung eines privaten Zolllagers.*

---

141 Wenn die Bewilligung keiner äußeren Wirksamkeit bedürfte, wäre die materiell-zollrechtliche Situation schon im Zeitpunkt der inneren Wirksamkeit modifiziert, so dass keine Strafbarkeit (mehr) angenommen werden könnte.

*Der Beteiligte hat einen Antrag auf Erteilung einer Bewilligung des „zugelassenen Empfängers“ gestellt. Der Antragsteller beantragt zusätzlich, die Bewilligung rückwirkend ab Antragstellung in Kraft zu setzen. Nach dem Eingang dieses Antrags beim Hauptzollamt verfährt der Beteiligte so, als wäre ihm die Bewilligung bereits erteilt; die Behörde hat von dieser Vorgehensweise Kenntnis und unterrichtet nach der hier einschlägigen Dienstvorschrift<sup>142</sup> die beteiligten Zollstellen sogar noch über die bevorstehende, aber noch nicht erteilte Bewilligung.*

*Die Behörde hat Kenntnis davon, dass der Inhaber der Bewilligung des „zugelassenen Empfängers“ Ware regelmäßig an einem anderen als dem in der Bewilligung genannten Ort aus dem Lkw entlädt.*

*Die Behörde toleriert die regelmäßige, über den Einzelfall hinausgehende Abgabe unvollständiger Zollanmeldungen und die spätere Abgabe von ergänzenden Zollanmeldungen ohne vorherige Bewilligung.*

Problematisch bei allen diesen Sachverhaltskonstellationen ist stets, dass die Behörde ein Verhalten eines Beteiligten toleriert, obwohl dieses grundsätzlich der vorherigen (förmlichen) Bewilligung bedürfte. Die Zustimmung der Behörde ergibt sich jeweils aus (mehr oder weniger klaren) Hinweisen bzw. Einzelheiten. In allen Fällen liegen zwar keine (förmlichen, ordnungsgemäßen) Bewilligungen vor, jedoch „duldet“ die Behörde die Vorgehensweise des Beteiligten; d.h. sie erhebt weder Abgaben noch leitet sie Straf- oder Bußgeldverfahren ein, obwohl beides nach den gesetzlichen Vorgaben grundsätzlich möglich wäre.

## **II. Strafrechtliche Folgen der Wirksamkeit der Bewilligung**

Zunächst soll untersucht werden, welche Auswirkungen die einmal eingetretene Wirksamkeit einer Bewilligung auf die Strafbarkeit des Beteiligten hat bzw. haben kann.

### **1. Ursprünglich rechtmäßige Bewilligung**

Die Konstellation bei Vorliegen einer rechtmäßigen und ordnungsgemäß wirksam gewordenen Bewilligung wurde im dritten Teil dieser Arbeit untersucht: Die rechtmäßige und wirksame Bewilligung beseitigt den objektiven Tatbestand des § 370 AO.

---

142 So z.B. für die aktive Veredelung gemäß VSF-Zoll 1502 (2, 3).

## 2. Ursprünglich rechtswidrige Bewilligung

Kann eine Bewilligung, die – aus welchen Gründen auch immer – schon bei ihrer Erteilung, d.h. von Anfang an rechtswidrig war, jedoch wirksam erteilt worden ist, (noch immer) strafrechtlich zum Ausschluss des objektiven Tatbestandes des § 370 AO führen?

### a) Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät

Sobald „Mängel“ bei der Bewilligung auftreten, differenzieren die Vertreter der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät im Hinblick auf bestimmte Fallkonstellationen:

#### aa) Theorie der strengen Verwaltungsaktakzessorietät

Nach der Theorie der sog. strengen Verwaltungsaktakzessorietät<sup>143</sup> ist eine evtl. Rechtswidrigkeit der Bewilligung zur Beurteilung der strafrechtlichen Situation irrelevant. Es kommt nach dieser Auffassung ausschließlich auf die Wirksamkeit der Bewilligung an, die – nach wie vor – den objektiven Tatbestand der Strafvorschrift beseitigt.

Nach dieser Auffassung führte auch eine rechtswidrige, jedoch wirksam gewordene Bewilligung zu einem Ausschluss des objektiven Tatbestandes des § 370 AO.

#### bb) Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät

Nach der Theorie der sog. eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät<sup>144</sup> hat das Strafrecht ausnahmsweise nicht (mehr) an die Wirksamkeit einer Bewilligung, sondern an deren Rechtmäßigkeit anzuknüpfen, wenn der Gebrauch der Genehmigung / Bewilligung „rechtsmissbräuchlich“ ist. Nach dieser Auffassung müsste im Hinblick auf die konkrete Bewilligung geprüft werden, ob der Gebrauch der rechtswidrigen Genehmigung einen „Rechtsmissbrauch“ darstellt, bevor beantwortet werden kann, ob (noch) eine strafrechtliche Wirkung durch die Bewilligung eintritt.

#### cc) Stellungnahme

Eine weitere Untersuchung zu beiden Ansichten erscheint „auf den ersten Blick“ geboten, da sie zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen könnten.

---

143 *Rönnau* in LK, vor § 32 StGB, Rn. 286; in der Voraufgabe auch schon *Hirsch*, vor § 32 StGB, Rn. 165; *Jünemann*, S. 40 ff.; *Rengier*, S. 885 ff.; *Scheele*, S. 151 f.; *Paeffgen*, S. 595, 600.

144 BGHSt 39, 381; LG Hanau, NJW 1988, S. 571, und NStZ 1984, S. 179; *Fischer/Tröndle*, vor § 324, Rn. 7; *Rühl*, S. 526; *Otto*, Jura 1991, S. 313; *Bloy*, S. 502 ff.; *Roxin*, S. 691; *Winkelbauer*, S. 727.

Jedoch ist nach der herrschenden Auffassung innerhalb der Vertreter der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät die dargestellte Möglichkeit des „Rückgriffs auf die Rechtswidrigkeit der Bewilligung“ lediglich für Fälle der rechtfertigenden Genehmigung gegeben, nicht jedoch für Fälle tatbestandsausschließender Erlaubnisse<sup>145</sup>.

Da oben bereits herausgearbeitet wurde, dass sämtliche hier überprüften zollrechtlichen Bewilligungen tatbestandsausschließende Wirkung haben, kann auch nach der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät kein „Rückgriff“ auf ein rechtsmissbräuchliches Verhalten des Beteiligten erfolgen. Demgemäß wäre die Rechtswidrigkeit einer einmal wirksam gewordenen zollrechtlichen Bewilligung im Hinblick auf den Tatbestand des § 370 AO stets strafrechtlich irrelevant.

## **b) Überprüfung**

Kann das zuvor herausgearbeitete Ergebnis der Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für die zollrechtliche Bewilligungen tatsächlich überzeugen oder ist eine Korrektur erforderlich?

### **aa) Grundlage für einen „Rückgriff“ auf Mißbrauchsüberlegungen**

#### **(1) Gesetzliche Regelungen**

Es existieren z.T. verschiedene gesetzliche Regelungen, die (auch) bei tatbestandsausschließenden Erlaubnissen / Bewilligungen einen Rückgriff auf einen Rechtsmissbrauch des Beteiligten erlauben. Gemäß § 34 Abs. 8 AWG gilt eine Ausfuhr unter den dort genannten Voraussetzungen als „Ausfuhr ohne Genehmigung“, wobei die dort genannten Voraussetzungen geradezu „klassische Fälle“ einer rechtsmissbräuchlichen Verwendung der wirksam gewordenen Genehmigung / Erlaubnis / Bewilligung darstellen.

Eine solche gesetzliche Regelung existiert allerdings für den Bereich des Zollstrafrechts nicht, weshalb hierauf nicht zurückgegriffen werden kann.

#### **(2) „Allgemeines Missbrauchsprinzip“**

In bestimmten Fallkonstellationen drängen sich die Einführung und die Anwendung einer „allgemeinen Missbrauchsklausel“ auf: Wenn sich ein Betei-

---

145 *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63a; *Jescheck/Weigend*, S. 369; *Roxin*, S. 691; *Breuer*, S. 2080; *Ensenbach*, S. 115; *Winkelbauer*, S. 727. Für die herrschende Ansicht sei an dieser Stelle nur darauf hingewiesen, dass über den Gedanken der Rechtsmissbräuchlichkeit des Verhaltens eines Beteiligten zwar Rechtfertigungsgründe begrenzt, aber keine nicht vorliegenden Tatbestandsmerkmale ersetzt werden können bzw. deren Vorliegen fingiert werden kann. Dies ergibt sich – nicht zuletzt – auch aus dem Gesetzlichkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG.



liger eine rechtswidrige Bewilligung z.B. durch Täuschung, Drohung oder Angabe unrichtiger Tatsachen erschlichen hat, liegt die Forderung an das Strafrecht nahe, ihm eine Berufung auf die (wirksam) erteilte Bewilligung zu versagen<sup>146</sup>. Diese Überlegung lag bzw. liegt im Wesentlichen wohl auch der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts zu Grunde.

Dieses „allgemeine Missbrauchsprinzip“ könnte auch für die zollrechtlichen Bewilligungen angewandt werden, so dass hierin zunächst eine Grundlage für die weiteren Überlegungen gesehen werden kann.

## **bb) Vergleich mit Zollstrafrecht**

Soweit die Anwendung der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts – wie oben dargestellt – nicht auf tatbestandsausschließende Erlaubnisse angewandt werden soll, muss überprüft werden, ob dieser Anwendungsausschluss auch für den Straftatbestand des § 370 AO gelten kann.

### **(1) Begründung für die Einschränkung der Anwendbarkeit**

Das Hauptargument für die Notwendigkeit der „Rück-Einschränkung“ der Anwendbarkeit der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät ist Art. 103 Abs. 2 GG<sup>147</sup>. Nach dieser Vorschrift des Grundgesetzes, nach der eine Tat nur bestraft werden kann, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde, darf der Gedanke eines Rechtsmissbrauchs nicht dazu führen, dass zu Lasten eines Beteiligten ein fehlendes Tatbestandsmerkmal ersetzt bzw. fingiert wird<sup>148</sup>.

Zusätzlich wird von den Vertretern dieser Auffassung das Argument der Einheit der Rechtsordnung angeführt, wonach es zu einem Bruch bzw. zu Wertungswidersprüchen käme, wenn eine bestimmte Handlung zwar verwaltungsrechtlich wirksam „erlaubt“ ist, die Vornahme der Handlung dann jedoch zu einer Strafbarkeit führt<sup>149</sup>. In der Konsequenz ergäbe sich insoweit

---

146 *Paeffgen* in NK, vor §§ 32 bis 35 StGB, Rn. 203 ff.; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63.

147 *Cramer/Heine* in Schönke/Schröder, Vorbem. § 324 StGB, Rn. 17a; *Lenckner* in Gamm, S. 32 f.; *Heine*, ÖJZ 1991, S. 373; *Jünemann*, S. 156; *Rengier*, S. 885; *Rogall*, GA 1995, S. 308 f.

148 *Rönnau* in LK, vor § 32 StGB, Rn. 281; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63a; *Paeffgen* in NK, vor §§ 32 bis 35 StGB, Rn. 204.

149 *Günther* in SK, vor § 32 StGB, Rn. 67; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63a.

eine „eigenständige strafrechtliche Nichtigkeit“ einer Bewilligung, für die es keine gesetzliche Grundlage gäbe<sup>150</sup>.

## **(2) Besonderheiten des Zollstrafrechts**

Beide zuvor dargestellten Hauptargumente wiegen schwer, so dass fraglich erscheint, ob Übertragbarkeit der „Rück-Einschränkung“ der Theorie der eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät überhaupt angezweifelt werden kann bzw. darf.

Das Zollstrafrecht birgt jedoch – wie oben schon dargestellt – eine durchaus beachtliche Besonderheit: Für die Verwirklichung des Straftatbestands des § 370 AO ist nicht Voraussetzung, dass der Beteiligte „unbefugt“ oder „ohne Genehmigung“ handelt. Der Tatbestand des § 370 AO ist eben nur mittelbar genehmigungsabhängig. In der Konsequenz dieses Ansatzes scheint das Argument des Gesetzlichkeitsprinzips aus Art. 103 Abs. 2 GG zunächst deutlich an Kraft zu verlieren, da kein nicht vorliegendes Tatbestandsmerkmal des § 370 AO ersetzt bzw. dessen Vorliegen nicht fingiert werden muss.

Allerdings ergibt sich aus der vorstehenden Darstellung auch Folgendes: Wenn die Bewilligung erforderlich ist, um den Straftatbestand zu konkretisieren, so kann zur (notwendigen) Bestimmung dieser Konkretisierung nur auf den wirksam gewordenen Inhalt und damit ggf. auch auf den wirksam gewordenen rechtswidrigen Inhalt der Bewilligung abgestellt werden, da anderenfalls nicht bestimmt werden kann, ob sich ein Beteiligter strafbar gemacht hat oder nicht. Demgemäß muss der „gesetzliche Tatbestand“ des § 370 AO i.S.d. § 103 Abs. 2 GG um die in Bezug genommenen Vorschriften, die wieder durch die Bewilligung konkretisiert wurden, erweitert werden. Wenn auf diese Weise im Ergebnis der Inhalt einer Bewilligung zum objektiven Tatbestand des § 370 AO gezogen wird, so bestimmt erst der (wirksam gewordene) Inhalt der Bewilligung die Voraussetzungen für die Strafbarkeit im Sinne des Art. 103 Abs. 2 GG. Demgemäß muss das Argument des Art. 103 Abs. 2 GG für den Tatbestand des § 370 AO unter besonderer Berücksichtigung von Bewilligungen „erst recht“ gelten.

Folglich verbleibt es im Ergebnis bei der Möglichkeit zur Übernahme der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für das Zollstrafrecht, wenn auch über einen „Umweg“ in Gestalt einer anderen Argumentation.

---

150 *Hirsch* in LK, vor § 32 StGB, Rn. 285; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63b; *Lackner/Kühl*, vor § 324 StGB, Rn. 3.

### **c) Differenzierung auf der Basis der Gründe für die Rechtswidrigkeit?**

Mit den vorstehenden Darstellungen wurde herausgearbeitet, dass auch eine ursprünglich rechtswidrige oder später rechtswidrig gewordene Bewilligung zu einem Tatbestandsausschluss des § 370 AO führt. Auf Gründe für die Rechtswidrigkeit wurde bislang noch nicht eingegangen.

Zu prüfen ist also, ob und ggf. inwieweit bestimmte Gründe für die Rechtswidrigkeit zu einem abweichenden Ergebnis führen können bzw. müssen.

#### **aa) Vorsätzliche Täuschung, Drohung, Bestechung etc.**

Hat der Beteiligte die Bewilligung durch eine vorsätzliche Täuschung der Behörde erschlichen oder mittels Drohung oder Bestechung erlangt, so drängt sich die Ansicht auf, dass der Beteiligte nicht straflos bleiben darf.

Für die Umweltstraftatbestände der §§ 324 ff. StGB ergibt sich aus § 330 d Nr. 5 StGB ausdrücklich die Gleichstellung eines Handelns aufgrund einer durch Drohung, Bestechung, Kollusion erwirkten oder durch unrichtige oder unvollständige Angaben erschlichenen Genehmigung mit einem Handeln ohne Genehmigung. Für den Straftatbestand des § 34 AWG soll z.B. eine durch Drohung oder Bestechung erlangte Genehmigung gemäß § 34 Abs. 8 AWG unbeachtlich sein.

Eine solche Gleichstellung bzw. Sonderregelung existiert für den Straftatbestand des § 370 AO jedoch nicht, so dass nur noch überprüft werden kann, ob das oben herausgearbeitete Ergebnis, wonach lediglich die Wirksamkeit der Bewilligung zur strafrechtlichen Beurteilung der Vorgehensweise eines Beteiligten maßgeblich ist, noch immer Bestand haben kann, wenn die Bewilligung durch Täuschung, Drohung oder Bestechung, d.h. „auf unlautere Weise“ erlangt worden ist.

#### **(1) Entfall des Tatbestandsausschlusses**

Teilweise wird vertreten<sup>151</sup>, dass eine „auf unlautere Weise“ erlangte Bewilligung strafrechtlich nicht (mehr) zu einer Begünstigung führen soll.

Für diese Ansicht spricht, dass der Gesetzgeber weder tolerieren will noch darf, dass sich ein Täter auf eine Bewilligung berufen kann, die er selbst erschlichen hat. Diese Maßgabe und auch Aufgabe des Gesetzgebers hat er z.B. durch die Vorschriften der §§ 34 Abs. 8 AWG, 330 d Nr. 5 StGB deutlich zum Ausdruck gebracht. Fehlt eine solche Regelung, so kann und soll über den Gedanken, dass die Interessen des Täters nicht schützenswert sind,

---

151 Frisch, S. 112 ff.; Keller in Eyrich/Odersky/Säcker, S. 256; Otto, Jura 1991, S. 313; Schmitz, S. 62 und Schwarz, S. 327.

da er sich die Bewilligung erschlichen hat, die Einschränkung der begünstigenden Wirkung herbeigeführt werden.

Nach dieser Ansicht besitzt die auf unlautere Weise erlangte Bewilligung strafrechtlich keine begünstigende Wirkung.

## **(2) Fortwirkung des Tatbestandsausschlusses**

Demgegenüber wird vertreten<sup>152</sup>, dass – soweit keine ausdrückliche gesetzliche Regelung für die Fälle der Erlangung der Bewilligung auf unlautere Weise vorhanden ist – die wirksame Bewilligung weiterhin zum Tatbestandsausschluss führt.

Für diese Ansicht spricht vor allem die Tatsache, dass der Gesetzgeber für den Straftatbestand des § 370 AO gerade keine § 34 Abs. 8 AWG oder § 330 d Nr. 5 StGB entsprechende Regelung geschaffen hat. Wenn der Gesetzgeber für den Bereich der Zollstraftaten eben keine entsprechende Regelung geschaffen hat, muss dieser Wille des Gesetzgebers erkannt und beachtet werden.

Dieser Ansicht zufolge wäre auch bei einer auf unlautere Weise erlangten Bewilligung der objektive Tatbestand des § 370 AO ausgeschlossen.

## **(3) Stellungnahme**

### **(a) Analogieverbot**

Gegen die Annahme eines Entfalls der tatbestandsausschließenden Wirkung spricht, dass die Übernahme der Gedanken der §§ 34 Abs. 8 AWG, 330 d Nr. 5 StGB deren analoger Anwendung gleichkäme.

Im Strafrecht jedoch herrscht nach allgemeiner Meinung im Bereich der Tatbestände ein Verbot für täterbelastende Analogien<sup>153</sup>. Dieses Analogieverbot muss somit auch für den Straftatbestand des § 370 AO gelten.

### **(b) Konkretisierung des Straftatbestandes durch Bewilligung**

Oben wurde schon dargestellt, dass die wirksam gewordene Bewilligung herangezogen werden muss, um überhaupt prüfen zu können, ob und ggf. inwieweit sich ein Beteiligter strafbar gemacht hat. Dies gilt auch für eine Bewilligung, die auf unlautere Weise erlangt wurde.

Da eine wirksame Bewilligung demzufolge „Grundvoraussetzung“ für die Annahme einer Strafbarkeit ist, muss auch eine auf unlautere Weise erlangte

---

152 *Paeffgen* in NK, Vor §§ 32 bis 35 StGB, Rn. 203 f.; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 63a.

153 Nachweise s. *Eser* in Schönke/Schröder, § 1 StGB, Rn. 24.

Bewilligung ihre strafrechtliche Wirksamkeit behalten, was jedoch wiederum zum Ausschluss des objektiven Tatbestandes führt.

Sodann könnte – um das vorstehende Argument zu entkräften – versucht werden, zwar die Wirksamkeit der Bewilligung zu bejahen, dem Beteiligten jedoch die Möglichkeit der Berufung auf die erschlichene Bewilligung zu versagen. Diesem Ansatz fehlt jedoch eine rechtliche Grundlage, die allerdings – wie dargestellt – zumindest aus den Gründen des Gesetzlichkeitsprinzips erforderlich wäre.

Nach alledem überwiegen im Ergebnis die Argumente zugunsten der letztgenannten Ansicht. Somit wird die tatbestandsausschließende Wirkung einer Bewilligung nicht dadurch beeinflusst, dass diese auf unlautere Weise, d.h. durch Täuschung o.ä. erlangt worden ist.

#### **bb) „Schlichte Irrtümer“**

Wenn die tatbestandsausschließende Wirkung der Bewilligung schon trotz deren erstmaliger Erlangung der Bewilligung durch Täuschung, Drohung, Bestechung oder sonst unlautere Weise nicht entfällt, können „schlichte Irrtümer“ erst recht nicht zu einer Strafbarkeit wegen (vollendeter) Zollhinterziehung führen, dies auch unabhängig von den Fragen, wer verantwortlich für den Irrtum ist, ob der Irrtum hätte vermieden werden können oder ob der Irrtum für den jeweils anderen erkennbar war.

#### **d) Versuchsstrafbarkeit**

Wenn – gleich ob aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen – der objektive Tatbestand einer Strafvorschrift entfällt bzw. nicht erfüllt ist, so ist stets zu prüfen, ob sich der Beteiligte nicht wegen des Versuchs der Tat strafbar gemacht hat, wenn er sich zumindest vorgestellt hat, den Straftatbestand zu verwirklichen. Dies gilt auch für den Tatbestand der Zollhinterziehung des § 370 AO, z.B. wenn der objektive Tatbestand durch eine wirksame Bewilligung entfallen ist, die Bewilligung aber rechtswidrig ist, da sie durch eine unlautere Handlung erwirkt worden ist.

Der Unterschied zwischen Täuschung, Drohung, Bestechung und weiteren unlauteren Methoden im Rahmen der Erlangung der Bewilligung einerseits und schlichten Irrtümern von Beteiligten im Vorfeld bzw. bei Erteilung der Bewilligung andererseits ist der Vorsatz des Beteiligten, der bei den erstgenannten Fällen stets und bei den letztgenannten Fällen der „schlichten Irrtümer“ in Anwendung von § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB nicht vorliegen wird.

Gemäß § 22 StGB muss der Versuch einer Straftat vorsätzlich begangen werden<sup>154</sup>; dies gilt gemäß § 369 Abs. 2 AO i.V.m § 22 StGB auch für den Versuch der Abgabenhinterziehung<sup>155</sup>. Wenn ein vorsätzliches Handeln des Beteiligten jedoch nicht feststellbar ist, muss zwangsläufig auch eine Versuchsstrafbarkeit ausscheiden. Folgegemäß scheidet eine Strafbarkeit wegen versuchter Abgabenhinterziehung von Anfang an für den Fall aus, dass eine rechtswidrige Bewilligung wirksam geworden ist, deren Rechtswidrigkeit auf einem „schlichten Irrtum“ eines Beteiligten beruht, dies sogar (wiederum / nach wie vor) unabhängig von den Fragen, wer für den Irrtum verantwortlich ist, ob der Irrtum vermeidbar war oder ob der Irrtum für den jeweils anderen erkennbar war oder nicht. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn sich der Beteiligte über einzelne oder mehrere Bewilligungsvoraussetzungen irrt, die Bewilligung dennoch beantragt, diese von der Behörde dann erteilt wird und zur Straflosigkeit führt.

Demgemäß muss hier nur geprüft werden, ob und ggf. ab wann sich der „vorsätzlich unlauter Handelnde“ einer versuchten Abgabenhinterziehung schuldig gemacht haben kann.

Den gemäß §§ 369 Abs. 2, 370 Abs. 2 AO, 23 Abs. 1, 3 StGB strafbaren (untauglichen) Versuch einer Abgabenhinterziehung verwirklicht, wer vorsätzlich zur Abgabenhinterziehung unmittelbar ansetzt, obwohl die Vollen- dung der Tat aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen ausgeschlossen ist<sup>156</sup>. Unmittelbar zur Straftat setzt nach herrschender Meinung an, wer eine auf die Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals gerichtete Tätigkeit auf- nimmt bzw. bei Unterlassen den zum Tätigwerden gebotenen Zeitpunkt ver- säumt und ein zeitlicher und räumlicher Zusammenhang der Handlungen erkennbar ist, die im ungestörten Fortgang in die Tatbestandsverwirklichung einmünden sollen<sup>157</sup>. Mit dem unmittelbaren Ansetzen wird der zuvor ge- fasste Tatentschluss bestätigt und tritt offen zu Tage<sup>158</sup>; der Täter verlässt den Bereich der „straflosen Vorbereitung“ und tritt in die Tatphase des strafbaren Versuchs ein<sup>159</sup>.

Problematisch ist hier zunächst, dass im Hinblick auf die vorstehende Kon- stellation (Erlangung der rechtswidrigen Bewilligung durch Täuschung, Drohung bzw. auf sonst unlautere Weise bei gleichzeitiger Straflosigkeit bei

---

154 Tröndle in Fischer/Tröndle, § 22, Rn. 2.

155 Gast-de Haan in Klein, § 370 AO, Rn. 64.

156 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 764; Eser in Schönke/Schröder, § 22, Rn. 60 f.

157 BGH, NJW 1992, S. 2125 ff.; Eser in Schönke/Schröder, § 22 StGB, Rn. 36 ff.

158 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 766.

159 Kohlmann, a.a.O.

deren späterer Verwendung) von verschiedenen Literaturstimmen die Ansicht vertreten wird, dass unter Berücksichtigung der Tatvorstellung bzw. des Bezugspunktes der Fehlvorstellung des Täters kein strafbarer (untauglicher) Versuch, sondern lediglich ein strafloses Wahndelikt vorliegen soll. Auch ist im Hinblick auf das unmittelbare Ansetzen zum (untauglichen) Versuch – so er denn möglich ist – problematisch, dass die unlautere Handlung in Gestalt des Antrags auf Erteilung der Bewilligung und die spätere Vorgehensweise des Beteiligten unter Berücksichtigung der Bewilligung bzw. die spätere Verwendung der auf unlautere Weise erlangten Bewilligung zeitlich z.T. wesentlich auseinander fallen.

### aa) Untauglicher Versuch oder Wahndelikt?

Während – wie dargestellt – ein (strafbarer) untauglicher Versuch vorliegt, wenn der Versuch der vorsätzlich begangenen Tat aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht zur Vollendung kommen kann, spricht man von einem (straflosen) Wahndelikt, wenn der Täter in seiner Vorstellung den Anwendungsbereich des Straftat ausdehnt und aus diesem Grund sein objektiv strafloses Verhalten für strafbar hält<sup>160</sup>. Beiden Fällen ist nach den genannten Definitionen gemein, dass die Vorstellung des Täters von der Realität abweicht, er sich also im Ergebnis eine Sachlage vorstellt, bei der er sich strafbar gemacht hat, die aber tatsächlich nicht vorliegt<sup>161</sup>. Unterschiedlich ist „lediglich“ der Anknüpfungspunkt des Irrtums: Bei dem strafbaren untauglichen Versuch stellt sich der Täter einen Sachverhalt vor, der – wenn er gegeben wäre – zu einer Strafbarkeit führt (umgekehrter Tatbestandsirrtum); bei dem straflosen Wahndelikt erkennt der Täter den maßgeblichen Sachverhalt zutreffend, nimmt aber zu seinen Lasten eine Strafbarkeit an (umgekehrter Verbotsirrtum)<sup>162</sup>.

Zu fragen ist nach diesen Definitionen also, ob sich der Täter, der eine auf unlautere Weise erlangte Bewilligung gegenüber der Zollverwaltung verwendet, einen Sachverhalt vorstellt, der – wenn er gegeben wäre – zu einer Strafbarkeit führt, oder ob er nur irrig annimmt, sein Verhalten sei bei zutreffend erkanntem Sachverhalt strafbar. Irrt sich der Beteiligte über ein Tatbestandsmerkmal, das er für gegeben hält, oder dehnt er den Anwendungsbereich des § 370 AO lediglich unzutreffend aus?

---

160 *Eser* in Schönke/Schröder, § 22, Rn. 69, 78.

161 *Eser* in Schönke/Schröder, § 22, Rn. 69.

162 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 726 f.; Maurach, S. 716; Maurach/Gössel/Zipf AT/2, S. 45 f.; *Rudolphi* in SK, § 22, Rn. 30.

Es erscheint allerdings kaum möglich festzustellen, ob ein „umgekehrter Tatbestandsirrtum“ oder ein „umgekehrter Verbotsirrtum“ vorliegt, solange für den Bereich des Zollstrafrechts noch nicht festgestellt worden ist, bei welchem Irrtum wann (noch) ein Tatbestands- und wann (nur noch) ein Verbotsirrtum vorliegt, da zuvor lediglich festgestellt wurde, dass Tatbestandsmerkmale vorliegen. Gleichwohl bleibt – wie gezeigt – noch immer Raum für Verbotsirrtümer. Für diese Prüfung müsste dann allerdings die gesamte „Irrtumsproblematik“ an diese Stelle der Arbeit vorverlagert bzw. in die Prüfung der Versuchsstrafbarkeit hineinverlagert werden, was nicht sinnvoll erscheint.

Über diese „Vorverlagerung“ der gesamten, sehr umfangreichen und hoch kontrovers diskutierten Irrtumsproblematik hinaus ist zusätzlich streitig, ob nicht bestimmte (Rechts-)Irrtümer, die zu einem Tatbestandsirrtum führen, im umgekehrten Irrtumsfall – abweichend von dem zuvor dargestellten Umkehrschluss der herrschenden Meinung (Tatbestandsirrtum ↔ untauglicher Versuch; Verbotsirrtum ↔ Wahndelikt) zu einem Wahndelikt führen sollen bzw. müssen<sup>163</sup>. Hier herrscht keine Einigkeit in Rechtsprechung und Literatur; die Probleme sind auch erst im Ansatz diskutiert.

Nach alledem soll die Problematik der Abgrenzung zwischen untauglichem Versuch und Wahndelikt an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden; die späteren Ausführungen werden zeigen, dass nach meiner Auffassung für den hier zu betrachtenden Fall grundsätzlich von einem umgekehrten Tatbestandsirrtum und damit von einem strafbaren untauglichen Versuch auszugehen wäre, wenn der umgekehrte Tatbestandsirrtum nicht ausnahmsweise als Wahndelikt angesehen werden könnte, was dann wieder ein (strafloses) Wahndelikt zur Folge hätte.

Weitere Ausführungen zu dieser Abgrenzung sind an dieser Stelle jedoch auch aus einem weiteren Grund entbehrlich: Es liegt kein unmittelbares Ansetzen zum (ggf. strafbaren) Versuch vor, was die nun folgenden Darstellungen zeigen werden.

### **bb) Versuchsbeginn mit „unlauterem Antrag“ auf Erteilung der Bewilligung**

Wenn die Erlangung der Bewilligung durch den Beteiligten auf unlautere Weise nicht (mehr) lediglich straflose Vorbereitungshandlung zur späteren Zollhinterziehung ist, sondern diese Handlung schon den Beginn des strafbaren Versuchs darstellt, dann tritt die Strafbarkeit bereits mit dem „unlauteren Antrag“ auf Erteilung der Bewilligung ein.

---

163 So z.B. Kohlmann, § 370 AO, Rn. 731, Burkhardt, S. 178.



## (1) Anhaltspunkte der Definition

Es wurde bereits dargestellt, dass (nach herrschender Meinung) zum Versuch unmittelbar ansetzt, wer eine auf die Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals gerichtete Tätigkeit aufnimmt bzw. bei Unterlassen den zum Tätigwerden gebotenen Zeitpunkt versäumt und ein zeitlicher und räumlicher Zusammenhang der Handlungen erkennbar ist, die im ungestörten Fortgang in die Tatbestandsverwirklichung einmünden sollen<sup>164</sup>. Unter Berücksichtigung dieser Definition ergeben sich zwei Anhaltspunkte zur Einordnung dieser Problematik:

- Einerseits kann angenommen werden, dass der Beteiligte schon mit der Erlangung der Bewilligung zur Tatbestandsverwirklichung ansetzt, in dem er hierdurch „eine auf die (spätere) Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals gerichtete Handlung“ vornimmt. In Betracht kommen insoweit die Tatbestandsmerkmale der Richtigkeit, der Vollständigkeit und der Pflichtwidrigkeit.
- Andererseits kann jedoch auch daran gezweifelt werden, ob der notwendige „zeitlich-räumliche Zusammenhang der Handlungen, die bei ungestörtem Fortgang in die Tatbestandsverwirklichung einmünden sollen“, noch gegeben sein kann, wenn die Erlangung der Bewilligung und deren spätere Verwendung vollkommen unabhängig voneinander sind, darüber hinaus nicht gesichert ist, ob die Bewilligung überhaupt verwandt wird, und letztlich viel Zeit vergehen kann, bis die Bewilligung tatsächlich verwandt wird.

## (2) Beispiele

Von Rechtsprechung und Literatur sind bereits viele Fallkonstellationen entschieden bzw. betrachtet worden, die möglicherweise die Richtung für eine Entscheidung in der konkreten Situation weisen können:

- Nach der Kommentierung von Bender<sup>165</sup> sollen z.B. das Erschleichen unrichtiger Zolltarifauskünfte gem. Art. 12 ZK und die Ordnungswidrigkeitentatbestände der §§ 379 – 382 AO nur straflose Vorbereitungshandlungen zu späteren Straftaten darstellen.
- Die Erstellung bzw. Führung einer unrichtigen Buchführung soll noch keinen Versuch einer Steuerhinterziehung darstellen; erst mit Vorlage der Buchführungsunterlagen gegenüber einem Prüfer bzw. spätestens mit

---

164 BGH, NJW 1992, S. 2125 ff.; Eser in Schönke/Schröder, § 22 StGB, Rn. 36 ff.

165 Bender, Tz. 25, Rn. 1, 3.

Einreichung von Steuererklärungen, die auf der unrichtigen Buchführung beruhen, soll der Versuch beginnen<sup>166</sup>.

- Die notarielle Beurkundung eines zu niedrigen Kaufpreises soll noch keinen Versuch der Steuerhinterziehung darstellen, erst mit Einreichen des Vertrags durch den Notar bei der Finanzverwaltung im Auftrag des Verkäufers soll der Versuch beginnen<sup>167</sup>.
- Der Erwerb von Waren im Drittland, die bei der späteren Einfuhr nicht verzollt werden sollen, stellt noch keinen Versuch einer Steuerhinterziehung dar, auch nicht das „Bewegen“ der Ware zur Grenze mit dem Vorsatz, diese nicht zu verzollen. Erst mit Erreichen der Grenze bzw. dem Beginn der Grenzkontrolle geht die bis dahin vorliegende Vorbereitungs-handlung in den Versuch über<sup>168</sup>.
- Die Anschaffung von Tatmitteln soll noch keinen Versuch einer Steuerhinterziehung darstellen, erst bei deren Verwendung soll der Versuch beginnen.<sup>169</sup>

### (3) Lösungsansätze

Alle Beispiele scheinen gegen die Annahme eines begonnenen Versuchs zu sprechen. Allerdings liegt – mit Ausnahme der Beispiele von Bender – keinem der genannten Beispiele die Situation zu Grunde, dass tatsächlich eine „Amtshandlung“ erfolgt wäre, auf welcher die spätere Handlung, die unzweifelhaft das unmittelbare Ansetzen zum Versuch bedeutete, basiert. Weiterhin sind jedoch auch die von Bender dargestellten Beispiele nicht unmittelbar auf die streitgegenständliche Situation übertragbar.

#### (a) Rechtsansicht von Bender

Die oben wiedergegebene Kommentierung von Bender<sup>170</sup> scheint auf den ersten Blick unmittelbar auf sämtliche zollrechtlichen Bewilligungen übertragbar und eine für den Betroffenen günstige Antwort zu geben:

---

166 BGH, GA 1959, S. 50; Lohmeyer, ZfZ 1968, S. 328 ff.; Bender, Tz. 25, Rn. 1.

167 Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 370, Rn. 264; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 301, *Gast-de Haan* in Klein, 370 AO, Rn. 60; Kohlmann, § 370 AO, Rn. 785.

168 BGHSt. 31, S. 215; OLG Köln, NStZ 1982, S. 122; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 265; Kohlmann, § 370 AO, Rn. 795 ff.

169 Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 302; Kohlmann, § 370 AO, Rn. 799.

170 Bender, Tz. 25, Rn. 1, 3.

Nach dessen Auffassung, zu der er jedoch weder Rechtsprechung noch anderweitige Literaturnachweise anbietet, sollen – wie oben dargestellt – z.B. das Erschleichen unrichtiger Zolltarifauskünfte gemäß Art. 12 ZK und die Steuergefährdungen der §§ 379 – 382 AO nur straflose Vorbereitungshandlungen zu den späteren Straftaten darstellen. *Bender* vergleicht seine Beispiele zur Begründung seiner Ansicht mit dem Erschleichen unrichtiger Feststellungs- oder Grundlagenbescheide, die ihrerseits noch nicht zum Eintritt der Tat in das Versuchsstadium führen sollen.

Die Basis bzw. die Rechtsauffassung zu Feststellungs- und Grundlagenbescheiden, auf die *Bender* seine Ansicht zu seinen Beispielen stützt, ist jedoch weder gesichert noch eindeutig festgestellt, sondern vielmehr hoch streitig.

- (α) Zum Teil wird vertreten, dass die Abgabe unrichtiger Feststellungserklärungen die Grenze zwischen Vorbereitung und Versuch noch nicht überschreite<sup>171</sup>. Diese Auffassung wird begründet mit der Tatsache, dass im Feststellungsverfahren (noch) keine konkrete Gefährdung der Steueransprüche festzustellen sei, da eine tatsächliche Verkürzung der Steueransprüche frühestens nach einer Mitteilung des Feststellungsfinanzamts an das Veranlagungsfinanzamt im späteren Festsetzungsverfahren bzw. (spätestens) mit der Verwendung des unrichtigen Feststellungsbescheides im Veranlagungsverfahren eintreten könne.
- (β) Demgegenüber kann aber wie folgt argumentiert werden: In Fällen der mittelbaren Täterschaft wird vertreten, dass die Tat schon in das Versuchsstadium übergeht, wenn der Täter seinerseits alles zur unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung getan hat und davon ausgeht, dass das von ihm bestimmte Werkzeug die Tat nun vollenden werde; hierbei soll entscheidend sein, dass der mittelbare Täter die nach seiner Vorstellung der Tat erforderliche Einwirkung abgeschlossen hat<sup>172</sup>.
- (γ) Überträgt man diesen Gedanken auf das Steuerstrafrecht, so hat der Täter schon mit der Einreichung der unrichtigen Feststellungserklärung alles Erforderliche getan, um mit dem weiteren Geschehensablauf den gewollten Steuervorteil zu erreichen: Aufgrund der Erklärung wird der Feststellungsbescheid erlassen, hierüber erfolgt eine Mitteilung an das Veranlagungsfinanzamt, dieses ist gemäß § 182 AO an den (unrichtigen) Steuerbescheid gebunden und muss diesen im Rahmen der Veranlagung

---

171 Eschenbach, DStZ, 1997, S. 855; Beckemper, S. 518.

172 BGHSt 4, S. 271; 30, S. 365; NStZ 1986, S. 547; BayObLG, NJW 1994, S. 2164; Kühl/Lackner, § 22 StGB, Rn. 9; Fischer/Tröndle, § 22, Rn. 18a; Küper, S. 361; Kühl, S. 180; Sippel, S. 2226.

des Täters umsetzen<sup>173</sup>. Folglich müsste schon ab dem Zeitpunkt der Einreichung der unrichtigen Feststellungserklärung eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs angenommen werden, so dass der Versuch der Steuerhinterziehung in Festsetzungsfällen schon mit der Einreichung der unrichtigen Feststellungserklärung beginnen könnte.

Folgte man der zuletzt dargestellten Meinung, so müsste die Ansicht von Bender schon bzgl. der Folgen eines Erschleichens einer verbindlichen Zolltarifauskunft und aller Ordnungswidrigkeitentatbestände der §§ 379 ff. AO revidiert werden, so dass insoweit bereits das Versuchsstadium erreicht wäre. Es ergäbe sich dann daraus aber wiederum ein Indiz für die Entscheidung der aufgeworfenen Frage zu Gunsten des schon erfolgten Eintritts der Zollhinterziehung in das Versuchsstadium.

- (δ) Es stellt sich allerdings die Frage, ob der Meinungsstreit tatsächlich einer Entscheidung bedarf. Dies ist dann nicht der Fall, wenn die dem Streit zu Grunde liegende Situation mit der hier zu betrachtenden nicht vergleichbar wäre, da die Entscheidung insoweit unergiebig wäre.
- Im Unterschied zur Feststellungserklärung erfolgt – wie erwähnt – nach Erteilung einer Bewilligung keine „automatische Mitteilung“ an die Zollstellen, die von der späteren Verwendung betroffen sind; dies kann angesichts der Vielzahl möglicherweise betroffener Zollämter schon technisch nicht bewerkstelligt werden. Vielmehr setzt die Abgabenverkürzung immer die „Verwendung“ der zuvor erschlichenen Bewilligung voraus. Durch diese zwingend erforderliche spätere Verwendung der Bewilligung erscheint die Gefährdung des Zollanspruchs „nicht hinreichend konkret“; in der Situation der unrichtigen Feststellungserklärung jedoch ist die Auswertung des dann unrichtigen Feststellungsbescheides durch die automatische Mitteilung an die betroffenen Finanzbehörden gleichsam „vorprogrammiert“, so dass es zwangsläufig zu einer späteren zu niedrigen Steuerfestsetzungen kommen wird.
  - Feststellungsbescheide und verbindliche Zollauskünfte sind zwar gemäß § 182 AO bzw. Art. 12 Abs. 2 ZK rechtlich bindend und es ergibt sich – für den Bereich des Zollrechts – aus der verbindlichen Zollauskunft sogar ein Verbot der Zoll(nach)erhebung gemäß § 217 ZK, jedoch sind und bleiben die Steuer- und Zollfestsetzungen, die auf den unrichtigen Feststellungsbescheiden bzw. unrichtigen Zollauskünften beruhen, inhaltlich unrichtig. Wirksame Bewilligungen hingegen be-

---

173 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 788.

einflussen und modifizieren – wie dargestellt – die zollrechtlichen Pflichten und wirken insoweit schon „vor“ dem Tatbestand des § 370 AO, weshalb die vom Beteiligten abgegebene Erklärung unter Berücksichtigung der wirksamen Bewilligung auch dann als objektiv richtig / vollständig angesehen werden muss bzw. die Nicht-Abgabe der Erklärung objektiv nicht pflichtwidrig ist, selbst wenn die Bewilligung auf unlautere Weise erlangt worden.

Nach alledem ist die Ansicht von Bender meines Erachtens für die von ihm dargestellten Beispiele zu revidieren<sup>174</sup>. Für die hier streitgegenständlichen Bewilligungen hingegen, durch welche der Tatbestand des § 370 AO erst konkretisiert wird und die zur Bewirkung einer Abgabenverkürzung noch verwandt werden müssen, ergibt sich aus der Auffassung von Bender ein Ansatz dahingehend, dass das Versuchsstadium noch nicht erreicht ist.

### **(b) Argumente für einen Versuchsbeginn**

Es sprechen jedoch andere Argumente für die Annahme, dass die Tat schon mit der Erlangung einer Bewilligung auf unlautere Weise in das Versuchsstadium eingetreten ist:

- (α) Die dargestellten Rechtsansichten der Rechtsprechung zu den zuvor dargestellten Beispielen werden in Frage gestellt<sup>175</sup>. Die vorgebrachten Argumente sind durchaus beachtlich.
- (β) Das genannte Beispiel der Feststellungserklärung erscheint – trotz der dargestellten Unterschiede – zumindest im Hinblick auf die Bindungswirkung übertragbar: Sowohl der Feststellungsbescheid als auch die Bewilligung schließen den objektiven Tatbestand des § 370 AO aus.

Für die Bewilligung gilt jedoch zusätzlich Folgendes: Nach einer wirksamen Bewilligungserteilung ist die Verwirklichung des Tatbestandes von vorn herein ausgeschlossen, da durch die Bewilligung der Tatbestand des § 370 AO erst konkretisiert wird. Während also im Nachgang zur unrichtigen Feststellungserklärung eine weitere Täuschung über die

---

174 Leider stellt sich Bender auch nicht die aus seiner Auffassung unmittelbar resultierende Frage, ob für den Fall, dass das Erschleichen einer unrichtigen Zollanmeldung lediglich eine straflose Vorbereitungshandlung darstellt, dann (zumindest) die spätere Zollanmeldung unter Bezugnahme auf diese unrichtige Zollauskunft eine versuchte Zollhinterziehung gemäß §§ 370 AO, 22, 23 Abs. 1 StGB sein kann.

175 Zum Beispiel „Buchführung“: Meine, GA 1978, S. 321, und Troeger/Meyer, S. 242; zum Beispiel „Beurkundung“: Höser, S. 64 ff.; zu versteckter Ware: später geänderte Rechtsprechung, so z.B. noch OLG Hamburg vom 03.04.1951, abgedruckt bei Coring/Vogel, § 397 AO, Nr. 8.

schon unrichtig festgestellten Einkünfte (z.B. mit der nachfolgenden Einkommensteuererklärung) erfolgen kann, da die (weitere) Erklärung noch immer unrichtig ist, so ist die der zollrechtlichen Bewilligung nachfolgende Erklärung nicht (mehr) zu beanstanden.

Nach alledem erscheint die Erlangung der Bewilligung auf unlautere Weise nicht lediglich als Vorbereitungshandlung, sondern bereits als „Teil der Tat“, da die Tathandlungen des § 370 AO in der Gestalt der Übermittlung unrichtiger oder unvollständiger Angaben bzw. des pflichtwidrigen Unterlassens erforderlicher Erklärungen „gleichsam vorgezogen“ werden.

- (γ) Verneint man den Eintritt in das Versuchsstadium durch Abgabe der Feststellungserklärung aus den dargestellten Gründen, so geht die Tat nach der dargestellten Ansicht von Eschenbach (siehe S. 85) mit der Mitteilung an das Veranlagungsfinanzamt, spätestens aber mit Abgabe der (weiteren) Steuererklärung in den Versuch über.

Ob diese steuerstrafrechtlichen Folgerungen für das Zollstrafrecht und den Bereich der Bewilligungen übernommen werden können, erscheint fraglich, da nach einer Bewilligung keine „bindende Mitteilung“ im o.g. Sinn erfolgt und die „Folgeerklärung“ auch – wie dargestellt – nicht (mehr) als objektiv unrichtig bzw. unvollständig angesehen werden muss oder die Nicht-Abgabe der Folgeerklärung nicht (mehr) objektiv pflichtwidrig ist. Es müsste hierzu ein strafbarer Versuch angenommen werden, der durch die Abgabe einer objektiv richtigen / vollständigen Erklärung bzw. die objektiv berechtigte Nicht-Abgabe einer Erklärung verwirklicht wird.

- (δ) Wenn die unlautere Handlung zur Erlangung der Bewilligung (noch) nicht zum Beginn des Versuchs führen soll und durch die spätere Vorgehensweise aus Rechtsgründen ebenfalls der Straftatbestand nicht (mehr) vollendet werden kann, so ist eine Strafbarkeit des Beteiligten wegen (vollendeter) Abgabenhinterziehung gemäß § 370 AO endgültig ausgeschlossen. Dies erscheint wenig nachvollziehbar und der Sach- und Rechtslage nicht angemessen, da der Beteiligte unlauter handelte und sich eine Zollverringerung „erschlichen“ hat.
- (ε) Das vorstehende Argument der Straflosigkeit eines Beteiligten wegen vollendeter Zollhinterziehung trotz seiner unlauteren Handlung gegenüber der Behörde, mit der er diese getäuscht hat, verstärkt sich noch, wenn man berücksichtigt, dass bereits durch die einmal erteilte und wirksam gewordene Bewilligung für den Abgabensanspruch des Staates eine „vollkommen unklare Gefährdungslage“ besteht.

Nach alledem ergeben sich viele Argumente für die Ansicht, dass der Versuch der Zollhinterziehung gemäß § 370 AO bereits mit der unlauteren Handlung zur Erlangung der Bewilligung, die später zur Erreichung eines ungerechtfertigten Steuervorteils eingesetzt wird, beginnen kann. Insbesondere das Argument, dass die späteren Handlungen des Beteiligten objektiv nicht (mehr) strafbar sind, spricht deutlich für diese Auffassung.

### **(c) Argumente gegen einen Versuchsbeginn**

Es lassen sich jedoch auch verschiedene Argumente gegen die Annahme eines „frühen Versuchsbeginns“ anführen.

(α) Nach der o.g. Definition des „Unmittelbaren Ansetzens“ zum Versuch ist eine „zeitlich-räumliche Verbindung“ zwischen der Tathandlung zur Überschreitung der Versuchsgrenze und dem späteren Taterfolg in der Gestalt der Steuerverkürzung erforderlich. Der Täter müsste folglich schon mit der unlauteren Handlung bei der Erlangung der Bewilligung unmittelbar zur Gefährdung des Rechtsgutes und damit zur Verwirklichung der Zollhinterziehung selbst ansetzen.

Es ist jedoch nur aufgrund der Bewilligung noch nicht gesichert, dass und wann und welchem Zollamt gegenüber diese verwandt wird, so dass der notwendige unmittelbare räumlich-zeitliche Zusammenhang zwischen Täuschung und Taterfolg durchaus bezweifelt werden kann.

(β) Weiterhin ist zur späteren Steuerverkürzung – wie dargestellt – eine weitere, eigenständige und von neuem Willen getragene Handlung des Beteiligten entsprechend der Bewilligung erforderlich, weshalb es ohne eine weitere Handlung bei der „abstrakten Gefährdungslage“ bleibt, die im Ergebnis nicht in eine tatsächliche Steuerverkürzung umschlägt.

Problematisch an diesem Argument ist allerdings nach den vorherigen Darstellungen, dass durch die weitere Handlung der objektive Tatbestand der Zollhinterziehung nicht (mehr) vollendet werden kann, da dieser – wie dargestellt – auch durch rechtswidrige Bewilligungen, die auf unlautere Weise erlangt worden sind, wirksam konkretisiert wird.

(γ) Gegen die Annahme eines Versuchsbeginns sprechen schließlich die verwaltungsrechtlichen Möglichkeiten der Finanzbehörden. Im Fall der Erlangung einer Bewilligung auf unlautere Weise wird regelmäßig nicht nur ein Widerruf gemäß Art. 9 ZK, sondern auch eine Rücknahme der Bewilligung gemäß Art. 8 ZK in Betracht kommen.

Ob eine solche Rücknahme strafrechtliche Auswirkungen hat, wird im folgenden Teil dieser Arbeit eingehend untersucht werden; zumindest

aber kann durch die Rücknahme der „zollrechtliche Schaden“ in der Gestalt des Ausfalls des Zollaufkommens beseitigt werden.

- (δ) Mit Erlangung der Bewilligung „auf unlautere Weise“ hat der Beteiligte – wenn der Versuch der Zollhinterziehung noch nicht begonnen hat – zumindest die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuergefährdung des § 379 AO verwirklicht<sup>176</sup>. Insoweit kann die unlautere Handlung des Beteiligten noch immer „geahndet“ werden, wenn auch „nur“ mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro. Der Anwendungsbereich des § 379 AO würde bei Annahme eines „frühen Versuchsbeginns“ wesentlich eingeschränkt.

Nach alledem sprechen auch beachtliche Argumente gegen die Annahme eines Versuchs der Zollhinterziehung bereits mit dem „unlauteren Antrag“ auf Erteilung einer Bewilligung.

#### **(d) Stellungnahme**

Schwerwiegende Argumente für die eine bzw. andere Auffassung sind die fehlende Möglichkeit der Verwirklichung einer vollendeten Straftat einerseits und die Notwendigkeit einer weiteren Handlung des Beteiligten. Die Auffassung zu Gunsten eines „frühen Versuchsbeginns“ führt jedoch im Ergebnis zu dem „Dauerzustand“ eines begonnenen strafbaren Versuchs einer Zollhinterziehung während des gesamten Zeitraums der Wirksamkeit der Bewilligung. Insoweit erhielte der Straftatbestand des § 370 AO gleichsam den Charakter eines „Dauerdelikts“, was wiederum der gesetzlichen Grundkonstruktion des § 370 AO als Erfolgsdelikt widerspricht, auch wenn der „Dauerzustand“ hier nur den Zeitraum des Versuchs der Tat betrifft.

Im Hinblick auf die angesprochene Problematik des stets erforderlichen räumlich-zeitlichen Zusammenhangs zwischen Tathandlung und Taterfolg nehmen Rechtsprechung und Teile der Literatur an, dass die Grenze zum Versuch in der Regel bereits überschritten sein soll, wenn durch eine Handlung bereits Merkmale des Tatbestandes erfüllt wurden, so dass es auf den räumlich-zeitlichen Zusammenhang nicht mehr ankommen soll<sup>177</sup>. Hätte also der Beteiligte mit seinem (unlauteren) Antrag auf Erteilung der Bewilligung bereits ein Tatbestandsmerkmal des § 370 AO verwirklicht, so führte dies – soweit keine Ausnahme von der Regel vorliegt – zu einem gewichti-

---

176 Die Bewilligung stellt einen unrichtigen Beleg i.S.d. § 379 AO dar, auf deren Grundlage es dem Beteiligten möglich ist, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Auf Einzelheiten soll hier jedoch nicht eingegangen werden.

177 BGH, NJW 1991, S. 1839; OLG Bamberg, NStZ 1982, S. 247; Fischer/Tröndle, § 22 StGB, Rn. 10; Jescheck/Weigend, § 49 IV 5; Vogler in LK, § 22 StGB, Rn. 35 a.



gen Argument für die Annahme eines „frühen Versuchsbeginns“, auch wenn diese Auffassung von anderen Literaturstimmen z.T. durchaus kritisiert wird.

Unzweifelhaft enthält der Antrag auf Erteilung der Bewilligung unrichtige oder unvollständige steuerlich erhebliche Tatsachen, so dass die soeben dargestellte Auffassung zunächst anwendbar scheint. Der Tatbestand des § 370 AO setzt jedoch nach seinem Wortlaut nicht nur unrichtige oder unvollständige Angaben voraus, sondern weiterhin, dass durch die Handlung Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Können also durch unrichtige oder unvollständige Angaben des Beteiligten (noch) keine Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden, so liegt eine Handlung vor, die nicht geeignet ist, den Tatbestand des § 370 AO zu verwirklichen, so dass hierdurch auch (noch) kein Tatbestandsmerkmal verwirklicht sein kann. Unrichtige oder unvollständige Angaben im Rahmen eines Antrags auf Erteilung einer Bewilligung können – wie dargestellt – allenfalls zu einer Abgabengefährdung, jedoch keinesfalls zu einer tatsächlichen Verkürzung von Zöllen führen. Erst die spätere Verwendung der Bewilligung kann schließlich die Verkürzung von Zöllen bzw. die Erlangung nicht gerechtfertigter Vorteile bewirken.

Nach alledem ergibt sich auch aus der Theorie des Versuchsbeginns mit der Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals kein Lösungsansatz für den hier besprochenen Streitfall; es bleibt nach wie vor die Frage, ob mit dem (unlauteren) Antrag auf Erteilung einer Bewilligung der strafbare Versuch der Abgabenhinterziehung bereits begonnen hat oder nicht.

Meines Erachtens leiten der fehlende räumlich-zeitliche Zusammenhang und vor allem die Notwendigkeit der späteren Verwendung der Bewilligung die Richtung zur Entscheidung der aufgeworfenen Problematik gegen die Annahme eines „frühen Versuchsbeginns“. Bedenklich erscheint letztlich auch die Konsequenz eines „Dauer-Versuchs“ der Zollhinterziehung.

Mit diesen Erwägungen soll der Auffassung des „frühen Versuchsbeginns“ nicht gefolgt werden, so dass sich der Beteiligte (noch) nicht mit seinem „unlauteren Antrag“ auf Erteilung einer zollrechtlichen Bewilligung wegen des Versuchs einer Zollhinterziehung strafbar macht.

### **bb) Versuchsbeginn mit Erteilung der Bewilligung**

Oben wurde dargestellt, dass zum Versuchsbeginn bei Erlangung eines unrichtigen Feststellungsbescheides in der Literatur vertreten wird, dass in dieser Fallkonstellation der Versuch mit der Mitteilung des Feststellungsfinanzamts an das Veranlagungsfinanzamt beginnen soll, da mit dieser (bindenden) Mitteilung der staatliche Abgabensanspruch gefährdet sei.

Da im Zollrecht nach der Erteilung der Bewilligung keine Mitteilung o.ä. an Zollämter für das weitere Verfahren und insbesondere keine „Auswertung“ der Bewilligung erfolgt, erscheint eine Übertragung dieses Ansatzes auf das Zollstrafrecht kaum möglich. Da weiterhin von der Bewilligung – wie dargestellt – im Zollrecht zwingend Gebrauch gemacht werden muss, um schließlich zu einer Abgabenverkürzung zu kommen, kommt die Annahme eines Versuchsbeginns mit Erteilung der Bewilligung nicht in Betracht.

### **cc) Versuchsbeginn mit späterer Handlung / Unterlassung**

Wenn der Versuch noch nicht mit dem (unlauteren) Antrag auf Erteilung der Bewilligung beginnt, so bleibt die Frage, ob der Versuch der Zollhinterziehung dann zumindest mit der späteren Verwendung der Bewilligung begonnen wird.

Die Vollendung der Tat ist – wie gezeigt – ausgeschlossen, da aufgrund der wirksam gewordenen Bewilligung keine unrichtige oder unvollständige Erklärung vorliegt und auch die Nicht-Abgabe einer Erklärung nicht (mehr) pflichtwidrig sein kann.

Zur Begehung des Versuchs der Zollhinterziehung wäre nach den zuvor genannten Definitionen erforderlich, dass der Beteiligte nach seiner Vorstellung von der Tat unmittelbar zu dieser ansetzt. Da der Beteiligte immer entweder eine Erklärung abgibt oder eine solche unterlässt, ergeben sich im Hinblick auf den Prüfungspunkt des „Unmittelbaren Ansetzens“ zur Tat keine Bedenken. Problematisch erscheint lediglich, ob sich der Beteiligte im Zeitpunkt der Erklärung bzw. des Unterlassens der Erklärung vorstellt, „aktuell“ die Straftat einer Zollhinterziehung zu begehen.

Wenn sich der Beteiligte insoweit auf die Wirksamkeit der ihm erteilten Bewilligung beruft und die daraus resultierende Richtigkeit / Vollständigkeit bzw. fehlende Rechtswidrigkeit einer Nicht-Erklärung geltend macht, so stellt sich im Ergebnis die Frage, ob diese Argumentation zulässig ist oder ob aufgrund des vorherigen unlauteren und damit rechtsmissbräuchlichen Verhaltens im Rahmen der Antragstellung vor Bewilligungserteilung ein Vorsatz zur Zollhinterziehung vorliegen muss.

### **(1) Trennung der Sachverhalte**

Zunächst ist vorstellbar, dass die Beantragung und der Erhalt der Bewilligung einerseits und deren spätere Verwendung andererseits als unterschiedliche Sachverhalte anzusehen sind. Während der Beteiligte zwar im Rahmen des Antrags unlauter handelt, muss sich diese Unlauterkeit nicht zwangsläufig mit der Verwendung der Bewilligung fortsetzen.

Mehr noch: Die Angaben, Erklärungen und Handlungen des Beteiligten im Rahmen der Verwendung der Bewilligung sind – wie zuvor dargestellt – zutreffend bzw. nicht zu beanstanden. Der Beteiligte „benötigt“ insoweit für die Erzielung der Zollverkürzung bzw. des nicht gerechtfertigten Vorteils keine unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben oder ein pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzverwaltung (mehr). Dem Beteiligten zu diesem Zeitpunkt im Geschehensablauf (noch) eine vorsätzliche Handlung zur Verwirklichung einer Straftat zu unterstellen, wäre demgemäß kaum nachvollziehbar. Bei einer solchen „Trennung des Geschehensablaufs“ scheidet eine Strafbarkeit des Beteiligten wegen versuchter Steuerhinterziehung aus.

## **(2) Betrachtung der Gesamtkonstellation**

Nach dem Vorstehenden kann ein Versuch der Zollhinterziehung nur noch angenommen werden, wenn der „Vorwurf der unlauteren Handlung“, der im Rahmen der Antragstellung zur Bewilligung zu Tage getreten ist, den späteren Handlungen zuzurechnen ist bzw. die zuvor verwirklichte unlautere Handlung der späteren Verwendung der Bewilligung zuzurechnen ist. Wenn diese Zurechnung erfolgen darf bzw. die unlautere Handlung auf die Verwendung der Bewilligung durchschlägt, so kommt eine Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung in Betracht.

## **(3) Stellungnahme**

- Für die Trennung des Geschehensablaufs spricht zunächst eindeutig der Zeitablauf: Zwischen Antragstellung und Verwendung der erteilten Bewilligung kann sehr viel Zeit liegen, mitunter sogar Jahre. Insoweit von einem „Gesamtzusammenhang“ zu sprechen, erscheint verfehlt.

Weiter beruhen die Antragstellung einerseits und die Verwendung der Bewilligung andererseits auf jeweils separaten Handlungsentschlüssen des Beteiligten.

Zusätzlich wird der Beteiligte – wie dargestellt – bei der Verwendung der Bewilligung regelmäßig und berechtigterweise davon ausgehen, keine unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen abzugeben bzw. die Finanzverwaltung nicht pflichtwidrig in Unkenntnis zu lassen, so dass ihm gerade nicht „unterstellt“ werden kann, im Zeitpunkt der Verwendung der Bewilligung vorsätzlich Straftaten zu begehen.

- Für die Annahme einer Zurechnung der früheren unlauteren Handlung zur späteren Verwendung der Bewilligung spricht, dass ohne diese im Ergebnis keine Zollstraftat (mehr) verwirklicht werden könnte. Dieses Resultat erschiene bedenklich, da der Beteiligte doch zumindest im Rahmen der

Beantragung der Bewilligung unlauter gehandelt hat und zollstrafrechtlich nicht belangt werden könnte.

Weiterhin wird es dem mutmaßlichen Gesamtplan des Beteiligten entsprechen, zunächst die Bewilligung auf unlaute Weise zu erlangen, um diese sodann zu verwenden, um im Ergebnis einen Abgabenvorteil zu erreichen.

- Gegen eine Zurechnung spricht aber wiederum, dass keine gesetzliche Grundlage für eine solche Zurechnung existiert. Diese wäre allerdings insbesondere aufgrund von Art. 103 Abs. 2 GG erforderlich.

Der Gesetzgeber hat das „Problem“ einer fehlenden Strafbarkeit der Verwendung einer auf unlaute Weise erlangten Bescheinigung verschiedentlich erkannt und entsprechende gesetzliche Regelungen angeordnet: Gemäß § 34 Abs. 8 AWG handelt ohne Genehmigung, wer „auf Grund einer durch Drohung, Bestechung (...) erwirkten oder durch unrichtige oder unvollständige Angaben erschlichenen Genehmigung handelt“. Gemäß § 330 d Nr. 5 StGB steht dem Handeln ohne Genehmigung ein Handeln auf Grund einer durch Drohung, Bestechung oder Kollusion erwirkten oder durch unrichtige oder unvollständige Angaben erschlichenen Genehmigung (...) gleich. Gemäß § 264 Abs. 1 Nr. 4 StGB wird schließlich (auch) wegen Subventionsbetrug bestraft, wer in einem Subventionsverfahren vorsätzlich eine durch unrichtige oder unvollständige Angaben erlangte Bescheinigung über eine Subventionsberechtigung oder über subventionserhebliche Tatsachen gebraucht<sup>178</sup>.

Eine solche Vorschrift existiert jedoch im Rahmen des § 370 AO nicht und die analoge Anwendung dieser Vorschrift auf das Zollstrafrecht kommt nach dem schon erläuterten Verbot täterbelastender Analogien nicht in Betracht.

Nach alledem kann dem Beteiligten bei der Verwendung der auf unlaute Weise erlangten Bewilligung zunächst nicht unterstellt werden, vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Erklärungen abzugeben oder pflichtwidrig Erklärungen nicht abzugeben.

---

178 Zwar ist der Sinn der Regelung des § 264 Abs. 1 Nr. 4 StGB umstritten (vgl. hierzu z.B. Lenckner/Perron in Schönke/Schröder, § 264, Rn. 57 ff.); es ist jedoch nicht erforderlich, an dieser Stelle hierauf weiter einzugehen. An der Formulierung der Norm ist (zumindest) der eindeutige Wille des Gesetzgebers erkennbar, die strafrechtlich begünstigende Wirkung von materiell-rechtlich wirksam erteilten Bewilligungen zu beseitigen, um eine Bestrafung des Täters zu ermöglichen.

Weiterhin ist aber auch die Zurechnung des Vorwurfs einer unlauteren Handlung im Rahmen des Antrags auf Erteilung der Bewilligung zu deren nachfolgender Verwendung unzulässig, so dass im Ergebnis kein Tatenschluss zur Begehung einer Zollhinterziehung gemäß § 370 AO erkannt werden kann.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass sich der Beteiligte auch mit der späteren Verwendung der auf unlautere Weise erlangten Bewilligung nicht wegen versuchter Zollhinterziehung strafbar machen kann.

#### **e) Außersteuerliche Straftatbestände**

Schließlich könnte der Beteiligte durch sein Verhalten auch außersteuerliche Straftatbestände verwirklicht haben.

##### **aa) Subventionsbetrug gemäß § 264 StGB**

Der Tatbestand des Subventionsbetrugs kann durch die Erlangung einer Bewilligung auf unlautere Weise nicht erfüllt werden, da diese keine „Subvention“ i.S.d. § 264 Abs. 7 StGB darstellt<sup>179</sup>.

##### **bb) Betrug gemäß § 263 StGB**

Weiter kommt in Betracht, dass sich der Beteiligte mit der Erlangung der Bewilligung auf unlautere Weise des Betrugs gemäß § 263 StGB schuldig gemacht hat.

#### **(1) Anwendbarkeit des § 263 StGB**

Der Tatbestand des § 263 StGB tritt aufgrund der Spezialität des Straftatbestands des § 370 AO im Wege der Gesetzeskonkurrenz hinter diesen zurück, soweit die Täuschungshandlung dazu dient, Steuern und Abgaben zu verkürzen<sup>180</sup>.

Nach dieser Vorgabe darf zur Beantwortung der Frage, ob sich ein Beteiligter wegen eines Betrugs strafbar gemacht hat, ausschließlich auf die Bewilligung selbst abgestellt werden, da bei der Einbeziehung der von der späteren Handlung betroffenen Abgaben der Tatbestand des § 370 AO wieder einschlägig wäre.

---

179 Subventionen sind nach dem Wortlaut des § 264 Abs. 7 StGB „Leistungen aus öffentlichen Mitteln“. Es dürfte nicht zweifelhaft sein, dass eine Bewilligung eben keine solche „Leistung aus öffentlichen Mitteln“ darstellt.

180 BGH, ZfZ 1953, S. 381, Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 87; Kohlmann, § 370 AO, Rn. 920.

## **(2) Tatbestandsvoraussetzungen des § 263 StGB**

Dass der Beteiligte die (Finanz-) Behörde mit seinem „unlauteren“ Antrag auf Erteilung einer Bewilligung über Tatsachen täuscht und hiermit einen Irrtum über das Vorliegen der Bewilligungsvoraussetzungen erregt, dürfte unstreitig sein.

Fraglich erscheint insoweit lediglich, ob in der Erteilung der Bewilligung schon die zur Verwirklichung des Tatbestandes erforderliche vermögensmindernde Verfügung gesehen bzw. ob durch die Bewilligungserteilung ein Vermögensschaden bewirkt werden kann, wobei – wie dargestellt – ausschließlich auf die erteilte Bewilligung selbst abgestellt werden darf, da anderenfalls die Anwendbarkeit des Tatbestandes unmittelbar entfielen.

Dass durch die Bewilligung (allein) noch keine Abgabenverkürzung bewirkt wird, wurde zuvor bereits dargelegt. Insoweit kann aber auch noch keine unmittelbar vermögensmindernde Verfügung durch die Bewilligung (allein) angenommen werden, da sich hier anderenfalls Wertungswidersprüche ergeben. Nach herrschender Meinung von Rechtsprechung und Literatur zum Straftatbestand des Betrugs steht allerdings der unmittelbaren Vermögensminderung die konkrete Vermögensgefährdung gleich, wenn aus dieser bei wirtschaftlicher Betrachtung bereits eine Verschlechterung der gegenwärtigen Vermögenslage resultiert<sup>181</sup>.

Sofern jedoch eine Vermögensgefährdung durch die Bewilligung eintreten soll, so kann sich diese lediglich auf die später zu erhebenden Abgaben beziehen, die für die Betrachtung einer eventuellen Strafbarkeit wegen Betrugs StGB außer Betracht bleiben müssen, da § 263 StGB nicht (mehr) anwendbar ist, soweit Zölle und Abgaben betroffen sind. Da anderweitige Gefährdungen von Vermögen nicht ersichtlich sind, kann eine Strafbarkeit nicht gegeben sein.

### **f) Zwischenergebnis**

Ist die Bewilligung einmal wirksam geworden, schließt diese auch im Falle deren Rechtswidrigkeit den objektiven Tatbestand des § 370 AO aus. Hat der Beteiligte die Bewilligung auf unlautere Weise erlangt, kommt eine Strafbarkeit wegen des Versuchs der Abgabenhinterziehung in Betracht, der jedoch mit dem Erlangen der Bewilligung auf unlautere Weise (allein) noch nicht beginnt.

---

181 BGHSt 23, S. 300; 27, 342; 33, 244; Fischer/Tröndle, § 263 StGB, Rn. 31; Eser, Strafrecht Bd. IV, S. 138; Maurach/Schröder/Maiwald, § 41, Rn. 123; Samson in SK, § 263 StGB, Rn. 125.

Da sodann auch mit der späteren Verwendung der auf unlautere Weise erlangten Bewilligung der Versuch der Straftat nicht (mehr) beginnen kann, scheidet demzufolge eine Strafbarkeit des Beteiligten wegen Zollhinterziehung gemäß § 370 AO insgesamt aus. Da der Tatbestand der Zollhinterziehung als abschließende Sonderregelung gegenüber dem Tatbestand des Betrugs anzusehen ist, kann in der Erlangung der Bewilligung auch kein strafbarer Versuch eines Betrugs gemäß § 263 StGB gesehen werden.

Dieses Ergebnis verwundert zwar auf den „ersten Blick“, jedoch existiert für den Bereich des Steuer- bzw. Zollstrafrechts keine den Vorschriften der §§ 34 Abs. 8 AWG, 330 d Nr. 5, 264 Abs. 1 Nr. 4 StGB entsprechende Regelung, die eine auf unlautere Weise erlangte Bewilligung „strafrechtlich unwirksam werden lassen“ bzw. originär die (vorsätzliche) Verwendung von unrichtigen Bescheinigungen sanktioniert. Solange der Gesetzgeber hier nicht reagiert, scheidet jede Strafbarkeit aus; lediglich der Ordnungswidrigkeiten-Tatbestand des § 379 AO wird regelmäßig verwirklicht sein.

Für die Behörde verbleiben dann bei festgestellter Rechtswidrigkeit der Bewilligung die (verwaltungsrechtlichen) Möglichkeiten von Rücknahme gemäß Art. 8 ZK oder Widerruf gemäß Art. 9 ZK, um deren Wirksamkeit und damit deren begünstigende Wirkung zu beseitigen.

### **3. Nachträglich rechtswidrige Bewilligung**

Sodann können die Voraussetzungen für die Erteilung der Bewilligung auch nachträglich wegfallen, so dass die Bewilligung nachträglich rechtswidrig wird.

Wenn nach den vorstehenden Ausführungen jedoch schon eine ursprünglich rechtswidrige und sogar eine auf unlautere Weise erlangte Bewilligung stets zum Entfall des objektiven Tatbestandes führt, so muss „erst recht“ auch die nachträglich rechtswidrig gewordene Bewilligung den objektiven Tatbestand entfallen lassen, so dass eine Strafbarkeit des Beteiligten ausscheiden muss, zumal – wie dargestellt – die Behörde die begünstigende Wirkung der Bewilligung erst durch deren Widerruf beseitigen muss<sup>182</sup>.

---

182 Selbst für den Fall, dass man der ursprünglich rechtswidrigen Bewilligung aufgrund deren Erlangung auf unlautere Weise keine begünstigende Wirkung (mehr) zusprechen wollte, so ergäbe sich für die Variante, in der die Bewilligung nachträglich rechtswidrig wird, kein anderes Ergebnis: Die Bewilligung bleibt – ohne die Untersuchungen und Ausführungen im vierten Teil dieser Arbeit vorwegnehmen zu wollen – strafrechtlich bis zur Bekanntgabe von Rücknahme oder Widerruf wirksam. Der (einzige) Ansatzpunkt für die Möglichkeit, dem Beteiligten eine Berufung auf die Bewilligung zu versagen, war deren Erlangung auf unlautere Weise. Dieser Ansatzpunkt entfällt, wenn die Bewilligung erst nachträglich rechtswidrig wird.

Regelmäßig enthält die ursprünglich rechtswidrige Bewilligung jedoch die Nebenbestimmung, wonach der Beteiligte verpflichtet ist, Veränderungen der Tatsachen, die Auswirkungen auf die Bewilligung haben, unverzüglich der zuständigen Behörde anzuzeigen. Es verbleibt dann die Frage, ob sich der Beteiligte strafbar machen kann, wenn der Beteiligte die Behörde „vorsätzlich“ über den Wegfall der Voraussetzungen für die Erteilung der Bewilligung in Unkenntnis lässt.

Nach wohl allgemeiner Auffassung entfällt allerdings – ohne die weiteren Darstellungen vorwegzunehmen – durch den Verstoß gegen eine Nebenbestimmung zur Bewilligung nicht deren Wirksamkeit<sup>183</sup>, so dass diese nach wie vor zu Gunsten des Beteiligten wirksam bleibt. Wenn aber die Bewilligung wirksam bleibt, kann für den Beteiligten – entsprechend der vorstehenden Darstellungen – nur durch die Verwendung der nachträglich rechtswidrig gewordenen Bewilligung keine Strafbarkeit eintreten<sup>184</sup>.

### **III. Strafrechtliche Folgen der Unwirksamkeit der Bewilligung**

Nunmehr ist zu prüfen, welche strafrechtlichen Konsequenzen eintreten, wenn keine wirksame Bewilligung zugunsten des Beteiligten vorliegt.

Aus den obigen Darstellungen ergibt sich, dass eine Bewilligung wirksam erteilt sein muss, damit der Straftatbestand des § 370 AO entfallen kann. Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass ohne eine Bewilligung bzw. im Falle von deren Unwirksamkeit keine begünstigende Wirkung eintreten kann.

Dennoch sollen und müssen verschiedene Sachverhaltskonstellationen untersucht werden, da sich insbesondere unter Berücksichtigung der Vorstellungen und Kenntnisse des Beteiligten Änderungen dieses ansonsten notwendigerweise feststehenden Resultates ergeben können.

#### **1. Kein Antrag auf Bewilligung**

##### **a) Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät führt das Fehlen einer Bewilligung dazu, dass eine mögliche Strafbarkeit des Beteiligten nicht ausgeschlossen wird<sup>185</sup>. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem notwendigen Um-

---

183 Siehe nachfolgend 3. Teil, Pkt. C.I.2.b. Ob der Verstoß gegen die Nebenbestimmung seinerseits eine (neue) Straftat darstellen kann, wird noch im Rahmen der weiteren Ausführungen systematisch geprüft werden.

184 Die Frage, ob der Täter in dieser Situation evtl. durch das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen eine (weitere bzw. neue) Zollhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht, wird im Folgenden noch beantwortet.

185 Nachweise s. *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 62.



kehrschluss zu der Vorgabe, dass eine wirksame Bewilligung die Strafbarkeit des Beteiligten beseitigt.

## **b) Überprüfung**

Eine allgemeine Überlegung bestätigt das bei Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät gefundene Ergebnis: Ist von dem Beteiligten (noch) kein Antrag auf Erteilung einer Bewilligung gestellt worden, so kann keine Bewilligung erteilt worden sein, die Rechte gewährt oder steuerliche Pflichten modifiziert. Insoweit können abgegebene Erklärungen nicht unter Bezugnahme auf eine Bewilligung richtig bzw. vollständig oder eine Nicht-Abgabe einer Erklärung nicht pflichtwidrig sein. Es kommt eine Strafbarkeit noch immer in Betracht.

## **c) Irrtum über das Erfordernis einer Bewilligung**

Es ist allerdings vorstellbar, dass sich der Beteiligte über das Erfordernis einer Bewilligung für seine Vorgehensweise irrt, d.h. dass er irrig annimmt, seine Handlung sei überhaupt nicht bewilligungsbedürftig oder zumindest zum Zeitpunkt der Handlung nicht bewilligungsbedürftig, z.B. da auch eine rückwirkende Bewilligung beantragt werden kann. Für die Ermittlung der Auswirkungen dieses Irrtums ist zunächst dessen Bezugspunkt zu bestimmen. Weiter muss festgestellt werden, ob dieser Bezugspunkt im konkreten Fall ein deskriptives oder ein normatives Tatbestandsmerkmal oder eine Blankett-Verweisung darstellt. Dann kann nach den einleitenden allgemeinen Darstellungen für den konkreten Fall festgestellt werden, ob ein Tatumstandsirrtum i.S.d. § 16 StGB oder ein Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB vorliegt.

### **aa) Bezugspunkte des Irrtums**

Sämtliche hier zu betrachtenden Bewilligungen wirken – wie gezeigt – noch vor dem objektiven Tatbestand des § 370 AO: Sie können zunächst die Richtigkeit oder die Vollständigkeit einer Erklärung beeinflussen. Zudem können sie auch zum Entfall der Pflichtwidrigkeit der Nicht-Abgabe einer Erklärung führen. Also können alle diese Tatbestandsmerkmale Bezugspunkte eines Irrtums des Beteiligten sein.

### **bb) Einordnung der Bezugspunkte des Irrtums**

#### **(1) Unrichtigkeit / Unvollständigkeit der Angaben**

Die Tatbestandsmerkmale der Unrichtigkeit und der Unvollständigkeit von Angaben können zunächst zumindest solange deskriptive Tatbestandsmerkmale darstellen, als dass diese durch eine schlichte sinnliche Wahrnehmung (Zählen, Messen, Wiegen) überprüft werden können.

Demgegenüber sind aber auch Fälle denkbar, in denen die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Unrichtigkeit bzw. der Unvollständigkeit nicht allein durch eine schlichte sinnliche Wahrnehmung festgestellt werden kann, da eine (besondere) rechtliche Grundlage vorhanden ist, anhand derer die Merkmale überprüft werden können bzw. müssen. Dies ist vor allem in den zu betrachtenden Fällen der Verwendung von Bewilligungen der Fall, die Einfluss auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Erklärung des Beteiligten nehmen: Durch die Bewilligung werden keine Tatsachen verändert, die einer sinnlichen Wahrnehmung zugänglich sind; es werden z.B. weder Menge noch physikalisch greifbare Eigenschaften von Waren verändert.

Nach alledem können die Merkmale der Richtigkeit und der Vollständigkeit – je nach dem konkreten Sachverhalt – entweder ein deskriptives Tatbestandsmerkmal einerseits oder ein normatives Tatbestandsmerkmal bzw. eine Blankett-Verweisung andererseits darstellen. Da – wie erwähnt – die Fälle der „einfachen deskriptiven Tatbestandsmerkmale“ für diese Arbeit irrelevant sind, soll diese Möglichkeit nicht weiterverfolgt werden.

Es bleibt also die Frage, ob die Tatbestandsmerkmale der Richtigkeit und der Vollständigkeit im Tatbestand des § 370 AO normative Tatbestandsmerkmale oder Blankett-Verweisungen darstellen. Da aber im Hinblick auf die Folgen von Irrtümern des Beteiligten zwischen beiden Möglichkeiten zumindest für den Bereich des Steuerstrafrechts (und im Unterschied zu den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen – siehe hierzu Seite 15 ff.) im Ergebnis keine relevanten Unterschiede zu verzeichnen sind, ist eine weitere Stellungnahme entbehrlich.

## **(2) Pflichtwidrigkeit der Unterlassung**

Bei dem Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt es sich – wie schon dargestellt – nach herrschender Ansicht um eine Blankett-Verweisung, da dieses Merkmal durch die zollrechtlichen Vorschriften ausgefüllt werden muss, damit festgestellt werden kann, ob sich der Beteiligte strafbar gemacht hat<sup>186</sup>.

### **cc) Rechtsfolge des Irrtums**

#### **(1) Irrtum betreffend die Richtigkeit und Vollständigkeit von Angaben**

Ein Irrtum des Beteiligten über das Erfordernis einer Bewilligung, die ihrerseits Einfluss auf die Richtigkeit bzw. die Vollständigkeit von Angaben hat,

---

<sup>186</sup> Die Annahme eines deskriptiven Tatbestandsmerkmals muss an dieser Stelle nach meiner Ansicht ausscheiden, da keinesfalls allein durch sinnliche Wahrnehmung festgestellt werden kann, ob ein Beteiligter pflichtwidrig gehandelt hat oder nicht.

kann lediglich auf einem Irrtum über die ursprünglichen zollrechtlichen Vorgaben betreffend Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben basieren bzw. aus einem solchen resultieren. Der Beteiligte irrt sich hier immer über die ursprünglichen zollrechtlichen Vorgaben betreffend die Richtigkeit bzw. die Vollständigkeit der Angaben, so dass sein Irrtum immer eine Blankett-Verweisung bzw. ein normatives Tatbestandsmerkmal betreffen muss. Demgemäß muss ein solcher Irrtum nach den eingangs dargestellten Grundsätzen (siehe Seiten 20 ff.) immer zu einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB führen. Wenn aber ein Tatbestandsirrtum vorliegt, entfällt der Vorsatz zur Straftat gemäß § 16 Abs. 1 StGB, so dass sich der Beteiligte (nur noch) einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 StGB (als Ordnungswidrigkeit) schuldig machen kann.

## **(2) Irrtum betreffend die Pflichtwidrigkeit der Nicht-Abgabe einer Erklärung**

Im Rahmen der vorstehenden Ausführungen wurde ausführlich dargestellt, dass das Merkmal der Pflichtwidrigkeit des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als Tatbestandsmerkmal angesehen werden muss. Wenn dieses Tatbestandsmerkmal zusätzlich als Blankett-Verweisung anzusehen ist, aufgrund derer auch die Pflicht zur Abgabe einer Erklärung zum Tatbestandsmerkmal der Strafvorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird, so kann bzw. muss ein Irrtum über die Notwendigkeit der Abgabe einer Erklärung, z.B. aufgrund von Unkenntnis über die tatsächliche Menge der eingeführten Ware, nach den einleitend genannten Grundsätzen auch zu einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB führen<sup>187</sup>. Auch in diesem Fall könnte sich der Beteiligte also (nur noch) einer leichtfertigen Steuerverkürzung schuldig machen.

Dieser Schlussfolgerung gegenüber vertreten aber die höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>188</sup> – in einer nach *Uwe Hellmann*<sup>189</sup> „sehr unklaren Entscheidung“ – und Teile der Literatur<sup>190</sup> entgegen der Rechtsprechung ver-

---

187 Es wird bei einem solchen denkbaren Irrtum allerdings wiederum Tatfrage sein, ob sich der Beteiligte tatsächlich geirrt hat oder ob sein Vorbringen eine reine Schutzbehauptung darstellt. Im Fall der Einfuhr von Waren wird / muss dem Frachtführer regelmäßig ein Warenbegleitdokument vorliegen, so dass er Kenntnis von Art und Menge der beförderten Ware kennt. Auch die Einlassung eines Reisenden, der zwei Stangen Zigaretten einführt und später zu seiner Verteidigung behauptet, er habe irrtümlich angenommen, dass eine Stange Zigaretten nur 100 Zigaretten beinhalte, dürfte unglaubhaft sein.

188 BGH, wistra 1986, S. 219 f.

189 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 235.

190 *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, § 369, Rn. 104; *Gast-de Haan* in Klein, § 370 AO, Rn. 92; *Scheurmann-Kettner* in Koch/Scholtz, § 370 AO, Rn. 46; *Senge* in Erbs/

schiedener Oberlandesgerichte<sup>191</sup> und entgegen anderen Stimmen in der Literatur<sup>192</sup>, dass – entgegen der Steueranspruchstheorie – ein Irrtum eines Beteiligten betreffend die Pflichtwidrigkeit der Nicht-Abgabe einer Erklärung (lediglich) einen Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB darstellen kann bzw. soll<sup>193</sup>. Diese Auffassung wurde allerdings schon mit den obigen Darstellungen (S. 47 ff.) widerlegt; auf diese wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen; es soll insoweit bei der Annahme eines Tatbestandsirrtums verbleiben.

#### **dd) Zusammenfassung**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass ein Irrtum über das Erfordernis einer materiell-rechtlichen Bewilligung in allen Tatbestandsvarianten des § 370 AO zu einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB führt. Durch diesen Tatbestandsirrtum entfällt der Vorsatz des Täters, so dass er nur noch den Tatbestand des § 378 AO (als Ordnungswidrigkeit) verwirklicht haben kann.

## **2. Fehler bei der Bekanntgabe der Bewilligung**

War ein Antrag auf Erteilung der Bewilligung gestellt, können Fehler im Rahmen der Bekanntgabe auftreten, die dazu führen, dass die Bewilligung nicht wirksam wird. Dieser Fehler hat nach den obigen Ausführungen notwendigerweise strafrechtlich zur Folge, dass der objektive Tatbestand des § 370 AO nicht entfallen kann.

### **a) Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Nach den obigen Ausführungen setzt die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für den Entfall der Strafbarkeit voraus, dass die Bewilligung wirksam erteilt worden ist; die bloße Bewilligungsfähigkeit der konkreten Situation reicht für eine Straflosigkeit nicht aus. Demnach ergäbe sich für die Fallkonstellation, dass die Bewilligung zwar erteilt, jedoch – gleich aus welchen Gründen – nicht wirksam geworden ist, kein Entfall der Strafbarkeit zu Gunsten des Beteiligten.

---

Kohlhaas, § 370 AO, Rn. 66, 67; Vogelberg, S. 76 f.; *Wiese* in Wannemacher, Rn. 520; Reiß, wistra 1987, S. 163; Bachmann, S. 194 f.; v. Briel/Ehlscheid, § 1 Rn. 10.

191 OLG Bremen, GI 1986, S. 1 ff.; KG Berlin, wistra 1982, S. 196.

192 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 235; Maiwald, S. 32; Schlüchter (1), S. 43; Thomas, S. 263.

193 Streitgegenständlich war im entschiedenen Fall ein „Irrtum über eine steuerrechtliche Berichtigungspflicht, der nicht die Garantenstellung betrifft“.

## **b) Überprüfung**

Eine Überprüfung der Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät unter Berücksichtigung der herausgearbeiteten Tatsache, dass die zollrechtlichen Bewilligungen bereits „vor dem Tatbestand“ des § 370 AO ansetzen<sup>194</sup>, ergibt eine Bestätigung des gefundenen Ergebnisses:

Wenn die Bewilligung nicht wirksam geworden ist, kann sie zollrechtliche Pflichten nicht wirksam beseitigen, modifizieren oder sonstwie abändern, so dass auch ohne die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät eine Strafbarkeit des Beteiligten im Ergebnis in Betracht kommt.

## **c) Irrtümliche Annahme der Wirksamkeit**

Zuvor wurde festgestellt, dass die Tatbestandsmerkmale der Unrichtigkeit und der Unvollständigkeit von Angaben zumindest solange deskriptive Tatbestandsmerkmale darstellen, als dass diese durch schlichte sinnliche Wahrnehmung überprüft werden können. Dies jedoch ist meiner Ansicht nach – wie dargestellt – dann nicht mehr der Fall, wenn Richtigkeit bzw. Vollständigkeit der Angaben durch eine Bewilligung beeinflusst werden. In jenen Fällen sind die Merkmale dann keine deskriptiven Merkmale (mehr), sondern normative Tatbestandsmerkmale oder Blankett-Verweisungen auf die materiell-rechtlichen Vorschriften, die den Tatbestand des § 370 AO ausfüllen bzw. konkretisieren. Mit der wohl herrschenden Meinung und in Anwendung der Steueranspruchstheorie (mit dem BGH) ist das Merkmal der Pflichtwidrigkeit stets als Blankett-Verweisung anzusehen. In allen hier betrachteten Fällen führte ein Irrtum über das Erfordernis einer Bewilligung zur Annahme eines Tatbestandsirrtums gemäß § 16 StGB.

In der nunmehr zu betrachtenden Konstellation irrt sich der Beteiligte nicht (mehr) über das grundsätzliche Erfordernis einer Bewilligung, sondern er verkennt (nur noch), dass diese – gleich aus welchen Gründen – nicht wirksam geworden ist. Dies wäre z.B. der Fall, wenn Bekanntgabemängel vorliegen oder die Bewilligung „mündlich zugesagt / vorab erteilt“ worden ist. Auch in dieser Situation würdigt der Beteiligte aber die materiell-zollrechtliche Situation unzutreffend, so dass dies bereits für die Annahme eines (weiteren) Tatbestandsirrtums spricht.

Zusätzlich soll – wie dargestellt – nicht nur ein Irrtum über die Existenz, sondern auch der Irrtum über die Wirksamkeit der konkretisierenden Norm sowohl für die Blankett-Verweisungen als auch für die normativen Tatbestandsmerkmale zu einem Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB führen, da der

---

194 Siehe Seite 54 ff.

Beteiligte nicht nur von bestehenden, sondern notwendigerweise auch von wirksamen Steueransprüchen bzw. Handlungs-, Erklärungs- oder Steuerpflichten positive Kenntnis haben muss. Folglich kann und muss auch an dieser Stelle wiederum vom Vorliegen eines Tatbestandsirrtums ausgegangen werden. Folgt man diesem Ansatz, so lässt auch ein Irrtum über die Wirksamkeit einer Bewilligung den notwendigen Vorsatz entfallen, § 16 StGB. Die Annahme einer vorsätzlich begangenen Straftat ist folglich nicht (mehr) möglich; es verbleibt jedoch auch hier die Ordnungswidrigkeit des § 378 AO, wenn deren tatbestandliche Voraussetzungen vorliegen.

### **3. Nichtigkeit der Bewilligung**

Eine erteilte Bewilligung kann auch aus verschiedenen Gründen nichtig sein. Die verwaltungsrechtlich maßgebliche Vorschrift für die Nichtigkeit einer Bewilligung stellt § 125 AO dar, die mangels zollrechtlicher Spezialvorschriften anwendbar ist<sup>195</sup>. Ist ein Verwaltungsakt nichtig, ist dieser gem. § 124 Abs. 3 AO unwirksam, wobei diese Vorschrift auch im Gemeinschaftszollrecht anwendbar ist<sup>196</sup>. Wenn die Nichtigkeit einer Bewilligung zu deren verwaltungsrechtlicher Unwirksamkeit führt, dann kann auch im Hinblick auf die strafrechtlichen Konsequenzen einer nichtigen Bewilligung auf die Ausführungen zu den Rechtsfolgen unwirksamer Bewilligungen (d.h. kein Entfall der Strafbarkeit, Straflosigkeit bei Irrtum über Unwirksamkeit) verwiesen werden.

### **4. Behördliche Duldung**

Bisweilen kommt es – wie angesprochen – vor, dass eine Vorgehensweise zwar bewilligungsabhängig ist, allerdings (noch) keine Bewilligung erteilt worden ist. Dennoch lässt die Behörde die bewilligungsabhängige Vorgehensweise („vorab“) zu oder toleriert die (ungenehmigte) Vorgehensweise des Beteiligten über längere Zeit.

Zweifelsfrei liegen in diesen Fallkonstellationen keine förmlichen, wirksam und ordnungsgemäß erteilten Bewilligungen vor, die eine strafrechtliche Wirkung zu Gunsten des Beteiligten entfalten könnten. Dennoch hat die Behörde bei dem Beteiligten den Eindruck erweckt, das ungenehmigte Verhalten zu dulden und somit (zoll- und) strafrechtlich nicht sanktionieren zu wollen.

---

195 Gellert, S. 112.

196 Gellert, S. 110.

### a) Strafrechtliche Auswirkungen einer Duldung

Schon durch die behördliche Duldung eines Verhaltens könnte sich eine strafrechtlich begünstigende Wirkung ergeben, so dass der Beteiligte straflos bliebe. Ob dies aber der Fall ist, wird unterschiedlich beurteilt:

#### aa) „Passive Duldung“

Die überwiegende Meinung, insbesondere in der Rechtsprechung, versagt einer behördlichen Duldung eine strafrechtliche Wirkung, wenn sich diese Duldung auf eine „schlichte Untätigkeit“ oder ein „schlichtes Hinnehmen“ des Verhaltens eines Beteiligten beschränkt<sup>197</sup>.

#### bb) „Aktive Duldung“

Hat es z.B. vor der Aufnahme einer Vorgehensweise Gespräche mit den zuständigen Behörden gegeben oder lässt die Behörde die Handlung des Beteiligten „formlos“ zu, so ist die Behörde nicht „schlicht untätig“. Wenn die Behörde also nicht „schlicht untätig“ bleibt, sondern durch ihr eigenes Verhalten „Einverständnis“ signalisiert bzw. die Vorgehensweise gleichsam selbst veranlasst, so spricht man von einer „aktiven Duldung“<sup>198</sup>. Für den Bereich des Zollrechts kommt eine „aktive Duldung“ z.B. in Betracht, wenn ein Antrag auf Bewilligungserteilung zwar gestellt, jedoch noch nicht beschieden ist und die Behörde die bewilligungsabhängige Vorgehensweise (mündlich) schon „vorab erlaubt“<sup>199</sup>.

Zur Fallgruppe der „aktiven Duldung“ eines Verhaltens hat sich noch keine Ansicht durchgesetzt. Es ist insoweit stark umstritten, ob, inwieweit und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine strafrechtlich begünstigende Wirkung eintreten kann.

### (1) Kein Entfall der Strafbarkeit

Einerseits wird vertreten, dass sich der Beteiligte auch bei einer aktiven Duldung der Behörde strafbar machen kann<sup>200</sup>. Die Behörde setze zwar mit ihren Handlungen einen „Anschein einer Bewilligung“, allerdings bleibe die Vorgehensweise des Beteiligten stets unbewilligt. Dies wisse der Beteiligte

---

197 BGHSt 37, S. 28; OLG Stuttgart, NJW 1977, S. 1408; LG Bonn, NStZ 1988, S. 224; Lenckner in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff., Rn. 62 a.E.; Fischer/Tröndle, vor § 324 StGB, Rn. 11; Breuer (zum Straftatbestand des § 324 StGB), S. 2072.

198 Fischer/Tröndle, vor § 324, Rn. 11 *Cramer/Heine* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 324 ff. StGB, Rn. 20.

199 Beispiele s. S. 71.

200 BayObLGSt 2000, S. 5.

regelmäßig auch, so dass er nicht auf dieses Verhalten der Behörde und etwaig daraus resultierende Folgen vertrauen dürfe.

## **(2) Entfall der Strafbarkeit**

Demgegenüber halten andere (z.T. unter Voraussetzungen) zumindest für möglich, dass durch eine aktive Duldung eines Verhaltens Straflosigkeit eintreten kann<sup>201</sup>. Diese Ansicht wird insbesondere mit dem Vertrauen begründet, das die Behörde durch ihr Verhalten bei dem Beteiligten schafft. Im Ergebnis soll insoweit eine „konkludente Genehmigung“ vorliegen.

## **(3) Stellungnahme**

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass auch die Rechtsprechung eine aktive Duldung grundsätzlich für möglich hält, erscheint die Entscheidung der aufgeworfenen Frage schnell möglich. Allerdings wird die Auffassung, dass durch eine aktive Duldung eine Straffreiheit eintreten kann, vielfach eingeschränkt und kritisiert. So schränken einige Vertreter die Zustimmung mit der Maßgabe ein, dass die Behörde zu ihrem konkreten Handeln tatsächlich befugt sein muss<sup>202</sup>. Andere verlangen wiederum, dass sich das Verwaltungshandeln nach dem geltenden Verwaltungsrecht als wirksam darstellen lässt<sup>203</sup>. Beide vorgenannten Einschränkungen treffen u.a. den zu betrachtenden Bereich des Zollstrafrechts:

Einerseits dürfte das (örtliche) Zollamt, das evtl. Kenntnis von der grundsätzlich unzulässigen Vorgehensweise hat und im Sinne einer „aktiven Duldung“ handelt, regelmäßig nicht für die Erteilung der maßgeblichen Bewilligung zuständig sein, da die Zuständigkeit hierfür stets beim Hauptzollamt liegen wird; hat im Einzelfall sogar das zuständige Hauptzollamt Kenntnis, wird weiter zu prüfen sein, ob dieses (auch) für die Regelung straf- / bußgeldrechtlicher Sachverhalte zuständig ist oder ob die „einfache Zuständigkeit“ in materiell-zollrechtlicher Hinsicht, z.B. für die Erteilung der Bewilligung, ausreichend ist.

Andererseits ergibt sich aus Art. 6 Abs. 2 Satz 2 ZK, dass über Anträge, die – nach der einschlägigen Kommentierung sogar unabhängig von der Frage, ob die schriftliche Antragstellung vorgeschrieben ist – schriftlich gestellt

---

201 OLG Stuttgart, JR 1978, S. 294; OLG Celle, ZfW 1987, S. 127; LG Bonn, NStZ 1988, S. 224; Kühl/Lackner, vor § 324, Rn. 11; Rudolphi, NStZ 1984, S. 198; Heine, NJW 1990, S. 2433; Dahs/Pape, S. 395.

202 Rogall, FS, S. 525 und NJW 1995, S. 922; Schünemann, wistra 1986, S. 242; Rengier, S. 906.

203 *Horn* in SK, vor § 324, Rn. 12a, Breuer, NJW 1988, S. 2082; *Steindorf* in LK, vor § 324, Rn. 48; Hüting, S. 179 f.; *Odersky* in Jescheck, S. 301.



worden sind, in Schriftform entschieden werden muss<sup>204</sup>. Da alle hier interessierenden Bewilligungen nach den maßgeblichen Vorschriften des Zollrechts schriftlich (ggf. unter Verwendung bestimmter Vordrucke) beantragt werden müssen, könnte eine „konkludente Bewilligung“ nach verwaltungsrechtlichen Grundsätzen niemals wirksam werden.

Das „Vertrauensschutzprinzip“ sowie der „Verhältnismäßigkeitsgrundsatz“ sprechen demgegenüber für eine – wie auch immer hergeleitete – Straffreiheit bei aktiver behördlicher Duldung<sup>205</sup>. Für viele Literaturvertreter ist es – neben der Schaffung eines Vertrauenstatbestandes durch das eigene Verhalten der Behörde – wohl das Hauptargument für das Ergebnis der Straffreiheit. Nach diesem strafrechtlichen Prinzip es ist der Behörde nach allgemeiner Auffassung möglich, vorläufig rechtswidrige Zustände hinzunehmen und so auf eine strafrechtliche Ahndung des Sachverhalts zu verzichten. Problematisch an diesem Argument sind aber die schon zuvor erwähnten Zuständigkeitsfragen, die im Bereich des Gewässerstrafrechts eher selten anzutreffen sind.

*Rogall*<sup>206</sup> und *Schmitz*<sup>207</sup> leiten die ihrer Ansicht nach gegebene Straffreiheit des Beteiligten unmittelbar aus „den die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts tragenden Prinzipien“ ab. Eine unmittelbare Übernahme dieser Überlegung erscheint zunächst schon auf Grund der vorhandenen Unterschiede zwischen dem Tatbestand des § 370 AO und den Tatbeständen des Umweltstrafrechts bedenklich. Darüber hinaus ergeben sich gegen diese Überlegung auch systematische Bedenken: Weil die Norm des § 370 AO durch das materielle Zollrecht konkretisiert werden muss und erst durch die Konkretisierung die Reichweite des Straftatbestands festgelegt wird, ist eine ausdrückliche, für den Beteiligten feststehende und belastbare Regelung zur Festlegung der Strafbarkeit notwendig.

Möglicherweise kann aber für den Tatbestand des § 370 AO die folgende prinzipielle Überlegung weiterführen: Der Tatbestand des § 370 AO bedarf – wie dargestellt – der Konkretisierung durch die Normen des materiellen Zollrechts. Wenn die Behörde, die für die Überwachung der Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften zuständig ist, ihrerseits die Verletzung dieser Vorgaben aktiv duldet, besteht – zumindest in den Fällen, in denen die Behörde sachlich berechtigt wäre, Abweichungen bzw. Ausnahmen von den

---

204 *Weymüller* in Dorsch, Art. 6 ZK, Rn. 38.

205 *Kühl/Lackner*, § 324, Rn. 12; *Fluck*, NuR 1990, S. 202; *Heine*, NJW 1990, S. 2433 f.; *Kühn*, wistra 2002, S. 42.

206 *Rogall*, NJW 1995, S. 924.

207 *Schmitz*, S. 115 f.

zollrechtlichen Vorschriften zuzulassen – keine Notwendigkeit (mehr), diese Vorschriften strafrechtlich noch zu schützen. Trotz der vorgenannten systematischen Bedenken spricht damit der „Gedanke des Wegfalls des Schutzzwecks“ des Straftatbestandes des § 370 AO im Ergebnis für den Eintritt einer Straffreiheit des Beteiligten.

Das OLG Celle hat im zitierten Urteil vom 04.06.1986<sup>208</sup> (zu § 324 StGB) festgestellt, dass „die ausdrückliche Duldung die Rechtswidrigkeit einer Gewässerverunreinigung beseitigt“. Aus dem Beschluss des LG Bonn vom 07.08.1986<sup>209</sup> (ebenfalls zu § 324 StGB) ergibt sich, dass „ausnahmsweise Fälle denkbar sind, in denen das Verhalten einer Behörde (...) nicht nur ein neutrales Dulden darstellt, sondern darüber hinaus für den Adressaten erkennbar zu verstehen gibt, dass die Behörde die Wasserverschmutzung billigend in Kauf nimmt“. Dieses Verhalten soll – im Ergebnis nach beiden Entscheidungen – einer erklärten behördlichen Erlaubnis gleichstehen, die ihrerseits dann rechtfertigende Wirkung entfaltet.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass gute Argumente sowohl für als auch gegen die Annahme einer strafrechtlichen Wirkung einer aktiven Duldung sprechen. Insbesondere hält auch die Rechtsprechung eine begünstigende Wirkung für möglich. Meines Erachtens muss sich zumindest aufgrund des von der Behörde selbst geschaffenen Vertrauenstatbestandes eine strafrechtlich begünstigende Wirkung für den Beteiligten ergeben. Es wäre mit rechtsstaatlichen Erwägungen kaum vereinbar, dass eine Behörde den Beteiligten durch die aktive Duldung geradezu verleitet, seine Vorgehensweise dieser Duldung anzupassen, dieser sich jedoch mit seiner Handlung unmittelbar einer Strafbarkeit ausgesetzt sieht.

### **cc) Wirkungsweise der „aktiven Duldung“**

Bejaht man diese Möglichkeit einer strafrechtlich begünstigenden Wirkung der aktiven Duldung, stellt sich die Frage, auf welche Weise eine „aktive Duldung“ zu Gunsten des Beteiligten wirkt.

#### **(1) Ausschluss des objektiven Tatbestandes**

Nach den zitierten gerichtlichen Entscheidungen sollte – wie dargestellt – durch die aktive Duldung die Rechtswidrigkeit der Straftat entfallen; die aktive Duldung sollte einer „konkludenten Genehmigung“ gleichkommen. Für den Straftatbestand des § 324 StGB erscheint dieser Ansatz nachvollziehbar, da dort die behördliche Genehmigung rechtfertigend wirkt und sich

---

208 S. Fußnote 149.

209 S. Fußnote 149.

eine Rechtfertigung stets auch aus den Umständen des Einzelfalls, dem Verhalten des Betroffenen und damit „konkludent“ ergeben kann.

Für den Straftatbestand des § 370 AO müsste jedoch aus dieser Entscheidung gefolgert werden, dass der objektive Tatbestand nicht erfüllt ist, da hier die Bewilligung nicht rechtfertigend, sondern tatbestandsausschließend wirkt. Dies aber widerspricht den dargestellten systematischen Erwägungen, insbesondere auch der Vorgabe, dass die Bewilligungen in Schriftform erteilt werden müssen, um formwirksam zu sein, da der Straftatbestand (erst noch) durch die förmlich erteilte und wirksam gewordene Bewilligung konkretisiert werden muss<sup>210</sup>.

## (2) Rechtfertigungsgrund

Da nach dem Vorstehenden ein Ausschluss des Tatbestandes nicht vorliegen kann, ist zu erwägen, ob eine durch aktive Duldung „konkludent“ erteilte (und so formunwirksame) Bewilligung auch einen Rechtfertigungsgrund darstellen könnte. Es stellt sich insoweit also die Frage, ob für eine abweichende Annahme der „gesollten Handlung“<sup>211</sup> bei der Rechtswidrigkeitsprüfung Raum bleibt, wenn die materiell-rechtlichen Vorgaben eben nicht (wirksam) modifiziert worden sind und nur eine konkludent erteilte Bewilligung bzw. allenfalls eine aktive Duldung vorliegt.

Der Überlegung widerspricht zunächst, dass die Bewilligung – zumindest die förmlich erteilte – stets am bzw. noch vor dem objektiven Tatbestand des § 370 AO ansetzt und – wie dargelegt – auch ansetzen muss. Für ein Ansetzen im Rahmen der Rechtswidrigkeit der Tat ergibt sich im Wortlaut der Norm kein Anhaltspunkt mehr; andere Rechtfertigungsgründe zu Gunsten des Beteiligten sind insoweit nicht ersichtlich. Demgegenüber könnte jedoch nach dem Sinnzusammenhang durchaus vertreten werden, dass die ursprünglich geforderte, strafrechtlich sanktionierte Handlung / Unterlassung gerade aufgrund der (konkludenten) Bewilligung und des Wegfalls des Schutzzwecks der Strafvorschrift nicht (mehr) „gesollte Handlung“ ist. Auch ist eine „konkludente Bewilligung“ bzw. eine „aktive Duldung“ gerade keine „förmliche Bewilligung“, so dass eine abweichende Rechtsfolge nachvollziehbar und begründet wäre.

Nach allgemeiner Meinung ergibt sich eine Rechtfertigung grundsätzlich tatbestandlichen Verhaltens daraus, dass der dem Tatbestand zu Grunde liegenden Gebots- bzw. Verbotsnorm in der konkreten Situation andere Vorschriften gegenüberreten, die das Gebot bzw. das Verbot im Einzelfall auf-

---

210 Siehe Seiten 102 ff.

211 Siehe Seite 13.

heben oder zumindest nicht wirksam werden lassen, indem sie das rechtsgutverletzende Verhalten ausnahmsweise gestatten oder teilweise sogar gebieten<sup>212</sup>.

Eine solche „ausnahmsweise Gestattung“ durch die Behörde könnte z.B. im Fall der Mitteilung gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 2 ZK-DVO vorliegen. Diese Möglichkeit der (vorläufigen) Gestattung einer Vorgehensweise ist vom Zollkodex bzw. der Durchführungsverordnung vorgesehen. Wenn die zollrechtlichen Bestimmungen aber schon selbst eine „Vorab-Gestattung“ zulassen, so muss der Beteiligte, der danach handelt, nach den Vorgaben der Definition durch die „ausnahmsweise Gestattung“ gerechtfertigt sein.

Diese Überlegung erscheint mir verallgemeinerungsfähig: Bewegt sich die Behörde (noch) im Rahmen der ihr von Zollkodex und Durchführungsverordnung eingeräumten Möglichkeiten, so handelt sie stets innerhalb des „eigentlichen Bewilligungsverfahrens“ zur Modifikation der zollrechtlichen vorgesehenen Gegebenheiten (in Gestalt von Antrag und Bewilligung sowie ggf. Widerruf und Rücknahme). In diesen Fällen hat sie von Gesetzes wegen die Möglichkeit, (ausnahmsweise) auf die Einhaltung der zollrechtlichen Vorgaben zu verzichten. Zumindest wenn sie diesen Verzicht auch ausdrücklich gegenüber einem Beteiligten ausspricht, ohne eine förmlich wirksame Bewilligung zu erteilen, so muss dieser durch diese behördliche Duldung im Rahmen der zollrechtlichen Vorschriften strafrechtlich gerechtfertigt sein.

Für diese verallgemeinernde Überlegung spricht nach meiner Auffassung auch eine „de maiore ad minus“-Argumentation: Zwar liegt die (erforderliche) Bewilligung noch nicht förmlich vor, jedoch erlaubt die Behörde unter Bezugnahme auf die demnächst zu erteilende Bewilligung die Vorgehensweise schon vorab. Die „Vorab-Bewilligung“ stellt somit ein „Minus“ im Verhältnis zur Bewilligung selbst dar; wenn die Bewilligung den objektiven Tatbestand beseitigt, dann kann die „Vorab-Bewilligung“ die Rechtswidrigkeit als „Minus“ beseitigen.

### **(3) Strafausschließungsgrund**

Duldet die Behörde „außerhalb“ der ihr von Zollkodex und Durchführungsverordnung eingeräumten Möglichkeiten eine Vorgehensweise, so kann nach meiner Auffassung ein Rechtfertigungsgrund nicht (mehr) vorliegen. Hier liegt insoweit auch keine „Vorab-Gestattung“ als „Minus“ gegenüber der zu erteilenden Bewilligung (mehr) vor, woran sich ein „Außer-Kraft-Setzen“ eines Gebots festmachen ließe, sondern nur noch eine „schlichte aktive Dul-

---

212 Lackner/Kühl, Vor § 32 StGB, Rn. 2; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 4.

„dung“. Insbesondere handelt die Behörde auch „außerhalb des rechtlich eingegrenzten Bewilligungsverfahrens“.

In dieser Situation halte ich die Annahme eines (persönlichen) Strafausschließungsgrundes für angemessen, da die Duldung nur das Verhalten des persönlich Betroffenen / Verpflichteten betreffen kann. Für diese Vorgehensweise spricht meines Erachtens eine weitere „de maiore ad minus“-Argumentation, da ein Strafausschließungsgrund als „Minus“ zum Rechtfertigungsgrund erst dann zum Tragen kommt, wenn eine vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft begangene Straftat vorliegt. Zudem tragen auch systematische Erwägungen das gefundene Ergebnis: Die Behörde handelt – wie gezeigt – außerhalb des förmlichen Bewilligungsverfahrens; ihr stehen – im Unterschied z.B. zu der Situation des Art. 507 Abs. 1 Satz 2 ZK-DVO – keine gesetzlichen Möglichkeiten zur Verfügung, die Vorgehensweise des Beteiligten „offiziell“ zu gestatten. Insoweit unterscheiden sich die Situationen doch stark voneinander, so dass eine abweichende Rechtsfolge eintreten muss.

Nach alledem wirkt eine „aktive Duldung“ einer Behörde für den Fall, dass gesetzlich normierte Duldungsmöglichkeiten ergriffen werden, zu Gunsten des Beteiligten rechtfertigend. Ist dies jedoch nicht (mehr) der Fall, kann eine „aktive Duldung“ nur noch strafausschließend wirken.

### **b) Irrtümliche Annahme einer „aktiven Duldung“**

Was geschieht, wenn der Beteiligte irrig annimmt, seine Vorgehensweise sei aufgrund einer „aktiven Duldung“ der Behörde gestattet? Die Folgen dieses Irrtums hängen meines Erachtens von dem genauen Bezugspunkt des Irrtums des Beteiligten ab:

#### **aa) Irrtümliche Annahme einer wirksamen Bewilligung**

Nimmt der Beteiligte anlässlich der „aktiven Duldung“ der Behörde irrig an, sein Verhalten sei in der konkreten Situation z.B. durch eine ihm wirksam erteilte Bewilligung gestattet, welche die maßgeblichen zollrechtlichen Pflichten modifiziert hat, so stellt sich die Frage, ob in diesem Irrtum (erneut) ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB zu sehen ist.

Zuvor wurde bereits dargestellt, dass ein Tatbestandsirrtum vorliegt, wenn sich der Beteiligte über die Wirksamkeit der ihm erteilten Bewilligung irrt. Nichts anderes kann dann aber für die hier betrachtete Fallvariante gelten: Auch hier nimmt der Beteiligte an, ihm sei eine (wirksame) Bewilligung erteilt worden, wenn auch z.B. nur im Rahmen einer aktiven Duldung; er kennt das Erfordernis der Bewilligung und berücksichtigt dies bei seiner Vorgehensweise. Er irrt sich jedoch über deren Wirksamkeit. Wenn somit aber – wie zuvor – erneut ein Tatbestandsirrtum vorliegen muss, so entfällt

wiederum gemäß § 16 StGB der Vorsatz, so dass auch hier eine (vorsätzliche) Straftat nicht vorliegen kann. Ggf. kann sich der Täter allerdings der Ordnungswidrigkeit einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO schuldig gemacht haben.

### **bb) Irrtümliche Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung**

Wenn sich der Beteiligte vorstellt, sein Verhalten sei auf Grund einer rechtfertigenden aktiven Duldung (s. oben) der zuständigen Behörde gestattet, so hat er erkannt, dass die grundsätzlich erforderliche Bewilligung nicht vorliegt. Der Beteiligte weiß somit, dass die maßgeblichen zollrechtlichen Pflichten nicht modifiziert sind. Er irrt sich folglich nicht (mehr) über ein Merkmal des Straftatbestandes, sondern stellt sich nur noch in Gestalt der (rechtfertigenden) aktiven Duldung Umstände vor, die ihn gerechtfertigt sein ließen.

Ein solcher Erlaubnistatbestandsirrtum führt nach der in Rechtsprechung und Literatur wohl herrschenden Auffassung der „eingeschränkten Schuldtheorie“ analog § 16 StGB zum Entfall des Vorsatzes und damit zu der Konsequenz, dass (nur noch) eine Fahrlässigkeitstat geahndet werden kann<sup>213</sup>. Folgt man dieser Ansicht, so bleibt der Beteiligte auch in dem Fall straflos, in dem er irrig eine rechtfertigende „aktive Duldung“ zu seinen Gunsten annimmt.

### **cc) Irrtümliche Annahme einer straffausschließenden aktiven Duldung**

Auch in dieser Sachverhaltsvariante hat der Beteiligte erkannt, dass keine Bewilligung vorliegt, die seine zollrechtlichen Pflichten modifiziert. Er geht auch nicht irrig vom Vorliegen einer solchen Bewilligung aus. Vielmehr ist der Beteiligte der Auffassung, seine Vorgehensweise sei auf Grund einer aktiven Duldung der Behörde straflos; er irrt sich über das Vorliegen eines (persönlichen) Straffausschließungsgrundes.

In ihrer Kommentierung begründen sowohl *Cramer/Sternberg-Lieben* als auch *Lenckner* ausführlich, weshalb sie – entgegen anderen Ansichten – für den Bereich der persönlichen Straffausschließungsgründe einen Irrtum für beachtlich halten<sup>214</sup>, wobei sich diese Auffassung ausdrücklich gegen bisher

---

213 BGHSt 2, S. 236; 3, S. 12; 31, S. 287; OLG Hamburg, MDR 1975, S. 331; OLG Zweibrücken, NZWehrR 1986, S. 129; BayObLG, NJW 1955, S. 1848; OLG Düsseldorf, NStZ 1994, S. 343; OLG Hamm, NJW 1987, S. 1035; Kühl/Lackner, § 16, Rn. 14; *Rudolphi* in SK, § 16, Rn. 10 ff.; *Puppe* in NK, § 16, Rn. 156; Roxin, S. 52, 62; Backmann, JuS 1972, S. 652; *Joecks* in MK § 16, Rn. 91 f.; *Hirsch* in Eser/Perron, S. 33.

214 *Cramer/Sternberg-Lieben* in Schönke/Schröder, § 16 StGB, Rn. 34; *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 132.

ergangene Rechtsprechung und andere Literatur-Stimmen stellt<sup>215</sup>: Anders als im Bereich der objektiven Strafflosigkeitsbedingungen – mit denen von der Rechtsprechung die persönlichen Strafaufhebungsgründe verglichen wurden – stelle sich der Täter vor, sich auf Grund bestimmter, ihn persönlich begünstigender Umstände nicht strafbar zu machen. Der Irrtum über (persönliche) Strafausschließungsgründe sei daher eher der Motivationslage im Schuldbereich als dem Bereich objektiver Strafbarkeitsbedingungen zuzuordnen. Für solche „im Schuldbereich des Täters wurzelnden Privilegierungen zur Strafflosigkeit“ sei ein Irrtum beachtlich.

Nach meiner Meinung ist der Ansicht von *Cramer/Sternberg-Lieben* und *Lenckner* – zumindest für den Bereich des Zollstrafrechts – zu folgen, da sich zusätzlich die konkrete zollrechtliche Situation in folgendem Punkt von der „allgemeinen strafrechtlichen Situation“ unterscheidet:

Für den hier zu betrachtenden Irrtum des Beteiligten muss die Behörde selbst (irgend-) einen Anschein für die „aktive Duldung“ gesetzt haben, da ohne einen (staatlich zurechenbaren) Anschein ein Irrtum des Beteiligten über das Vorliegen einer „aktiven Duldung“ nicht möglich wäre. Wenn die (zuständige) Behörde aber einen ihr zurechenbaren staatlichen Anschein für eine „aktive Duldung“ gesetzt hat, muss sie aber meiner Meinung nach auch – zumindest nach den Grundsätzen von Treu und Glauben – die Konsequenzen dieses Anscheins gegen sich gelten lassen<sup>216</sup>.

Nach alledem ist – wenn man der hier dargestellten Ansicht folgt – auch der Irrtum des Beteiligten über das Vorliegen einer aktiven Duldung, die zu einem Strafausschließungsgrund führt, beachtlich und bewirkt im Ergebnis die Strafflosigkeit des Beteiligten.

### **c) Irrtümliche Annahme einer „passiven Duldung“**

Schließlich könnte der Beteiligte auch irrtümlich annehmen, sein Verhalten bzw. seine Vorgehensweise sei „passiv geduldet“ und er sei aus diesem Grund straflos.

Eine „passive Duldung“ verschafft dem Beteiligten – wie auf S. 118 schon dargestellt – strafrechtlich keine Begünstigung. Wenn aber eine passive Duldung selbst keine für den Beteiligten positiven Auswirkungen hat, dann

---

215 BGHSt 23, S. 281; *Hirsch* in LK, vor § 16 StGB, Rn. 228; Roxin, S. 904; Fischer/Tröndle, § 16 StGB, Rn. 24.

216 Ob ein solcher Irrtum dann tatsächlich vorliegt, ist Tatfrage. Es wird insoweit zu untersuchen sein, ob und in welchem Umfang die Behörde ihr zurechenbare Anscheinsmomente gesetzt hat, so dass der Beteiligte sich tatsächlich darüber irren konnte, sein Verhalten bzw. seine Vorgehensweise sei „aktiv geduldet“.

muss auch die irrtümliche Annahme einer passiven Duldung strafrechtlich unbeachtlich sein.

## **C. Zweites Problemfeld: Inhaltliche Vorgaben und Nebenbestimmungen**

Auch wenn der Verwaltungsakt erstmalig wirksam geworden ist, können weitere verwaltungsrechtliche und damit auch strafrechtliche „Probleme“ auftreten. Diese können auf der Überschreitung des Genehmigungsinhalts oder dem Verstoß gegen Nebenbestimmungen beruhen.

### **I. Verwaltungsrechtliche Grundlagen**

#### **1. Inhaltliche Vorgaben der Bewilligung**

Die inhaltlichen Vorgaben definieren und konkretisieren die Bewilligung<sup>217</sup>. Sie bestimmen z.B. den Inhaber der Bewilligung und legen fest, für welche Waren bzw. Erzeugnisse diese verwandt werden kann<sup>218</sup>.

#### **2. Nebenbestimmungen**

Nebenbestimmungen treten – wie es der Begriff bedeutet – (selbständig) neben den Inhalt der Bewilligung und treffen zusätzliche Regelungen, die wiederum Auswirkungen auf die Bewilligung haben<sup>219</sup>.

##### Beispiele:

*Zur Bewilligung eines Anschreibeverfahrens wird eine Verpflichtung zur Abgabe von ergänzenden Zollanmeldungen angeordnet.*

*Es wird dem Bewilligungsinhaber auferlegt, der Behörde unverzüglich alle Änderungen von für die Erteilung der Bewilligung relevanten tatsächlichen Voraussetzungen anzuzeigen.*

*Die Bewilligung einer buchmäßigen Trennung wird von der gemeinsamen Lagerung der betreffenden Vormaterialien „abhängig gemacht“.*

*Die Bewilligung soll bis zu einem bestimmten Zeitpunkt „gültig“ sein.*

---

217 Vgl. z.B. nur Art. 274 Satz 1, 1. Anstrich ZK-DVO, Art. 526 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO.

218 Soweit *Weymüller* in Dorsch, Art. 9 ZK, Rn. 30, die Anordnung, nur Waren bestimmter KN-Codenummern in das bewilligte Verfahren aufzunehmen, als eine Nebenbestimmung ansieht, so muss dieser Auffassung entgegengetreten werden: Eine solche Anordnung muss, auch wenn sie als „Verpflichtung“ formuliert ist, (schon) zum notwendigen Inhalt der Bewilligung gehören, da nur durch diese Anordnung die (notwendige) Bestimmung der Reichweite der Bewilligung erfolgen kann.

219 *Henke* in Witte, Art. 87, Rn. 1.



Bereits an diesen unterschiedlichen Beispielen wird deutlich, dass Nebenbestimmungen sehr häufig zu finden sind. Gleichzeitig wird auch schon durch diese wenigen Beispiele ersichtlich, dass die rechtliche Einordnung der Art der einzelnen Nebenbestimmungen durchaus schwierig sein kann: Mehr noch: Während die Anordnung einer „Gültigkeitsdauer“ unschwer als Befristung der Bewilligung erkannt werden kann, könnte die Vorgabe einer gemeinsamen Lagerung von Vormaterialien zur buchmäßigen Trennung entweder eine Bedingung oder eine Verpflichtung oder evtl. sogar eine Inhaltsbestimmung zur Bewilligung darstellen. Die rechtliche Einordnung der konkreten Vorgabe der Behörde zur Bewilligung muss nach alledem sehr sorgfältig erfolgen, da die (korrekte) Bestimmung nicht nur auf die zollrechtlichen, sondern vor allem auch auf die strafrechtlichen Konsequenzen für den Beteiligten unmittelbare Auswirkungen hat.

Im Folgenden sollen die Begriffe der „Inhaltsbestimmung“ und der „Nebenbestimmung“ entsprechend den genannten Definitionen verwandt werden; d.h. es wird vorausgesetzt, dass die Vorgabe der Behörde zur Bewilligung rechtlich zutreffend als Inhalts- bzw. Nebenbestimmung eingeordnet ist<sup>220</sup>.

### **a) Zulässigkeit von Nebenbestimmungen**

#### **aa) Zulässigkeit einer „Verpflichtung“**

Die (grundsätzliche) Zulässigkeit der Anordnung einer „Verpflichtung“ zur Bewilligung ist im Zollrecht nicht gesetzlich geregelt. Dennoch setzt Art. 9 Abs. 2 ZK bereits nach seinem Wortlaut zumindest die Möglichkeit der Anordnung einer Verpflichtung voraus, wenn in der Vorschrift ein Widerruf einer Entscheidung erlaubt wird, wenn die Person, an die sie gerichtet ist, einer ihr durch die Entscheidung auferlegten „Verpflichtung“ nicht nachkommt. Es sind auch keine Literaturstimmen ersichtlich, die die Zulässigkeit der Anordnung von „Verpflichtungen“ in Frage stellen.

Der zollrechtliche Begriff der „Verpflichtung“ in Art. 9 Abs. 2 ZK entspricht dem Begriff der „Auflage“ im Sinne des § 120 Abs. 1 Nr. 4 AO<sup>221</sup>, so dass diese Vorschrift zumindest als Ermächtigungsgrundlage herangezogen werden kann, soweit dem Zollkodex eine solche nicht entnommen werden könnte.

---

220 Diese Vorgabe gilt insbesondere für die sog. „modifizierende Auflage“, die keine „echte Nebenbestimmung“ zum Verwaltungsakt bzw. Bewilligung darstellt, sondern vielmehr inhaltliche Regelungen für den Beteiligten trifft, vgl. hierzu Maurer, § 12, Rn. 9, 12.

221 *Kauffmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 9 ZK, Rn. 6; *Alexander* in Witte, Art. 9 ZK, Rn. 8.

## **bb) Zulässigkeit eines „Widerrufsvorbehalts“**

Die (grundsätzliche) Zulässigkeit der Anordnung einer Nebenbestimmung „Widerrufsvorbehalt“ zur Bewilligung ist im Zollrecht nicht geregelt. Vielmehr ergibt sich die Möglichkeit eines Widerrufs jeder begünstigenden Entscheidung unmittelbar aus Art. 9 Abs. 1 ZK<sup>222</sup>. Nach dieser Vorschrift wird eine begünstigende Entscheidung widerrufen oder geändert, wenn (...) eine oder mehrere der Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind.

Nach alledem steht jede begünstigende zollrechtliche Entscheidung unter einem „gesetzlichen Widerrufsvorbehalt“; der ausdrücklichen Anordnung einer Nebenbestimmung dieses Inhalts gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO bedarf es demnach grundsätzlich nicht.

## **cc) Zulässigkeit weiterer Nebenbestimmungen**

Auch die Zulässigkeit der Anordnung weiterer Nebenbestimmungen (z.B. Befristung, Bedingung) ist im Zollrecht ebenfalls nicht gesetzlich geregelt; es ergeben sich jedoch – ähnlich der Anordnung des „gesetzlichen Widerrufsvorbehalts“ in Art. 9 Abs. 1 ZK – z.B. aus verschiedenen zollrechtlichen Vorschriften unmittelbar Befristungen<sup>223</sup>. Durch diese gesetzlichen Normen werden zwar Vorgaben angeordnet, die zu beachten sind; jedoch ergeben sich aus ihnen keine Ermächtigungsgrundlagen für Nebenbestimmungen zu Bewilligungen. Erst aus der nationalen Vorschrift des § 120 AO ergibt sich eine Ermächtigungsgrundlage für weitere Nebenbestimmungen.

Fraglich ist dann aber, ob und ggf. inwieweit § 120 AO auf Bewilligungen im Rahmen des Gemeinschaftszollrechts angewandt werden kann. Für die Anordnung einer „Auflage“ nach der nationalen Vorschrift des § 120 Abs. 2 Nr. 4 AO dürfte aufgrund der zollrechtlich vorgegebenen Zulässigkeit der „Verpflichtung“ kein Bedarf bestehen. Soweit dann für die Nebenbestimmung des Widerrufsvorbehalts gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO deren Anwendbarkeit unter Hinweis auf den „gesetzlichen Widerrufsvorbehalt“ in Art. 9 ZK diskutiert wird<sup>224</sup>, so werden die strafrechtlichen Ausführungen zeigen, dass eine Entscheidung in die eine oder andere Richtung strafrechtlich ohne Auswirkung bleibt.

Wenn sodann – über die vorhandenen zollrechtlichen Vorgaben hinaus – weitere bzw. „echte“ Nebenbestimmungen gemäß § 120 AO in Gestalt der

---

222 Kaufmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 9 ZK, Rn. 5; Alexander in Witte, Art. 9 ZK, Rn. 2.

223 Z.B. Art. 507 Abs. 3 und 4 ZK.

224 Ausführlich zum Meinungsstand: Gellert, S. 106.

Befristung (Nr. 1), der Bedingung (Nr. 2) und des Auflagenvorbehalts (Nr. 5) angeordnet werden sollen, stehen dem keine zollrechtlichen Vorgaben entgegen.

## **b) Zollrechtliche Wirkungen von Nebenbestimmungen**

### **aa) Bedingungen, Befristungen**

Eine Befristung macht den Beginn bzw. das Ende der Wirksamkeit der Bewilligung von einem bestimmten Zeitpunkt abhängig<sup>225</sup>. Eine Bedingung hingegen liegt vor, wenn angeordnet ist, dass die Bewilligung erst wirksam wird oder außer Kraft tritt, wenn ein (in der Bewilligung genanntes) ungewisses zukünftiges Ereignis eintritt<sup>226</sup>.

Anders ausgedrückt: Die Befristungen und Bedingungen suspendieren die Wirksamkeit der Bewilligung; d.h. soweit Bedingungen bzw. Befristungen reichen, ist die Bewilligung zollrechtlich unwirksam<sup>227</sup>.

### **bb) Verpflichtungen / Auflagen**

Die „Verpflichtung“ zur Bewilligung ist die wohl am häufigsten angeordnete Nebenbestimmung zu einer Bewilligung im Bereich des Zollrechts. Kaum eine Bewilligung ergeht ohne ergänzende Verpflichtungen. „Klassische Auflagen“ sind z.B. die Verpflichtungen zur Führung von Bestandsaufzeichnungen, zur Abgabe ergänzender Sammelzollanmeldungen und zur Anzeige der Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse.

In rechtlicher Hinsicht enthält die Auflage zwar weitere Vorgaben für den Inhaber der Bewilligung, sie hebt jedoch deren Wirksamkeit nicht auf; im Unterschied zur Bedingung / Befristung suspendiert sie die Wirksamkeit der Bewilligung nicht<sup>228</sup>.

### **cc) Sonstige Nebenbestimmungen**

Weitere Nebenbestimmungen sind der Widerrufsvorbehalt gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO und der Auflagenvorbehalt gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 5 AO. Beide Nebenbestimmungen bedürfen inhaltlich wohl keiner ausführlichen Erläuterung, da sich der Regelungsgehalt schon aus den Bezeichnungen selbst ergibt. Im Hinblick auf die rechtlichen Auswirkungen dieser Nebenbestimmungen kann allerdings festgehalten werden, dass sowohl Widerrufs-

---

225 Brockmeyer in Klein, § 120 AO, Rn. 4.

226 Brockmeyer in Klein, § 120 AO, Rn. 5.

227 Maurer, § 12, Rn. 8, 12.

228 arg. ex Art. 9 Abs. 2 ZK; so auch Weymüller in Dorsch, Art. 9 ZK, Rn. 35; Brockmeyer in Klein, § 121 AO, Rn. 8; Maurer, § 12, Rn. 9, 12.

vorbehalt als auch Auflagenvorbehalt die Wirksamkeit der Bewilligung nicht beeinflussen<sup>229</sup>.

## **II. Strafrechtliche Folgen bei Überschreitung des Bewilligungsinhalts**

Zunächst sollen die strafrechtlichen Auswirkungen betrachtet werden, die sich ergeben, wenn der Inhalt der Bewilligung missachtet wird.

### **1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Jede Bewilligung kann – so auch nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät – nur zur Straffreiheit führen, soweit die Bewilligung reicht<sup>230</sup>. Ist die konkrete Vorgehensweise von der Bewilligung nicht erfasst, liegt für diese Handlung eben keine Bewilligung vor<sup>231</sup>, so dass Straflosigkeit nicht eintreten kann.

### **2. Überprüfung**

Eine Überprüfung des vorstehenden Ergebnisses unter Berücksichtigung der Besonderheit, dass die zollrechtliche Bewilligung schon vor dem strafrechtlichen Tatbestand wirkt, kommt zu keinem anderen Resultat:

#### Beispiele:

*Eine Bewilligung erlaubt die Anwendung der „buchmäßigen Trennung“ für Vormaterialien der HS-Position 55.03 zur Herstellung von Garnen der HS-Position 55.09. Wenn nun Vormaterialien anderer HS-Positionen verwandt oder Garne anderer HS-Positionen hergestellt werden, ist die Vorgehensweise von der Bewilligung nicht mehr umfasst.*

*Eine Bewilligung erlaubt die Beendigung von Versandverfahren für Waren bestimmter Zolltarifnummern. Für andere als in der Bewilligung genannte Zolltarifnummern gilt die Bewilligung nicht.*

Ist also eine Vorgehensweise des Beteiligten von der erteilten Bewilligung nicht (mehr) erfasst, so liegt für das konkrete Verhalten keine Bewilligung vor, durch welche die zollrechtlichen Vorgaben im Sinne des Beteiligten modifiziert werden könnten. Insoweit kommt eine Strafbarkeit in Betracht.

---

229 Maurer, § 12, Rn. 7 f. und 14.

230 Cramer/Heine in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 324 ff. StGB, Rn. 17b.

231 Siehe Seite 114.

### **3. Vorsätzlicher Verstoß gegen den Bewilligungsinhalt**

Überschreitet ein Beteiligter vorsätzlich den Inhalt der Bewilligung, kommt ihm deren begünstigende Wirkung zwangsläufig nicht zu Gute, da das konkrete Verhalten des Beteiligten eben nicht von der Bewilligung gedeckt ist. Er macht sich also im Ergebnis einer vorsätzlichen Straftat schuldig.

### **4. Irrtum über den Bewilligungsinhalt**

Irrt sich der Beteiligte über den Inhalt der ihm erteilten Bewilligung, so irrt er sich (erneut) über die Reichweite der den Straftatbestand des § 370 AO konkretisierenden materiell-rechtlichen Vorgaben. Ein solcher Irrtum stellt nach den vorhergehenden Ausführungen einen Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB dar, der zur Straflosigkeit des Beteiligten führt.

## **III. Strafrechtliche Folgen bei Missachtung von Nebenbestimmungen**

Welche strafrechtlichen Konsequenzen treten ein, wenn der Beteiligte ihm auferlegte Nebenbestimmungen zur erteilten Bewilligung missachtet?

### **1. Befristung, Bedingung**

Befristungen und Bedingungen beeinflussen – wie einleitend dargestellt – unmittelbar die Wirksamkeit der Bewilligung, sei es dass sie die Wirksamkeit hinauszögern oder ab einem bestimmten Zeitpunkt entfallen lassen.

#### **a) Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät entfällt – wie dargestellt – mit dem Entfall der Wirkung der Bewilligung auch die strafrechtliche Wirkung, so dass ab dem Zeitpunkt, in dem Befristung bzw. Bedingung eingreifen, wieder eine Strafbarkeit in Betracht kommt.

#### **b) Überprüfung**

Auch die Überprüfung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät ergibt, dass sich der Beteiligte wieder strafbar machen kann: Zollrechtlich entfällt mit dem Eintritt von Befristung oder Bedingung die begünstigende Wirkung der Bewilligung, ohne dass es deren förmlicher Aufhebung bedarf. Wird aber die Bewilligung gegenstandslos und somit wirkungslos, kann diese auch strafrechtlich nicht (mehr) begünstigend wirken.

#### **c) Vorsätzlicher Verstoß gegen Bedingung / Befristung**

Verstößt ein Beteiligter vorsätzlich gegen eine Bedingung oder Befristung der Bewilligung, kommt ihm deren begünstigende Wirkung zwangsläufig nicht zu Gute, da das konkrete Verhalten des Beteiligten eben noch nicht

bzw. nicht mehr von der Bewilligung gedeckt ist. Er macht sich also im Ergebnis einer vorsätzlichen Straftat schuldig.

#### **d) Irrtum des Beteiligten**

Irrt sich der Beteiligte über Inhalt oder Reichweite einer Befristung oder Bedingung, so irrt er sich auch in dieser Konstellation über die konkrete Reichweite des Straftatbestandes des § 370 AO, da er sich einmal mehr über den Steueranspruch selbst irrt. Im Ergebnis liegt somit erneut ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB vor. Die Annahme eines (strafbaren) Versuchs muss daher zumindest wegen des auf Grund des Irrtums des Beteiligten fehlenden Vorsatzes ausscheiden.

### **2. Verpflichtungen / Auflagen**

Ein Verstoß gegen Verpflichtungen zur Bewilligung bewirkt – wie bereits dargestellt – keinen „automatischen Wegfall“ ihrer Wirkung, sondern hat lediglich die Möglichkeit eines Widerrufs der Bewilligung zur Folge.

#### **a) „Allgemeine“ Verpflichtungen**

Zunächst können von der Zollverwaltung „allgemeine Verpflichtungen“ zur Bewilligung statuiert werden. Als „allgemeine Verpflichtungen“ sollen hier zunächst alle Verpflichtungen mit Ausnahme der Pflicht zur Anzeige von Änderungen bzgl. der Bewilligungsvoraussetzungen bezeichnet werden, da die letztgenannte Pflicht nach ihrem Inhalt zumindest zollrechtlich eine eigenständige Pflicht zur Abgabe von Erklärungen begründet.

##### **aa) Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Wenn trotz eines Verstoßes gegen eine Verpflichtung bzw. eine Auflage die Wirksamkeit der Bewilligung nicht entfällt, so muss die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für diesen Fall vorsehen, dass eine Strafbarkeit nicht eintreten kann.

##### **bb) Überprüfung**

Die Überprüfung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät ergibt eine Bestätigung des vorstehenden Ergebnisses: Solange die ursprüngliche zollrechtliche Pflicht, die den Straftatbestand des § 370 AO konkretisierte und die durch die Bewilligung geändert bzw. weggefallen war, ohne den Widerruf der Bewilligung aufgrund des Verstoßes noch nicht (wieder) besteht, beinhaltet die Erklärung eines Beteiligten weder unrichtige noch unvollständige Angaben; auch die Nicht-Abgabe einer Erklärung kann nicht pflichtwidrig sein. Demgemäß ergibt sich auch ohne die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät eine Straflosigkeit.

### cc) **Vorsätzlicher Verstoß gegen allgemeine Verpflichtungen / Auflagen**

Es wurde zuvor dargelegt, dass die (vorsätzliche) Verwendung einer (vorsätzlich) auf unlautere Weise erlangten Bewilligung nicht zu einer Strafbarkeit des Beteiligten wegen vollendeter Abgabenhinterziehung führen kann. Maßgeblicher Grund für diese Schlussfolgerung war die Tatsache, dass die Bewilligung zu Gunsten des Beteiligten trotz ihrer Rechtswidrigkeit noch immer Wirksamkeit entfaltet. Da die Bewilligung – wie gezeigt – jedoch auch bei einem Verstoß gegen Verpflichtungen und Auflagen wirksam bleibt, muss auch in diesem Fall konsequenterweise eine Strafbarkeit wegen vollendeter Abgabenhinterziehung ausscheiden. Zu untersuchen bleibt demnach (lediglich), ob sich der Beteiligte durch die (vorsätzliche) Nicht-Erfüllung von Auflagen oder Verpflichtungen eines Versuchs einer Abgabenhinterziehung schuldig machen kann.

Ungeachtet der Fragen, ob ein strafbarer untauglicher Versuch vorläge und ob bzw. wann der Beteiligte unmittelbar zu seinem strafbaren Versuch ansetzte, müsste sich der Beteiligte, da er – wie dargestellt – vorsätzlich handeln muss, zumindest vorgestellt haben, durch die Nicht-Erfüllung der Verpflichtungen und Auflagen den Tatbestand der Abgabenhinterziehung zu verwirklichen. Eine Strafbarkeit wegen Zollhinterziehung durch das vorsätzliche Verwenden einer auf unlautere Weise erlangten und insoweit rechtswidrigen Bewilligung wurde zuvor wegen des fehlenden Vorsatzes des Beteiligten zur Begehung einer Abgabenhinterziehung verneint, da eine „Zusammenrechnung der Einzelakte“ nicht erfolgen konnte / durfte<sup>232</sup>.

Wenn diese Annahme aber zutreffend ist, so liegt der Rückschluss nahe, dass auch durch die spätere vorsätzliche Verwendung der zwar nicht auf unlautere Weise erlangten, aber entgegen den zu ihr erteilten Verpflichtungen und Auflagen verwandten Bewilligung gleichsam erst recht objektiv keine Strafbarkeit des Beteiligten eintreten kann, da diese noch immer Wirksamkeit entfaltet (auch wenn er in dieser Sachverhaltsvariante nicht aktiv handelt, sondern gebotene Handlungen unterlässt). Zudem müsste dem Beteiligten, der Verpflichtungen und Auflagen (vorsätzlich) nicht einhält, zusätzlich unterstellt werden, dass er durch die vorsätzliche Nicht-Einhaltung der Verpflichtungen und Auflagen auch vorsätzlich Abgaben hinterzieht.

Dieser Schluss erscheint mir jedoch verfehlt, insbesondere da – wie schon dargestellt – durch die Nichteinhaltung von Verpflichtungen und Auflagen die Wirksamkeit der Bewilligung eben nicht entfällt. Zusätzlich steht der Widerruf der Bewilligung für den Fall der Nichteinhaltung von Auflagen

---

232 Siehe Seiten 92 ff.

und Verpflichtungen ausweislich des Wortlauts von Art. 9 Abs. 2 ZK (nur) im Ermessen der bewilligenden Behörde, so dass ein solcher Verstoß keinen „automatischen Widerruf“ der Bewilligung zur Folge hätte<sup>233</sup>. Wenn denn dann die Bewilligung aufgrund des Verstoßes gegen Verpflichtungen und Auflagen widerrufen wird, so wirkt der Widerruf – wie schon dargestellt – (erst) ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe und damit sicher nicht zurück auf den Zeitpunkt des Verstoßes des Beteiligten gegen die Verpflichtung bzw. gegen die Auflage.

Nach alledem kann dem Beteiligten, der (nur) Verpflichtungen und / oder Auflagen missachtet, nicht unterstellt werden, dass er (gleichzeitig auch) vorsätzlich Abgaben hinterzieht, so dass in Ermangelung des Vorsatzes zur Straftat insoweit eine Strafbarkeit wegen eines Versuchs der Steuerhinterziehung gemäß §§ 370, 369 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 22, 23 StGB ausscheiden muss.

#### **dd) Irrtum des Beteiligten**

Verstöße des Beteiligten aufgrund eines Irrtums über die Verpflichtungen zur Bewilligung müssen strafrechtlich irrelevant sein, da sich der Beteiligte – wie zuvor dargestellt – schon durch einen vorsätzlichen Verstoß gegen „allgemeine Verpflichtungen“ nicht strafbar machen kann. Die Annahme eines (strafbaren) Versuchs muss dann zumindest im Ergebnis wegen des infolge des Irrtums fehlenden Vorsatzes ausscheiden.

#### **b) Sonderfall: Anzeigeverpflichtung**

Es existiert jedoch ein wichtiger Sonderfall aller möglichen Verpflichtungen zur Bewilligung: die Anzeigeverpflichtung betreffend solche Umstände, die ihrerseits Grundlage bzw. Voraussetzung für die Erteilung der Bewilligung gewesen sind<sup>234</sup>.

#### **aa) Grundsätzlicher Verstoß**

Nach den obigen Ausführungen käme grundsätzlich keine Strafbarkeit des Beteiligten in Betracht, da ein Verstoß gegen eine Nebenbestimmung für die Behörde lediglich eine Widerrufsmöglichkeit begründet, nicht aber die Wirksamkeit der Bewilligung beseitigt.

---

233 So auch *Weymüller* in Dorsch, Art. 9 ZK, Rn. 28, 31.

234 Eine Verpflichtung bzw. Auflage dieser Art („Anzeigeverpflichtung“) findet sich regelmäßig in den behördlich erteilten Bewilligungen, soweit nicht schlicht auf die Vorschrift des Art. 87 Abs. 2 ZK hingewiesen wird. Die Behörde verlangt auf diese Weise von dem Beteiligten Auskunft über sich verändernde Umstände, die Grundlage bzw. Voraussetzung der ursprünglichen Entscheidung zur Bewilligung gewesen sind und insoweit Einfluss auf die Rechtmäßigkeit der Bewilligung haben.



## **bb) „Neue Strafbarkeit“**

Fraglich ist, ob sich der Beteiligte, dem mit der Nebenbestimmung eine „neue Erklärungspflicht“ auferlegt wird, sich durch die Missachtung dieser Nebenbestimmung bei einem dadurch bedingten Eintritt einer Verkürzung von Abgaben „neu strafbar“ machen kann<sup>235</sup>.

### **(1) Verstoß gegen Erklärungspflicht**

Unzweifelhaft dürfte sein, dass die gemäß Art. 87 Abs. 2 ZK bestehende gesetzliche oder eine durch die Behörde gesetzte Anzeigeverpflichtung als Auflage zur Bewilligung für den Beteiligten eine eigene Erklärungspflicht beinhaltet. Wenn es der Behörde möglich ist, im Rahmen bestimmter Voraussetzungen auf die Einhaltung von zollrechtlichen Pflichten zu verzichten, dann muss es ihr auch möglich sein, die maßgeblichen Voraussetzungen für den Verzicht stetig zu kontrollieren. Zum Zwecke dieser Kontrolle dem Beteiligten – auch über Art. 87 Abs. 2 ZK hinaus<sup>236</sup> – eine Anzeigeverpflichtung bzgl. sich verändernder Umstände aufzuerlegen, begegnet keinen Bedenken.

### **(2) Anzeige- bzw. Erklärungspflicht i.S.d § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**

Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist nur dann erfüllt, wenn der Beteiligte die Finanzbehörde (pflichtwidrig) über „steuerlich erhebliche Tatsachen“ in Unkenntnis gelassen hat. Demgemäß müssten die veränderten Gegebenheiten, über die sich der Beteiligte nach der Verpflichtung in der Bewilligung zu erklären hat, steuerlich erheblich sein.

Steuerlich erheblich sind – nach der eingangs erwähnten Definition – alle Tatsachen, die zur Ausfüllung eines Besteuerungstatbestandes herangezogen werden müssen<sup>237</sup>. Maßgeblicher Besteuerungstatbestand ist im Bereich des Zollrechts regelmäßig die Einfuhr von Waren. Sämtliche hier interessierenden Bewilligungen beeinflussen den Besteuerungsvorgang bzw. dessen Durchführung, sei es als Verlagerung des Besteuerungsortes oder des Besteuerungszeitpunkts oder sei es als vollständiger Verzicht auf die Besteuerung. Die Tatsachen, die für die Erteilung einer Bewilligung maßgeblich

---

235 Allein die Nichteinhaltung dieser Pflicht gemäß Art. 87 Abs. 2 ZK stellt bereits eine Ordnungswidrigkeit gemäß § 382 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 30 Abs. 5 Nr. 2 ZollV dar. Hier soll weitergehend der Fall untersucht werden, in dem aufgrund der Unterlassung der Mitteilung / Anzeige Abgaben nicht erhoben werden, die in Folge einer ordnungsgemäßen Mitteilung und des daraus resultierenden Widerrufs der Bewilligung hätten erhoben werden können.

236 Henke in Witte, Art. 87 ZK, Rn. 1.

237 Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 130.

sind, haben zudem zumindest mittelbar auch zollrechtliche Konsequenzen, da dem Beteiligten durch die Bewilligung ein Vorgehen gestattet wird, das ohne die Bewilligung nicht gestattet wäre und zum Entstehen einer Zollschuld führte.

Nach alledem handelt es sich bei der Erklärungspflicht auch um eine i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO relevante Pflicht, da sich der Beteiligte über steuerlich erhebliche Tatsachen zu erklären hat.

### **(3) Taterfolg**

Fraglich ist allerdings, ob durch die Nichterfüllung der Anzeigepflicht der notwendige Taterfolg in Gestalt einer Abgabenverkürzung eintreten kann. Nach den vorstehenden Ausführungen zu den Rechtsfolgen einer wirksam gewordenen Bewilligung kann noch nicht einmal die Tatsache, dass die später verwandte Bewilligung auf unlautere Weise erlangt worden ist, zu einer Strafbarkeit des Beteiligten führen. Auch im Falle eines Verstoßes gegen eine Anzeigeverpflichtung bleibt die Bewilligung wirksam und muss demgemäß ebenfalls zur Straffreiheit führen.

Der Verstoß gegen die Auflage selbst kann – wie auch die Erlangung der Bewilligung auf unlautere Weise – noch keinen Taterfolg herbeiführen, da zur Herbeiführung einer abgabenrechtlichen Konsequenz die Bewilligung erst noch verwandt werden muss. Der Verstoß gegen eine Anzeigeverpflichtung kann also rechtlich keine anderen Auswirkungen haben als die Erlangung einer Bewilligung auf unlautere Weise<sup>238</sup>, so dass der Beteiligte straflos bleiben muss. Auf die vorstehenden Ausführungen wird verwiesen.

Allerdings mehr noch: Es gibt nicht nur keine § 330 d Nr. 5 StGB oder § 34 Abs. 8 AWG entsprechende Vorschrift für den Bereich des Steuer- und Zollstrafrechts; vielmehr müsste für diese Fallkonstellation per Gesetz angeordnet sein, dass die begünstigende Wirkung der wirksam gewordenen Bewilligung mit dem Wegfall der Bewilligungsvoraussetzungen vollständig entfällt. Dies ist aber ersichtlich nicht der Fall, so dass zumindest keine Verkürzung von Abgaben eintreten kann, wenn der Beteiligte eine von der Behörde angeordnete Anzeigeverpflichtung missachtet.

### **cc) Vorsätzlicher Verstoß gegen Anzeigeverpflichtung**

Entsprechend den vorherigen Darstellungen zur Verwendung der auf unlautere Weise erlangten Bewilligungen kann ein vorsätzlicher Verstoß des Beteiligten gegen eine auferlegte Anzeigeverpflichtung, die – wie soeben dargestellt – in Ermangelung des Taterfolgs in Gestalt der Zollverkürzung nicht

---

238 Siehe Seiten 73 ff., insb. Seiten 77 ff.

zu einer (vollendeten) Zollhinterziehung führen kann, jedoch einen strafbaren Versuch der Steuerhinterziehung darstellen.

Nach herrschender Ansicht setzt zur Verwirklichung eines Unterlassungsdelikts an, wer nach seiner Vorstellung von der Tat das Rechtsgut schon in eine akute, konkrete bzw. unmittelbare Gefahr gebracht hat und die erste Möglichkeit zur Rettung des Rechtsguts hat verstreichen lassen<sup>239</sup>.

Unter Berücksichtigung dieser Definition des unmittelbaren Ansatzens der herrschenden Meinung ist festzuhalten, dass der Beteiligte mit der Nichteinhaltung der Anzeige-Verpflichtung zumindest eine Chance zur Rettung des Rechtsgutes hat verstreichen lassen, da die Behörde gemäß Art. 9 Abs. 1 ZK die erteilte Bewilligung ohne Ermessen widerrufen muss, wenn eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht mehr vorliegen.

Gleichwohl ist – wie gezeigt – die Bewilligung auch noch nach der Nichteinhaltung der Anzeigeverpflichtung wirksam; auch die dann rechtswidrig gewordene Bewilligung beeinflusst – wie dargestellt – nach wie vor die maßgeblichen zollrechtlichen Vorgaben und Pflichten, so dass sämtliche Angaben des Beteiligten materiell-rechtlich noch immer richtig bzw. vollständig sind und das Unterlassen der Abgabe von Erklärungen durch den Beteiligten nicht pflichtwidrig sein kann.

Weiter erscheint fraglich, ob das geschützte bzw. zu rettende Rechtsgut durch die Nicht-Erfüllung der Anzeigeverpflichtung eine konkrete und unmittelbare Beeinträchtigung erfährt. Das Rechtsgut wird bereits durch den Eintritt der Ereignisse bzw. der Umstände, die Auswirkungen auf die ursprüngliche Rechtmäßigkeit der Bewilligung haben, in Gefahr gebracht. Eine weitergehende Gefährdung des Rechtsgutes durch die Nicht-Anzeige des Beteiligten findet aber selbst dann nicht statt, wenn der Beteiligte selbst z.B. aufgrund eigener Handlung für den geänderten Umstand verantwortlich ist.

In der Literatur wird vertreten, dass sich durch das zu betrachtende Unterlassen des Beteiligten die Gefahr für das Rechtsgut vergrößern muss, um ein unmittelbares Ansetzen zum Versuch annehmen zu können<sup>240</sup>. Genau diese Voraussetzung ist jedoch durch das Unterlassen einer Anzeige nicht erfüllt. Zudem hat der Beteiligte den weiteren Kausalverlauf noch immer in der Hand: Er entscheidet selbst, ob er seine (rechtswidrig gewordene) Bewilligung später verwendet oder nicht.

---

239 BGHSt 40, 257, 271; *Hillenkamp* in LK, § 22 StGB, Rn. 142 ff.; *Rudolphi* in SK, vor § 13 StGB, Rn. 51; *Eser* in Schönke/Schröder, § 22 StGB, Rn. 50; Otto, JA 1980, S. 645.

240 *Hillenkamp* in LK, § 22 StGB, Rn. 145 ff.; *Zaczyk* in NK, § 22, Rn. 64; *Eser* in Schönke/Schröder, § 22 StGB, Rn. 51.

In diesem Sinn kann eine konkrete, unmittelbare Gefahr für das Rechtsgut jedoch erst dann bestehen, wenn die Bewilligung verwandt wird, d.h. wenn sie zur Erlangung einer Abgabenvergünstigung vorgelegt wird. Ansonsten käme es bei der Annahme eines unmittelbaren Ansetzens bzw. einer konkreten, unmittelbaren Gefahr bereits mit der Nicht-Einhaltung der Anzeigeverpflichtung auch zu einem „dauernden Versuch“, der sich ggf. über eine sehr lange Zeit hinziehen kann. Dies aber kann so nicht angemessen sein; erst recht nicht, wenn der Beteiligte – wie erwähnt – den weiteren Ablauf des Geschehens immer in der eigenen Hand hält, da er selbst über die spätere Verwendung der rechtswidrigen Bewilligung entscheidet.

Schließlich wird sich der Täter auch nicht vorstellen, durch die Nicht-Einhaltung der Anzeigeverpflichtung (schon) den Tatbestand zu verwirklichen, insbesondere da (erneut) die Verwendung der Bewilligung erforderlich ist, um die Verkürzung der Abgaben i.S.d. § 370 AO herbeizuführen. Wollte man dem Beteiligten diesen Vorsatz unterstellen, wäre der Beteiligte auch dann strafbar, wenn er der Anzeigeverpflichtung nicht nachkommt, jedoch die rechtswidrig gewordene Bewilligung (aus welchem Grund auch immer) nicht mehr verwendet.

Die hier zu betrachtende Situation unterscheidet sich von der Situation, in welcher der Beteiligte nach dem Erlangen der Bewilligung auf unlautere Weise die Bewilligung verwendet, nur durch den Zeitpunkt des Eintritts der Rechtswidrigkeit der Bewilligung; das Verhalten des Beteiligten gegenüber der Behörde ist identisch: Der Beteiligte täuscht die Behörde über das Vorliegen der Bewilligungsvoraussetzungen; in der ersten Variante im Vorhinein, in der letzteren Variante im Nachhinein. Es ist kein Grund ersichtlich, der eine Ungleichbehandlung der Beteiligten rechtfertigen könnte.

Nimmt man also die „Zweiteilung“ des Geschehensablaufs – wie schon für die Variante des Erlangens der Bewilligung auf unlautere Weise – mit bzw. aufgrund den oben dargestellten Erwägungen (S. 79 ff.) ernst, so muss die Annahme eines Versuchs der Abgabenhinterziehung gemäß § 370 AO erneut ausscheiden, da das Rechtsgut noch nicht unmittelbar bzw. konkret gefährdet ist, da es (erst) durch den (späteren) Gebrauch der Bewilligung unmittelbar bzw. konkret gefährdet ist und durch die (zeitlich noch spätere) behördliche Gewährung der in diesem Sinne rechtswidrigen Abgabenvergünstigung verletzt ist.

#### **dd) Irrtum des Beteiligten**

Wenn eine Strafbarkeit des Beteiligten schon bei vorsätzlicher weiterer Verwendung der Bewilligung trotz geänderter Verhältnisse, über die der Beteiligte hätte aufklären müssen, nach den vorstehenden Darstellungen nicht in

Betrachtet kommt, so muss ein schlichter Irrtum über den Entfall der Voraussetzungen für die Bewilligung oder die Anzeigeverpflichtung immer straflos sein.

### **3. Sonstige Nebenbestimmungen**

Die sonstigen denkbaren Nebenbestimmungen (Widerrufs- und Auflagenvorbehalt gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 3 bzw. 5 AO) führen – unabhängig von der bereits erwähnten Problematik der Anwendbarkeit eines Widerrufsvorbehalts – zollrechtlich nicht zum Entfall der Wirksamkeit der Bewilligung.

#### **a) Strafrechtliche Konsequenzen**

Wenn schon eine Verpflichtung bzw. Auflage (noch) nicht zum Entfall der Wirkung der Bewilligung führen kann, so kann der behördliche Vorbehalt, zu einem späteren Zeitpunkt eine Auflage anordnen zu können, erst recht nicht zum Entfall der Strafbarkeit führen. Entsprechendes muss auch für einen Widerrufsvorbehalt gelten. Wenn sich die Behörde nur vorbehält, unter bestimmten Voraussetzungen eine Bewilligung zu widerrufen, kann deren Wirksamkeit der Bewilligung bis zu dem zukünftigen Widerruf nicht beeinträchtigt sein. Somit kommt auch bei der Anordnung eines Widerrufsvorbehalts eine Strafbarkeit nicht in Betracht.

#### **b) Vorsätzlicher Verstoß gegen sonstige Nebenbestimmungen**

Es wurde zuvor schon dargelegt, dass ein (vorsätzlicher) Verstoß gegen unmittelbar geltende Auflagen bzw. Verpflichtungen nicht zu einer Strafbarkeit des Beteiligten führen kann und insoweit auch kein strafbarer Versuch der Straftat gegeben sein kann, da die ursprüngliche Bewilligung noch immer wirksam ist und zu Gunsten des Beteiligten für Straffreiheit sorgt. Erst recht kann sich der Beteiligte auch dann nicht strafbar machen, wenn sich die Behörde (lediglich) vorbehält, bei bestimmten Verhaltensweisen des Beteiligten die Bewilligung zu widerrufen oder nachträglich Auflagen anzuordnen.

#### **c) Irrtum des Beteiligten**

Verstöße eines Beteiligten aufgrund eines schlichten Irrtums über sonstige Nebenbestimmungen zur Bewilligung müssen strafrechtlich irrelevant sein, da sich der Beteiligte – wie dargestellt – schon durch einen vorsätzlichen Verstoß gegen sonstige Nebenbestimmungen nicht strafbar machen kann. Die Annahme eines (strafbaren) Versuchs muss dann zumindest wegen des infolge des Irrtums fehlenden Vorsatzes ebenfalls ausscheiden.

## **D. Zusammenfassung zum dritten Teil**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für den Bereich des Zollstrafrechts zwar „auf den ersten Blick“ direkt anwendbar erscheint, jedoch nach hier vertretener Ansicht (nur) unter Berücksichtigung einer Besonderheit bzw. fortentwickelt übernommen werden kann: Es ist in allen Konstellationen ergänzend zu überprüfen, ob die Gesetzessystematik des Zollstrafrechts, insbesondere im Zusammenhang mit der Wirkung der Bewilligung noch „vor dem Straftatbestand“, eine von der allgemein entwickelten Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät abweichende Beurteilung gebietet.

Die erste „Richtungsentscheidung“ im Hinblick auf die Auswirkungen von „Mängeln der Bewilligung“ fällt dann – in Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät – mit deren Wirksamkeit. Ist die Bewilligung erst einmal wirksam geworden, so beseitigt diese den objektiven Tatbestand des § 370 AO, sogar wenn der Beteiligte die Bewilligung auf unlautere Weise erlangt hat. Auch ein strafbarer Versuch einer Zollhinterziehung kann in diesem Fall nicht vorliegen. Ist die Bewilligung hingegen nichtig, nicht wirksam geworden oder wird sie unwirksam, hat dies grundsätzlich eine Strafbarkeit des Beteiligten zur Folge, wenn nicht ausnahmsweise aufgrund einer „aktiven Duldung“ der Finanzbehörde Straffreiheit eintreten kann, sei es als rechtfertigende oder als persönlich straffausschließende aktive Duldung.

Ein Irrtum eines Beteiligten betreffend die Richtigkeit bzw. die Vollständigkeit seiner Angaben, die materiell-zollrechtliche Rechtslage, aus der sich Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben ergeben, und insbesondere ein Irrtum betreffend die ihm obliegenden Erklärungspflichten stellt regelmäßig einen Tatbestandsirrtum dar, der gemäß § 16 StGB zur Straflosigkeit führt. Ggf. kann zu Gunsten des Beteiligten aber auch die Annahme eines Erlaubnistatbestandsirrtums oder eines Irrtums über persönliche Strafausschließungsgründe in Betracht kommen, wenn der Beteiligte irrig annimmt, sein Verhalten sei auf Grund einer (möglichen) rechtfertigenden aktiven Duldung bzw. (nur) auf Grund einer straffausschließenden aktiven Duldung gestattet.

Ein „reiner außerzollrechtlicher Rechtsirrtum“ betreffend eine Bewilligung jedoch kann einen Verbotsirrtum bedingen, der nur bei (selten anzunehmender) Unvermeidbarkeit zur Straflosigkeit des Beteiligten führt. Dies wäre z.B. der Fall, wenn sich der Irrtum des Täters nicht (mehr) auf ein normatives Tatbestandsmerkmal, sondern (nur noch) auf eine rechtliche Wertung außerhalb des Tatbestandsmerkmals oder die Bewertung der Tat bezieht.

Weiterhin muss sorgfältig zwischen inhaltlichen Vorgaben und Nebenbestimmungen differenziert werden. Eine Überschreitung des Bewilligungsinhalts hat zur Folge, dass für das konkrete Verhalten keine Bewilligung vorliegt, weshalb dem Beteiligten hier unmittelbar eine Strafbarkeit droht. Gleiches gilt für einen Verstoß gegen Bedingungen oder Befristungen zur Bewilligung.

Verstößt der Beteiligte jedoch „nur“ gegen andere Nebenbestimmungen, insbesondere eine behördliche Verpflichtung / Auflage, wird zwar eine Grundlage für den Widerruf der Bewilligung geschaffen, jedoch bleibt die Bewilligung bis zum Widerruf wirksam, so dass eine Strafbarkeit – auch bei fortgesetzter Verwendung der (rechtswidrig gewordenen) Bewilligung – nicht eintreten kann.

Normiert die Behörde zur Bewilligung eine Verpflichtung zur Anzeige von Veränderungen der tatsächlichen Gegebenheiten, so stellt diese „neue Pflicht“ eine steuerstrafrechtlich relevante Erklärungspflicht i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Die Verletzung der Pflicht allein, d.h. lediglich ein Verstoß gegen eine Anzeigeverpflichtung ohne die (weitere) Nutzung der Bewilligung, kann jedoch nicht zu einer Verkürzung von Abgaben führen, so dass eine Zollhinterziehung nicht vollendet werden kann. Auch wegen eines Versuchs einer Zollhinterziehung kann sich der Beteiligte nicht strafbar machen.





## Vierter Teil: Strafbarkeit bei Widerruf / Rücknahme der Bewilligung

Untersucht werden soll nun, wie sich Widerruf gem. Art. 9 ZK und Rücknahme gemäß Art. 8 ZK strafrechtlich auswirken<sup>241</sup>.

### A. Verwaltungsrechtliche Grundlagen

Darzustellen ist vor der strafrechtlichen Würdigung der Sach- und Rechtslage, wie sich Widerruf und Rücknahme der Bewilligung gemäß Art. 8 bzw. Art. 9 ZK in zollrechtlicher Hinsicht auswirken.

#### I. Anwendungsbereich der Vorschriften

Art. 8 und 9 ZK verdrängen die Widerrufs- und Rücknahmevorschriften des nationalen Rechts zunächst für deren Anwendungsbereich, d.h. ausweislich des Wortlauts der Vorschriften für Widerruf bzw. Rücknahme von begünstigenden Entscheidungen; für den Widerruf bzw. die Rücknahme belastender Entscheidungen jedoch sind die nationalen Vorschriften (hier §§ 130 f. AO bzw. §§ 48 ff. VwVfG) maßgeblich<sup>242</sup>. Da es sich bei den zu betrachtenden Bewilligungen stets um „begünstigende Entscheidungen“ handeln muss, können nur Art. 8 und Art. 9 ZK gelten, für die Anwendung nationalen Rechts für Widerruf und Rücknahme bleibt kein Raum.

#### II. Rechtsnatur von Widerruf und Rücknahme

Der Widerruf einer Bewilligung gem. Art. 9 ZK sowie die Rücknahme einer Bewilligung gem. Art. 8 ZK sind Entscheidungen der Zollverwaltung, die eigenständig angreifbar sind. Der Widerruf einer Entscheidung gem. Art. 9 ZK beseitigt die Wirkung der Bewilligung „ex nunc“<sup>243</sup>, d. h. vom Zeitpunkt des Widerrufs an in die Zukunft. Die Rücknahme gemäß Art. 8 ZK bewirkt

---

241 Die Konsequenzen der Unwirksamkeit / Nichtigkeit einer Bewilligung gem. Art. 10 ZK i.V.m. einer nationalen Vorschrift wurden bereits im Rahmen von Punkt B. des dritten Teil dieser Arbeit (Strafbarkeit bei „Mängeln der Bewilligung“) erörtert. Insoweit bedarf es an dieser Stelle der Arbeit keiner weiteren Ausführungen zu Art. 10 ZK.

242 *Friedrich* in Schwarz/Wockenfoth, Art. 8 ZK, Rn. 1; *Alexander* in Witte, vor Art. 8 ZK, Rn. 1.

243 Art. 9 Abs. 4 ZK; *Weymüller* in Dorsch, Art. 9 ZK, Rn. 42.

den Wegfall der zurückgenommenen Entscheidung „ex tunc“, d. h. rückwirkend vom Zeitpunkt deren Erteilung an<sup>244</sup>.

### **III. Wirksamkeit von Widerruf und Rücknahme**

Wie die Bewilligung selbst müssen Widerruf und Rücknahme als zollrechtliche „Entscheidungen“ gem. Art. 6 Abs. 2 ZK bekanntgegeben werden. Demnach werden Widerruf und Rücknahme wie die Bewilligung selbst mit deren Bekanntgabe wirksam, gegebenenfalls auch zu einem späteren Zeitpunkt, wenn dies im Widerruf angeordnet ist.

Bereits aus dem Wortlaut von Art. 8 ZK ergibt sich, dass der Zurücknahme der Bewilligung rückwirkende Wirkung zukommt, vgl. Art. 8 Abs. 3 ZK. Nach dieser Vorschrift gilt die Rücknahme ab dem Zeitpunkt, zu dem die zurückgenommene Entscheidung ergangen ist. Für den Fall des Widerrufs ergibt sich Vorstehendes aus Art. 9 Abs. 4 ZK, wonach der Widerruf der Entscheidung mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe wirksam wird.

Ausdrücklich ist hier in Art. 9 Abs. 4 Satz 2 ZK auch die Möglichkeit vorgesehen, die Entscheidung zu einem späteren Zeitpunkt „wirksam“ werden zu lassen, wobei mit dem Begriff „Wirksamkeit“ an dieser Stelle nur die „innere Wirksamkeit“ gemeint sein kann, da der Widerruf selbst bereits rechtlich existent ist, damit „äußere Wirksamkeit“ erlangt hat und folglich auch ab diesem Zeitpunkt bereits angefochten werden kann und ggf. auch muss. Lediglich die (inneren) Rechtsfolgen des (nach wie vor wirksamen) Widerrufs treten erst ab dem im Widerruf genannten Zeitpunkt ein.

### **IV. Die Rechtsbehelfe gegen Widerruf und Rücknahme**

Mit dem Einspruch gegen die zollrechtliche Entscheidung von Rücknahme oder Widerruf wird das sog. Rechtsbehelfsverfahren eingeleitet. In diesem wird die Rechtmäßigkeit der Entscheidung selbst überprüft. Bleibt dieses erfolglos, ist Klage bei dem zuständigen Finanzgericht zu erheben.

Gemäß Art. 7 ZK haben weder Einspruch noch Klage eine aufschiebende Wirkung, d.h. die belastende Wirkung von Widerruf und Rücknahme wird erst und nur mit einer stattgebenden Entscheidung über den Einspruch oder die Klage beseitigt. Nach allgemeiner Auffassung jedoch stellt die Einlegung des Einspruchs eine Zulässigkeitsvoraussetzung für Anträge dar, mit

---

244 Art. 8 Abs. 3 ZK; Weymüller in Dorsch, Art. 8 ZK, Rn. 35.

denen die Vollziehbarkeit von Widerruf und Rücknahme beeinflusst werden soll<sup>245</sup>.

## V. Vollziehbarkeit von Widerruf und Rücknahme

Während der Begriff der Wirksamkeit (lediglich) beschreibt, ob die angesprochene Entscheidung „rechtlich existent“ ist (äußere Wirksamkeit) und inhaltliche Regelungen entfaltet (innere Wirksamkeit), so ist nach übereinstimmender, allgemeiner Meinung für die Durchsetzung der Entscheidung, insbesondere die Durchsetzung von Widerruf und Rücknahme, mehr als nur die innere und äußere Wirksamkeit erforderlich: Zu fragen ist, ob die (wirksam gewordene) Entscheidung auch „vollziehbar“ ist, wobei die vielfältigen Theorien zur „Vollziehbarkeit“ eines Verwaltungsakts an dieser Stelle nicht wiedergegeben werden können.

Allen Theorien ist gemein, dass die Wirksamkeit eines Verwaltungsakts zwar Voraussetzung für dessen Vollziehbarkeit ist, diese Vollziehbarkeit aber unabhängig von dessen Wirksamkeit beseitigt werden kann. Mit der Vollziehbarkeit entfällt für den von dem Verwaltungsakt Begünstigten (sei es die Behörde oder sei es der Wirtschaftsbeteiligte selbst) die Möglichkeit, dessen Durchsetzung zu verlangen; der Verwaltungsakt selbst bleibt wirksam<sup>246</sup>. Die vorgenannte Ansicht trägt nicht nur theoretischen, sondern vor allem auch praktischen Erwägungen Rechnung, denn wenn die Wirksamkeit einer Entscheidung z.B. durch die Einlegung von Rechtsmitteln beseitigt werden könnte, müsste die angefochtene Entscheidung auch nach erfolglosem Rechtsmittelverfahren erneut bekannt gegeben werden, da die Wirksamkeit des Verwaltungsakts mit dem Rechtsmittel ja beseitigt worden war.

Unzweifelhaft ist die Vollziehbarkeit einer Entscheidung gegeben, wenn der von der Entscheidung Betroffene kein Rechtsmittel gegen die Entscheidung (mehr) einlegen kann oder Rechtsmittel letztinstanzlich und damit rechtskräftig für nicht durchgreifend erachtet worden sind. Ist also der Verwaltungsakt im vorgenannten Sinn „bestandskräftig“, d.h. nicht (mehr) abänderbar, ist die Vollziehbarkeit der Entscheidung gegeben.

Problematisch ist die Situation vielmehr dann, wenn der Betroffene Einwendungen gegen die Entscheidung geltend macht. In dieser Situation bleibt nach dem Vorstehenden der Verwaltungsakt wirksam; für den Zeitraum der Klärung der Frage der Rechtmäßigkeit der Entscheidung muss aber eine

---

245 *Beermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 244 ZK, Rn. 61.

246 BFH, Beschluss vom 03.07.1995, Az. GrS 3/95, BFHE 178, S. 11 = BStBl. 1995/II, S. 730 ff.; *Alexander* in Witte, Art. 244, Rn. 15 a.E. i.V.m. Art. 7, Rn. 3.

Regelung getroffen werden, ob der Betroffene die Entscheidung „bis auf weiteres“ befolgen muss oder eben nicht.

### **1. Grundsatz: Einspruch ohne aufschiebende Wirkung**

Für den Bereich des Zollrechts ordnet Art. 7 ZK ausdrücklich an, dass alle zollrechtlichen Entscheidungen stets sofort vollziehbar sind, wenn nicht die Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK gewährt worden ist. Mit dieser Regelung bestimmt der Zollkodex im Ergebnis, dass die gegen zollrechtliche Entscheidungen eingelegten Rechtsmittel keine aufschiebende Wirkung haben, so dass diese „bis auf weiteres“ zu befolgen sind, wenn die Entscheidungen nicht „in der Vollziehung ausgesetzt“ sind.

Aus dieser Regelung ergibt sich zunächst, dass der von Rücknahme bzw. Widerruf Betroffene sich aktiv gegen Rücknahme bzw. Widerruf zur Wehr setzen muss, da ihn ansonsten die negativen Wirkungen von Rücknahme bzw. Widerruf belasten.

### **2. Aussetzung der Vollziehung**

Um die Vollziehbarkeit von Rücknahme und Widerruf zu beseitigen, bedarf es gem. Art. 7 ZK i.V.m. Art. 244 Abs. 2 ZK der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung (im Folgenden: AdV).

#### **a) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung**

Mit einem Antrag, der allerdings nicht tatbestandliche Voraussetzung der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist<sup>247</sup>, wird üblicherweise das verwaltungsinterne Verfahren über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eingeleitet. Bis zur Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung finden nach den Regelungen im Anwendungserlass Zoll zur Abgabenordnung regelmäßig keine Vollstreckungen statt, es sei denn, dass die Anträge aussichtslos sind, dass diese offensichtlich dazu dienen, das Vollstreckungsverfahren hinauszuzögern oder dass Gefahr im Verzug besteht<sup>248</sup>, dies insbesondere, wenn es sich bei den angefochtenen Entscheidungen um Abgabenbescheide o.ä. handelt. Ein Rechtsanspruch eines Beteiligten auf Gewährung dieses stillschweigend erteilten „Vollstreckungsaufschubs“ besteht allerdings nach der Rechtsprechung nicht<sup>249</sup>. Die aufschiebende Wirkung des Einspruchs und damit die Beseitigung der Vollziehbarkeit der Ent-

---

247 *Beermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 244 ZK, Rn. 40 f.

248 AEAO-Zoll zu § 361, Nr. 2, 3; Abschn. 4 Abs. 4 S. 3 der Vollstreckungsanweisung für die Finanzämter der Landesfinanzverwaltungen; *Weymüller* in Dorsch, Art. 7 ZK, Rn. 25; *Brockmeyer* in Klein, § 251 AO, Rn. 2.

249 Nachweise siehe *Brockmeyer* in Klein, § 251 AO, Rn. 2.

scheidung – bei verbleibender Wirksamkeit des Widerrufs – treten erst mit der tatsächlichen Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ein.

### **b) Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung**

Erst mit der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung erhält der Rechtsbehelf des Einspruchs aufschiebende Wirkung; erst ab diesem Zeitpunkt ist der Widerruf nicht (mehr) vollziehbar. Der Widerruf bleibt aber – wie dargestellt – wirksam.

### **c) Einspruchsverfahren nach Ablehnung der Antrags**

Wird dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht stattgegeben, ergeht ein Ablehnungsbescheid. Dieser beendet seinerseits – sofern stillschweigend Vollstreckungsaufschub gewährt worden ist – diesen Zustand.

Nunmehr kann einerseits gemäß Art. 243 Abs. 1 ZK Einspruch gegen die (belastende) Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung als Verwaltungsakt eingelegt werden, so dass die betroffene Behörde die Rechtmäßigkeit der Ablehnung des Antrags überprüfen kann. Durch den Verweis auf das einzelstaatliche Recht in Art. 245 ZK jedoch ist es dem Betroffenen nicht verwehrt, gegen die Ablehnung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (auch) einen gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei dem zuständigen Finanzgericht zu stellen, Art. 245 ZK i.V.m. § 361 Abs. 5 AO. Diese Kuriosität beruht auf der Besonderheit des nationalen, hier des deutschen Rechts, dass gegen die Ablehnung des Antrags auf Aufsetzung der Vollziehung neben dem Einspruch gleichzeitig ein entsprechender Antrag beim zuständigen Finanzgericht angebracht werden kann. Auch ist nach der Rechtsprechung im genannten Fall kein Subsidiaritätsverhältnis zwischen Einspruchs- und Klageverfahren anzunehmen, so dass für den geschilderten Fall Zollbehörden und Finanzgerichte zeitgleich identische Fälle zu überprüfen haben (!). Nach alledem ist die Einlegung eines Einspruchs gegen die Versagung der Aussetzung der Vollziehung nicht zwingend erforderlich; vielmehr zeigt die Erfahrung, dass das Einspruchsverfahren nach der Ablehnung der Aussetzung regelmäßig erfolglos bleibt, während bei einem gerichtlichen Antrag bislang am Verfahren nicht beteiligte Personen über den Antrag entscheiden.

Nach den verwaltungsinternen Richtlinien gewährt die Finanzverwaltung dem Betroffenen regelmäßig bis zur Entscheidung über den eingelegten Einspruch gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung stillschweigenden bzw. vorläufigen Vollstreckungsaufschub, der allerdings rechtlich weder die Wirksamkeit noch die Vollziehbarkeit des belastenden Verwaltungsakts beseitigt (s. oben).

#### **d) Finanzgerichtliches AdV-Verfahren**

Nach der (erstmaligen) Ablehnung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzverwaltung kann, nach einer ablehnenden Einspruchsentscheidung muss beim zuständigen Gericht die Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

Die Finanzverwaltung gewährt nach ihren Dienstanweisungen üblicherweise (weiter) stillschweigend Vollstreckungsaufschub, solange über den gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht entschieden ist. Auch an dieser Stelle gibt es jedoch keinen verbindlichen Rechtsanspruch auf die Gewährung des stillschweigenden Vollstreckungsaufschubs, so dass „im Fall des Falles“ die Entscheidung nach wie vor vollziehbar ist.

### **B. Strafrechtliche Folgen des Widerrufs der Bewilligung**

#### **I. Zeitraum bis zum Widerruf**

In dem Zeitraum, in dem eine wirksame Bewilligung vorliegt, kann – wie dargestellt – eine Strafbarkeit in Ermangelung des Eintritts der Verkürzung von Abgaben nicht eintreten.

#### **II. Zeitraum zwischen Widerrufsbekanntgabe und Einspruch**

Mit der Bekanntgabe des Widerrufs verliert die erteilte Bewilligung – wie dargestellt – materiell-rechtlich ihre Wirkung für die Zukunft.

##### **1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts kann nach der Bekanntgabe eines Widerrufs eine Strafbarkeit des Beteiligten nicht (mehr) entfallen, da keine begünstigende Bewilligung (mehr) vorliegt, die das Verhalten des Beteiligten legalisieren könnte.

##### **2. Überprüfung**

Berücksichtigt man zur Überprüfung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät die Tatsache, dass die zollrechtliche Bewilligung bereits den Straf tatbestand des § 370 AO konkretisiert und somit schon „vor“ dem objektiven Tatbestand ansetzt, so ergibt sich kein anderes Ergebnis: Die zollrechtlichen Gegebenheiten sind nicht (mehr) wirksam modifiziert, so dass sich der Beteiligte (wieder) strafbar machen kann.

Ist demnach die Bewilligung wirksam widerrufen worden, macht sich der Beteiligte bei einer Handlung entsprechend der (widerrufenen) Bewilligung grundsätzlich strafbar.

### **3. Vorsätzliche Handlung trotz Widerrufs der Bewilligung**

Handelt der Beteiligte vorsätzlich trotz des wirksam gewordenen Widerrufs der Bewilligung (noch immer) entsprechend der widerrufenen Bewilligung, so muss er sich in Ermangelung deren begünstigenden Wirkung strafbar machen.

### **4. Irrtum über den Widerruf der Bewilligung**

Ein Irrtum hinsichtlich des Widerrufs der Bewilligung kann in zwei Fallkonstellationen auftreten: Der Beteiligte kann sich über die Wirksamkeit des Widerrufs oder dessen (rechtliche) Auswirkungen irren.

#### **a) Irrtum über Wirksamkeit des Widerrufs**

Irrt sich der Beteiligte über die materiell-rechtliche Wirksamkeit des Widerrufs der Bewilligung, so kennt er nach den vorstehenden Ausführungen Umstände nicht, die zum gesetzlichen Tatbestand des § 370 AO gehören. Insofern unterliegt er (erneut) einem Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB, der zur Straflosigkeit führt.

#### **b) Irrtum über Wirkung des Widerrufs**

Der Beteiligte kann sich zudem über die rechtliche Wirkung des Widerrufs irren. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Beteiligte der Ansicht ist, die Rechtsbehelfsfrist müsse erst ablaufen, bevor der Widerruf zu befolgen ist, oder wenn er meint, den Widerruf nicht befolgen zu müssen, da er beabsichtigt, demnächst Einspruch einzulegen.

Irrt sich der Beteiligte hier über die zollrechtliche Rechtslage im Hinblick auf die materiell- bzw. zollrechtliche Pflicht zur „Befolgung“ des Widerrufs, so kann er erneut einem Tatbestandsirrtum unterliegen, da er sich über die grundsätzliche zollrechtliche Handlungspflicht irrt<sup>250</sup>. Nimmt er allerdings nur noch irrig an, sein (unverändertes) Verhalten sei trotz des wirksam gewordenen Widerrufs noch immer strafrechtlich ohne Konsequenzen, so kennt der Beteiligte in dieser Situation sämtliche für den Tatbestand des § 370 AO relevanten Umstände, die zur zollrechtlichen Beurteilung der konkreten Situation maßgeblich sind; er nimmt lediglich eine unzutreffende

---

250 Ob ein solcher denkbarer Tatbestandsirrtum dann tatsächlich nach der Vorstellung des Beteiligten vorliegt, bleibt Tatfrage. Sollte die widerrufende Behörde z.B. darauf hingewiesen haben, dass der Widerruf „ab dem Zugang des Widerrufsbescheides“ wirksam ist und dass Rechtsmittel bis zur Gewährung der Aussetzung der Vollziehung die Pflicht zur sofortigen Befolgung des Widerrufs nicht beseitigen, wird (aus tatsächlichen Gründen) kein Raum für die Annahme eines Tatbestandsirrtums zu Gunsten des Täters bleiben.

(straf-) rechtliche Bewertung vor. Demnach kann in dem letztgenannten Fall kein Tatbestandsirrtum (mehr) vorliegen, vielmehr verbleibt die Annahme eines Verbotsirrtums gemäß § 17 StGB.

### **III. Zeitraum des Rechtsbehelfsverfahrens**

Wird Einspruch (und ggf. später Klage) gegen den Verwaltungsakt eingelegt, hat dieser nach den dargestellten Grundsätzen keine aufschiebende Wirkung, d.h. der Widerruf bleibt bis zu dessen Aufhebung wirksam und vollziehbar.

#### **1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Wenn der Einspruch allein keine Auswirkung auf die Wirksamkeit einer Bewilligung hat, so kann dieser nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät nicht zur Straflosigkeit des Beteiligten führen.

#### **2. Überprüfung**

Keine anderweitige Würdigung ergibt sich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die zollrechtlichen Bewilligungen schon den Straftatbestand modifizieren und insoweit schon „vor“ dem objektiven Tatbestand wirken: Da der Einspruch gegen einen Widerruf einer Bewilligung nicht zur Folge hat, dass die entzogene Begünstigung wieder gewährt wird bzw. dass die zollrechtlichen Modifikationen erneut eintreten, kommt ein Ausschluss der Strafbarkeit des Beteiligten nicht in Betracht.

#### **3. Irrtum über die Wirkung von Einspruch und Klage**

Nimmt der Beteiligte irrig an, durch seinen Einspruch / seine Klage würden die für ihn nachteiligen Wirkungen des Widerrufs der Bewilligung beseitigt, stellt sich – wie schon bei einem Irrtum über die Auswirkungen des Widerrufs – die Frage, ob ein Tatumstandsirrtum oder ein Verbotsirrtum des Beteiligten vorliegt. Nimmt er durch Einspruch / Klage ihn begünstigende Umstände an, welche die zollrechtlichen Pflichten (erneut) modifizieren oder misst er seinem Einspruch zu Unrecht „nur“ eine zu umfangreiche bzw. „auch“ eine strafrechtliche Wirkung zu?

##### **a) Irrtum über die zollrechtlichen Auswirkungen des Rechtsmittels**

Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass ein Tatbestandsirrtum vorliegt, wenn sich der Beteiligte über normative Tatbestandsmerkmale des § 370 AO oder die durch die Blankett-Verweisung in den Tatbestand einbezogenen zollrechtlichen Normen irrt. Wenn sich der Beteiligte vorstellt, dass (schon) durch die Einlegung des Rechtsbehelfs der Widerruf nicht (mehr) befolgt werden muss, und sich insoweit über die zollrechtliche Wirkung



seines Rechtsmittels irrt, so stellt er sich eine für ihn günstigere materiellrechtliche Situation vor als dies tatsächlich der Fall ist. Somit muss bei einem Irrtum über die zollrechtliche Wirkung eines Einspruchs ein Tatbestandsirrtum vorliegen.

Die Situation unterscheidet sich also im Ergebnis nicht von derjenigen, in der sich der Beteiligte vorstellt, dass ihm eine wirksame Bewilligung erteilt worden ist, wobei in der letztgenannten Situation nach den vorstehenden Darstellungen ein Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB vorliegt. Wenn sich aber die Situationen gleichen, so können und dürfen sich die Rechtsfolgen dieser Irrtümer auch nicht unterscheiden. Auch diese „Kontrollüberlegung“ bestätigt die Meinung, dass ein Irrtum eines Beteiligten über die zollrechtliche Auswirkung seines Einspruchs zu einem Tatbestandsirrtum führen muss.

#### **b) Irrtum über die strafrechtlichen Auswirkungen des Rechtsmittels**

Wenn der Beteiligte zwar weiß, dass ein Rechtsmittel zollrechtlich keine aufschiebende Wirkung besitzt, sich aber vorstellt, nach der Einlegung des Einspruchs könne er die zuvor bewilligte Vorgehensweise (ggf. vorläufig) straflos wieder aufnehmen, so kennt er in der konkreten Situation alle Umstände, die für deren zollrechtliche Beurteilung maßgeblich sind: Er weiß um seine ursprünglichen zollrechtlichen Pflichten und deren Modifikation durch die Bewilligung. Er hat auch zutreffend erkannt, dass die für ihn günstige Wirkung der Bewilligung durch den Widerruf entfallen ist.

Mithin irrt sich der Beteiligte „lediglich“ über die strafrechtliche Wirkung des von ihm eingelegten Einspruchs; er misst ihm eine strafrechtliche Auswirkung zu, die ihm tatsächlich nicht zukommt. Nach alledem kommt hier die Annahme eines Tatbestandsirrtums nicht in Betracht; es kann nur noch ein Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB vorliegen.

### **IV. Auswirkungen der bewilligten Aussetzung der Vollziehung**

Nach der Feststellung, dass ein Einspruch gegen einen Widerruf einer Bewilligung keine strafrechtlichen Auswirkungen hat, verbleibt die Frage, ob und ggf. inwieweit zumindest die bewilligte Aussetzung der Vollziehung durch Finanzbehörde oder Finanzgericht strafrechtliche Wirkungen hat.

Nach den unter Punkt A.IV. dieses vierten Teils dargestellten Grundsätzen beseitigt die bewilligte Aussetzung der Vollziehung zwar die Vollziehbarkeit des angegriffenen Verwaltungsakts, jedoch nicht deren Wirksamkeit. Hierdurch verbleibt es für den Beteiligten im Ergebnis zumindest bis auf weiteres materiell zollrechtlich bei der zuvor erteilten Bewilligung; er kann bis auf weiteres entsprechend der (widerrufenen) Bewilligung vorgehen. Be-

wirkt so die Aussetzung der Vollziehbarkeit bei unveränderter Wirksamkeit des Widerrufs eine strafrechtliche Erlaubnis? Zu dieser Fragestellung finden sich für den Bereich des Zollstrafrechts – trotz intensiver Suche – weder gerichtliche Entscheidungen noch Literaturstimmen.

Die zollrechtlichen Regelungen und Vorgaben können – wie dargestellt – nicht unmittelbar / direkt auf die nationalen strafrechtlichen Vorschriften übertragen werden, insbesondere da den zollrechtlichen Entscheidungen keine unmittelbare strafrechtliche Bedeutung zukommt. Demnach ist nach den Vorschriften und Grundsätzen des nationalen (Straf-)Rechts zu untersuchen, an welchem Punkt die Beseitigung der Vollziehbarkeit von Rücknahme bzw. Widerruf einer Bewilligung, die bzw. der im Ergebnis rechtmäßig ist, strafrechtlich anknüpfen könnte.

### **1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät**

Die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät stellt – wie gezeigt – auf die Wirksamkeit einer Bewilligung ab, um zu einer Straflosigkeit zu gelangen. Ist die Bewilligung hingegen – wie im konkreten Fall – wirksam widerrufen, kommt eine Straflosigkeit nach dieser Theorie nicht (mehr) in Betracht.

### **2. Überprüfung**

Die rechtliche Situation bei der Überprüfung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät erscheint zunächst eindeutig: Die zuvor wirksam erteilte Bewilligung ist wirksam widerrufen; die zuvor begünstigende Modifikation der zollrechtlichen Pflichten ist beseitigt. Durch die spätere Aussetzung der Vollziehung wird – wie schon dargestellt – die Wirksamkeit des Widerrufs der Bewilligung nicht beseitigt. Somit resultiert auch aus der Berücksichtigung der Tatsache, dass die zollrechtliche Bewilligung schon „vor“ dem Tatbestand des § 370 AO ansetzt, keine weitere Begünstigung für den Beteiligten.

### **3. Problemaufriss**

Das gefundene Ergebnis erscheint jedoch gerade in der Fallkonstellation, in der die Behörde dem Beteiligten durch die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ein weiteres Vorgehen entsprechend der (widerrufenen) Bewilligung gestattet, unbillig. Die Situation entspricht insoweit vollständig derjenigen der „aktiven behördlichen Duldung“.

#### **a) Ansatz „Tatbestandsausschluss“**

Ein erster Lösungsansatz für dieses Problem ergäbe sich, wenn man Wirksamkeit und Vollziehbarkeit des Verwaltungsakts in strafrechtlicher Hinsicht gleich behandelte. Dieser Ansatz hätte zur Folge, dass durch die Aussetzung

der Vollziehung „fiktiv nur für die strafrechtliche Betrachtung“ die zollrechtlichen Pflichten doch wieder als modifiziert angesehen werden müssten. Die Strafbarkeit wäre insoweit objektiv ausgeschlossen.

Gegen diesen Lösungsansatz der strafrechtlichen Gleichbehandlung von Wirksamkeit und Vollziehbarkeit von Verwaltungsakten spricht eindeutig, dass sowohl der europäische Gesetzgeber im Zollkodex als auch der deutsche Gesetzgeber in der Abgabenordnung zwischen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit von Verwaltungsakten unterschieden haben und insoweit unterschiedliche Regelungen vorsehen: Die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung beseitigt eben nicht die Wirksamkeit des Widerrufs. Käme der Aussetzung der Vollziehung schon eine strafrechtliche Wirkung zu, verbliebe insoweit kein (strafrechtlicher) Unterschied mehr zwischen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit eines Verwaltungsakts.

Diesem Argument kann jedoch entgegengehalten werden, dass innerhalb der strafrechtlichen Regelungen kein Unterschied zwischen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit von Bewilligungen normiert ist. Auch die Vorschrift des § 370 sieht in ihrem Wortlaut keine eindeutige Regelung für diesen Sachverhalt vor. Es wurde allerdings bereits dargestellt, dass der Blankett-Tatbestand des § 370 AO der Konkretisierung bedarf, die wiederum nur durch die zollrechtlichen Vorgaben selbst vorgenommen werden kann. Insoweit konnte schon zur Bestimmung der Wirkungsweise der Bewilligung nur auf die wirksam gewordene Bewilligung abgestellt werden, was nunmehr dann aber auch bzw. im Umkehrschluss für die wirksam widerrufenen Bewilligung gelten muss. Somit erscheint der Ansatz einer „strafrechtlichen Gleichbehandlung von Wirksamkeit und Vollziehbarkeit“, die zum Ausschluss des objektiven Tatbestands führte, im Ergebnis nicht tragfähig.

### **b) Ansatz „Rechtfertigung“**

Weiter kann daran gedacht werden, die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung des Widerrufs in strafrechtlicher Hinsicht als „rechtfertigende aktive Duldung“ anzusehen. Für diesen Ansatz spricht zunächst, dass die Behörde selbst gleichsam auf die Vollziehbarkeit des Widerrufs und damit aktiv auf die tatsächliche Vollziehung verzichtet. Der Beteiligte muss sich im Umkehrschluss zumindest vorläufig auch weiterhin auf die widerrufenen Bewilligung berufen können. Um in einer Situation wie dieser der Vorgehensweise des Beteiligten eine rechtliche Basis geben zu können, bietet sich meiner Auffassung nach die „strafrechtlich rechtfertigende aktive Duldung“ entsprechend den vorstehenden Ausführungen (z.B. zur „Vorab-Gestattung“ gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 2 ZK) geradezu an.

### **c) Ansatz „persönlicher Strafausschließungsgrund“**

Schließlich könnte die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung auch als (lediglich) „strafausschließende aktive Duldung“ der Finanzbehörde anzusehen sein.

### **d) Stellungnahme**

Da aus der tatsächlichen strafrechtlichen Wirkungsweise der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung erhebliche Konsequenzen resultieren, bedarf es einer Entscheidung.

#### **aa) Ablehnung der Gleichbehandlung von Wirksamkeit und Vollziehbarkeit**

Der zuerst angesprochene Lösungsansatz der strafrechtlichen Gleichbehandlung von Wirksamkeit und Vollziehbarkeit soll auf Grund der oben dargestellten Bedenken, insbesondere bzgl. der gesetzlichen Systematik, die einer solchen Lösung doch evident widerspricht, nicht weiter verfolgt werden. Hingegen erscheinen beide weiteren Ansätze durchaus vertretbar, so dass zumindest der Beteiligte im Ergebnis straflos bleibt. Da sich allerdings im Hinblick auf die weiteren Konsequenzen der Tat und insbesondere für Möglichkeiten weiterer Tatbeteiligung etc. noch gravierende Unterschiede zwischen den Lösungsansätzen ergeben, soll bzw. muss die aufgeworfene Frage doch entschieden werden.

#### **bb) Argumente für die Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung**

Für die Ansicht, dass aus der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung eine rechtfertigende Duldung resultiert, spricht zunächst, dass die behördliche Gewährung einen Verwaltungsakt darstellt, der stets bewusst von der Behörde erlassen werden muss. An diese behördliche Entscheidung nicht nur unmittelbar zollrechtliche, sondern auch strafrechtliche Konsequenzen zu knüpfen, erscheint nachvollziehbar und konsequent, auch wenn sich die zollrechtliche Rechtslage in Gestalt des noch immer wirksamen Widerrufs materiell-rechtlich nicht zu Gunsten des Beteiligten „zurück“ ändert.

Weiter spricht auch die gesetzliche Regelungssystematik für die Annahme einer rechtfertigenden Duldung: Die Aussetzung der Vollziehung ist eine von der Frage der Wirksamkeit des Widerrufs unabhängige Problematik, über die im Rahmen eines gesonderten Bescheides zu befinden ist, vgl. Art. 7, 244 ZK. Darüber hinaus kann die Aussetzung der Vollziehung nicht nur ohne vorherigen Antrag gewährt werden, sondern ist von Amts wegen zu bewilligen, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art. 244

Abs. 2 ZK vorliegen<sup>251</sup>. Aus dieser gesetzlichen Konstruktion im Zollkodex (und auch im nationalen Recht) ergibt sich, dass die Aussetzung der Vollziehung des Widerrufs im Verhältnis zur Bewilligung selbst einer „kleinen Bewilligung“ gleichkommt, auf die sich der Beteiligte bis zur Klärung der Frage nach der Rechtmäßigkeit des Widerrufs in der Hauptsache vorläufig berufen kann. Diese „kleine Bewilligung“ führt zwar nicht zur objektiven Richtigkeit bzw. Vollständigkeit der Angaben und beseitigt objektiv nicht die Pflichtwidrigkeit der Nicht-Abgabe von Erklärungen, jedoch wird dem Beteiligten durch die Behörde „vorläufig gestattet“, weiterhin entsprechend der widerrufenen Bewilligung zu verfahren; die Behörde „duldet aktiv“ im Rahmen ihrer gesetzlichen Möglichkeiten. Die Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung kann meines Erachtens somit als „rechtfertigende behördliche Duldung“ angesehen werden, auf Grundlage derer es strafrechtlich „erlaubt“ ist, sich (vorläufig) auf die entzogene Bewilligung zu berufen.

Eine Rechtfertigung grundsätzlich tatbestandlichen Verhaltens ergibt sich – wie bereits erwähnt – daraus, dass der einem Tatbestand zu Grunde liegenden Gebots- bzw. Verbotsnorm in der konkreten Situation andere Vorschriften gegenüberreten, die das Gebot bzw. das Verbot im Einzelfall aufheben oder zumindest nicht wirksam werden lassen, indem sie das rechtsgutverletzende Verhalten ausnahmsweise gestatten oder teilweise sogar gebieten<sup>252</sup>. So aber liegt der Fall hier: Durch die Aussetzung der Vollziehung wird der Widerruf (vorläufig) außer Kraft gesetzt, der Widerruf wird zwar nicht förmlich, wohl aber gleichsam „faktisch unwirksam“; er muss (vorläufig) nicht „beachtet“ werden.

Soweit die vorgenannte allgemein-strafrechtliche Definition das Entfallen der „Wirksamkeit“ des Gebots bzw. Verbots voraussetzt, so muss dieser Begriff für den Bereich des Zollstrafrechts durch den Begriff der „Vollziehbarkeit“ ersetzt werden. Für die Notwendigkeit, diesen Austausch vorzunehmen, spricht die erste Variante der „Aufhebung des Verbots“, die ein „Mehr“ gegenüber der zweiten Variante der Definition darstellt, nach der es für die Annahme eines Rechtfertigungsgrundes schon ausreicht, dass das Gebot bzw. das Verbot „zumindest nicht wirksam wird“. Müsste hier nur auf die Wirksamkeit des Widerrufs abgestellt werden, so ergäbe sich kein Unterschied zwischen beiden Varianten der Definition, da sich unmittelbar mit dem Entfall der Wirksamkeit des Widerrufs bereits die materiell-rechtliche Situation ändert und daher immer schon die erste Variante der Definition erfüllt ist. Die Überprüfung des herausgearbeiteten Ergebnisses anhand der

---

251 *Beermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 244 ZK, Rn. 40, 41.

252 *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 4.

allgemeinen strafrechtlichen Definition eines Rechtfertigungsgrundes bestätigt somit die hier vertretene Theorie, dass die gewährte Aussetzung der Vollziehung zu einer Rechtfertigung führt.

Auch der Vergleich des gefundenen Ergebnisses mit den vorstehenden Darstellungen ergibt ein weiteres Argument für die Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung: Die Bewilligung selbst setzt noch vor bzw. spätestens am objektiven Tatbestand an; die Aussetzung der Vollziehung jedoch lässt die materielle Rechtslage und damit auch den objektiven Tatbestand des § 370 AO unverändert. Dennoch liegt ein Verwaltungsakt der zuständigen Behörde vor, der in Gestalt einer (vorläufigen) „Erlaubnis“ eine für den Beteiligten günstige Regelung beinhaltet, der seine Vorgehensweise im konkreten Fall an dieser „Erlaubnis“ ausrichtet. Wenn die Behörde aber durch ihr Verhalten ein bestimmtes Handeln – wenn auch nur vorläufig – erlaubt, dann muss die Handlung im Ergebnis gerechtfertigt sein, so dass der Beteiligte insoweit straflos bleibt.

Auch ein weiterer Vergleich mit den bisherigen Ergebnissen bestätigt den herausgearbeiteten Ansatz:

- Eine „aktive Duldung“ in Gestalt einer Vorab-Mitteilung gemäß Art. 507 Abs. 1 Satz 2 ZK-DVO schon vor Erteilung der Bewilligung führte zu einer Rechtfertigung für den Beteiligten (s.o.).
- Mit der Aussetzung der Vollziehung gestattet die Behörde erneut „mit offiziellen Mitteln“ dem Beteiligten eine bewilligungsbedürftige Vorgehensweise; die Bewilligung liegt allerdings – nach dem nach wie vor wirksamen Widerruf – nicht (mehr) vor.

Die Situationen gleichen sich demnach: Bei der „rechtfertigenden aktiven Duldung“ war eine Bewilligung noch nicht erteilt; bei der Aussetzung der Vollziehung nach einem Widerruf liegt keine wirksame Bewilligung (mehr) vor. In beiden Fällen gestattet die Behörde entsprechend zollrechtlichen Normen die bewilligungsbedürftige Vorgehensweise. Ein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung dieser Fallkonstellationen ist nicht ersichtlich.

### **cc) Argumente gegen die Annahme einer rechtfertigenden Duldung**

Bei genauerer Betrachtung der gesetzlichen Systematik fällt jedoch auf, dass die Behörde mit der Aussetzung der Vollziehung zunächst lediglich zeitlich befristete Regelungen – ausschließlich im Hinblick auf die Vollziehbarkeit des Widerrufs (!) – treffen und keine strafrechtlich begünstigenden Maßnahmen bewilligen möchte. Zusätzlich ist fraglich, ob die hier erörterte strafrechtliche Wirkung der Aussetzung der Vollziehung unter Berücksichtigung der Legalität einer solchen Maßnahme überhaupt zulässigerweise ein-

treten kann. Weiter wäre klärungsbedürftig, ob die Behörde, die über die Aussetzung der Vollziehung entscheidet, überhaupt die fachliche Kompetenz hat bzw. die Zuständigkeit besitzt, Verwaltungsakte mit strafrechtlichen Wirkungen zu erlassen. Diese Frage stellt sich bereits im Hinblick auf die innerhalb des Hauptzollamts bestehenden Sachgebietszuständigkeiten, erst recht jedoch für den Fall, dass dem Hauptzollamt, das die Aussetzung der Vollziehung gewährt, auf Grund gesetzlicher Zuständigkeitsregelungen keine strafrechtlichen Befugnisse (mehr) zustehen<sup>253</sup>.

#### **dd) Gegenargumente zur ablehnenden Ansicht**

Den vorgenannten Argumenten kann wie folgt entgegnet werden:

##### **(1) Unzulässigkeit „strafrechtlicher Auswirkungen“**

Zu den dargestellten Bedenken hinsichtlich der Zulässigkeit / Legalität ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung vom Zollkodex bereits vorgesehen ist (Art. 7, 244 Abs. 2 ZK). Insofern kann das Argument „nur“ in strafrechtlicher Hinsicht eingreifen. Dieses Argument verstärkt sich allerdings unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Zollkodex keine strafrechtlichen Regelungen trifft.

Dem Argument ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Behörde nicht auf die gesetzlich vorgesehene Strafbarkeit des Beteiligten gemäß § 370 AO verzichtet (ein solcher Verzicht wäre sicherlich unzulässig), sondern nur die dem Beteiligten vor dem Widerruf noch gestattete Vorgehensweise vorläufig bis zu einer endgültigen Klärung weiterhin zulässt.

Betrachtet man diese Situation ergänzend unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung, nach dem strafrechtlich nicht sanktioniert sein kann, was dem Beteiligten materiell-zollrechtlich erlaubt ist, so erscheint es im Ergebnis doch legal und zulässig, der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung auch eine strafrechtlich begünstigende Wirkung zuzubilligen.

##### **(2) Fachliche Unzuständigkeit der Behörde**

Das Argument der fachlichen Unzuständigkeit der die Aussetzung der Vollziehung bewilligenden Stelle lässt sich mit einem Hinweis auf Einheit des Hauptzollamts als Behörde im Rechtssinn für den Fall entkräften, dass dem

---

253 Vgl. hierzu § 12 Abs. 3 FVG i.V.m. den Regelungen der Hauptzollamtszuständigkeitsverordnung. Hierin sind die steuerstrafrechtlichen Zuständigkeiten regelmäßig bei einzelnen oder ggf. mehreren Hauptzollämtern innerhalb eines OFD-Bezirks gebündelt.

für die Bewilligung zuständigen Hauptzollamt auch die maßgebliche strafrechtliche Kompetenz (Straf- und Bußgeldsachenstelle) zusteht.

Schwieriger wird die Argumentation, wenn aufgrund geltender Zuständigkeitsvorschriften die Sachkompetenzen für die Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung und für die strafrechtliche Bearbeitung der Angelegenheit auseinander fallen, was zwischenzeitlich regelmäßig der Fall sein wird. In diesem Fall kann dem Argument jedoch entgegnet werden, dass sich die Finanzverwaltung einheitlich zu verhalten hat. Es widerspräche schon dem zuvor erwähnten Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, wenn das eine Hauptzollamt die Aussetzung der Vollziehung bewilligte, ein anderes Hauptzollamt jedoch nach wie vor von einer Strafbarkeit des Beteiligten ausginge. Durch diese Divergenz wäre die Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung für den Beteiligten schließlich auch vollkommen wertlos, da er auf Grund des nicht beseitigten strafrechtlichen Risikos die gewährte Aussetzung der Vollziehung nicht in Anspruch nehmen könnte.

### **(3) Ungewollte strafrechtliche Regelung**

Dem Argument, dass die Behörde mit der Bewilligung ausschließlich eine materiell-rechtliche Entscheidung trifft und auch nur eine solche zu treffen beabsichtigt, berücksichtigt zum einen nicht, dass der Empfänger der Aussetzung der Vollziehung mit dem Erhalt dieser Bewilligung stets davon ausgehen wird, dass er bis auf weiteres – wenn auch nur vorläufig – entsprechend der widerrufenen Bewilligung weiterhin verfahren darf. Er wird der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung regelmäßig auch strafrechtliche Bedeutung zumessen, insbesondere da er sonst keinen Nutzen aus der Bewilligung ziehen könnte (s.o.).

Zum anderen handelt die Behörde bewusst zu Gunsten des Beteiligten. Wenn sie selbst nicht davon ausginge, dass mit der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung das Handeln des Beteiligten entsprechend der zuvor wirksamen Bewilligung zollrechtlich zulässig und somit strafrechtlich sanktionslos wäre, müsste sie sich den Vorwurf gefallen lassen, einen materiell-rechtlichen Rechtszustand herbeigeführt zu haben, dessen Ausnutzung durch den Beteiligten im Ergebnis einen strafrechtlichen Vorwurf gegen ihn bedingt.

### **(4) Zusammenfassung / Wertung**

Nach den vorstehenden Ausführungen sind die Argumente, die gegen die Annahme einer rechtfertigenden Duldung durch die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung sprechen, überwiegend widerlegt. Die genannten Argumente zu Gunsten der These konnten damit im Ergebnis nicht wider-



legt werden, so dass hier der Auffassung, dass die Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung strafrechtlich einen Rechtfertigungsgrund in Form einer „rechtfertigenden aktiven Duldung“ bewirkt, gefolgt werden soll. Die unmittelbare Annahme eines Rechtfertigungsgrundes muss – wie schon zuvor dargestellt – ausscheiden.

## V. Auswirkungen des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung

Schließlich verbleibt die Frage, ob der Beteiligte mit strafrechtlichen Konsequenzen rechnen muss, wenn er während der Dauer des Verfahrens über den gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung und damit während des von der Behörde (ggf. sogar stillschweigend entsprechend Ziffer 6.1 des Anwendungserlasses der Bundesfinanzverwaltung zu § 361 AO) gewährten Vollstreckungsaufschubs die zuvor bewilligte Vorgehensweise weiter aufrechterhält<sup>254</sup>.

Im Unterschied zu der später gewährten Aussetzung der Vollziehung sind bei gewährtem Vollstreckungsaufschub weder die Wirksamkeit noch die Vollziehbarkeit des Verwaltungsakts ausgesetzt<sup>255</sup>. Im Regelfall erteilt die Behörde dem Beteiligten auch keine Nachricht über den Vollstreckungsaufschub. Dies mag für den Schuldner eines mitgeteilten Abgabebetrag noch irrelevant sein, da hier „lediglich“ Säumniszuschläge drohen, nicht aber eine Strafbarkeit in Betracht kommt.

Für den vom Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsakts Betroffenen stellt sich die Situation jedoch anders dar: Mit dem wirksamen Widerruf gelten andere steuerliche Pflichten, die der Beteiligte ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit erfüllen muss. Erfüllt er diese nicht, macht er sich evtl. strafbar. Er wird also wissen wollen und müssen, wie er während des (ggf. stillschweigend) gewährten Vollstreckungsaufschubs handeln darf / muss.

### 1. Lösungsansatz „Entfall des objektiven Tatbestands“

Wenn nach den vorstehenden Ausführungen noch nicht einmal die später bewilligte Aussetzung der Vollziehung den objektiven Tatbestand entfallen lässt, so kann ein ggf. stillschweigend gewährter Vollstreckungsaufschub erst recht den objektiven Tatbestand des § 370 AO nicht beseitigen.

---

254 Dass der Anwendungserlass auch auf den Widerruf der Bewilligung grundsätzlich anwendbar ist, dürfte nicht zweifelhaft sein. Insbesondere handelt es sich bei dem Widerruf um einen vollziehbaren Verwaltungsakt; auch ist der Anwendungsbereich des Anwendungserlasses nicht auf Abgabenbescheide, die eine Zahllast gegen den Beteiligten festsetzen, beschränkt.

255 *Brockmeyer* in Klein, § 251 AO, Rn. 2 unter Hinweis auf BFH, BStBl. 2005/II, S. 198.

## **2. Lösungsansatz „Rechtfertigung“**

Zunächst kann – wie schon für die Zeit der bewilligten Aussetzung der Vollziehung – angenommen werden, dass der Beteiligte für die Zeit des (ggf. stillschweigend gewährten) Vollstreckungsaufschubs auf Grund einer aktiven Duldung strafrechtlich gerechtfertigt ist. Für diesen Ansatz spricht zunächst der Empfänger-Horizont des Beteiligten: Dieser erhält zwar keine förmliche Aussetzung der Vollziehung; er vertraut aber in entsprechender Weise auf die Straflosigkeit, die – zumindest seiner Ansicht nach – notwendigerweise mit dem Nicht-Vollzug des Widerrufs einhergehen muss.

## **3. Lösungsansatz „Strafausschließungsgrund“**

Auch ist denkbar, dass die dargestellte Fallkonstellation über das Rechtsinstitut der strafausschließenden aktiven Duldung der Behörde gelöst wird. Für diesen Ansatz sprechen nach den zuvor dargestellten Erwägungen zu der Wirkungsweise der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung insbesondere systematische Erwägungen: Wenn die „offizielle Gewährung der Aussetzung der Vollziehung“ für den Beteiligten zu einer Rechtfertigung führen soll, dann kann durch einen schlichten, ggf. sogar stillschweigend gewährten Vollstreckungsaufschub der Behörde als „Minus“ zur förmlich gewährten Aussetzung der Vollziehung nicht auch eine Rechtfertigung des Beteiligten eintreten. Als „Minus“ zur „offiziellen Rechtfertigung“ erscheint dann eine Straffreiheit des Beteiligten in Gestalt eines persönlichen Strafausschließungsgrundes in Gestalt einer aktiven Duldung der Behörde angemessen und zweckmäßig.

## **4. Stellungnahme**

Gegen die Annahme einer rechtfertigenden aktiven Duldung durch einen (ggf.) stillschweigenden Vollstreckungsaufschub sprechen systematische Erwägungen. Dem Beteiligten ist nicht durch die Finanzbehörde „offiziell“ die Aussetzung der Vollziehung gewährt worden, so dass die Vollziehbarkeit des Widerrufs der ursprünglichen Bewilligung nicht beseitigt ist. Diese Tatsache unterscheidet beide Konstellationen in erheblicher Weise. Dieser Unterschied muss dann auch Konsequenzen haben.

Weiterhin wird der (ggf. stillschweigend gewährte) Vollstreckungsaufschub nicht auf einer zollrechtlichen Grundlage gewährt, sondern ausschließlich unter Bezugnahme auf eine finanzverwaltungsinterne Dienstanweisung, der kein Gesetzescharakter zukommt. Aus diesem Umstand ergibt sich, dass die Gesetzgeber des Zollkodex und der Abgabenordnung nicht von Gesetzes wegen vorgesehen haben, bis zur Aussetzung der Vollziehung auf die Durchsetzung des wirksamen und vollziehbaren Verwaltungsakts zu ver-

zichten. Würde man nun dem Vollstreckungsaufschub den Rechtscharakter einer rechtfertigenden aktiven Duldung zusprechen, liefe dies dem zuvor dargestellten Willen der Gesetzgeber zuwider, der erst nach der Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung und somit nach einer summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage bzw. bei Drohen unersetzbarer Schäden auf die Durchsetzung der Entscheidungen verzichten will. Somit kann – wenn überhaupt – lediglich ein (persönlicher) Strafaufhebungsgrund vorliegen.

Gegen den dritten Lösungsansatz spricht, dass nicht allgemein gesagt werden kann, ob der Beteiligte während der Zeit des Vollstreckungsaufschubs straffrei bleibt oder nicht: Ist der Vollstreckungsaufschub schriftlich oder formlos mitgeteilt worden, so kommt sicherlich eine „aktive Duldung“ in Betracht, beruft sich der Beteiligte nur in seinem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung auf die Dienstanweisung und reagiert die Behörde nicht, so könnte lediglich eine passive Duldung vorliegen, die für den Beteiligten keine strafrechtlich begünstigende Wirkung hat; es sei denn, dass schon in dem Erlass der Dienstanweisung selbst die aktive behördliche Duldung für sämtliche Fälle des Vollstreckungsaufschubs zu sehen ist.

Meines Erachtens sprechen vor allem die systematischen Überlegungen für den Lösungsansatz der strausschließenden aktiven Duldung. Die Anwendbarkeit dieses Rechtsinstituts und die Rechtsfolge der Straffreiheit des Beteiligten bei aktiver Duldung vorausgesetzt, erlangte zunächst derjenige Beteiligte Straffreiheit, dem der Vollstreckungsaufschub schriftlich oder formlos mitgeteilt worden ist. Sieht man dann schon die allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesfinanzverwaltung als den maßgeblichen Umstand an, der zum Vorliegen einer aktiven Duldung führt, so könnte die strafbefreiende aktive Duldung schon ab dem Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung angenommen werden.

Für diese Schlussfolgerung spricht zunächst die folgende Überlegung: Die Behörde hat die Aussetzung der Vollziehung noch nicht bewilligt, so dass (noch) keine „rechtfertigende aktive Duldung“ vorliegen kann. Dennoch verzichtet sie (ggf. stillschweigend) auf die Vollstreckung des Widerrufs, so dass der Beteiligte den Widerruf während dieser Zeit zumindest faktisch nicht befolgen muss. Aus diesem Umstand muss für den Beteiligten auch eine strafrechtliche Konsequenz resultieren, da die Behörde nicht einerseits (stillschweigend) die Nicht-Befolgung des Widerrufs entsprechend der Ziffer 6 der Dienstvorschrift dulden, andererseits aber das geduldete Verhalten strafrechtlich ahnden kann.

Für diese Auswirkungen der Dienstvorschrift spricht weiterhin, dass sich die Behörde mit dieser selbst gebunden hat. Sie will – von den genannten Aus-

nahmen des Vollstreckungsaufschubs abgesehen – die Durchsetzung des Verwaltungsakts nicht eher erzwingen, als dass der Beteiligte Gründe für die Aussetzung der Vollziehung darlegen konnte und die Auswirkung bzw. die Relevanz dieser Gründe durch die Behörde bzw. nachgehend ein Gericht beurteilt worden ist. Erst wenn – nach weiterer Prüfung – feststeht, dass die Aussetzung der Vollziehung im konkreten Fall nicht zu gewähren ist, soll der Beteiligte den Widerruf zu befolgen haben. Wenn er aber den Widerruf zu befolgen hat, so muss er sich durch dessen Nicht-Befolgung auch strafbar machen können.

Gegen diese Auslegung spricht allerdings, dass es sich bei der genannten Dienstvorschrift lediglich um behördeninternes Recht handelt, dem grundsätzlich keine Außenwirkung zukommt. Der Beteiligte kann sich – nach der gängigen Auffassung zu Verwaltungsvorschriften – nicht unmittelbar auf eine ihn begünstigende Wirkung durch die Dienstvorschrift berufen; sie vermittelt lediglich im Rahmen des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes bzw. als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift Außenwirkung. Auch unter Berücksichtigung dieses Argumentes jedoch behält die Dienstvorschrift stets eine für den Beteiligten begünstigende Wirkung, die meiner Ansicht nach auch strafrechtlich abgebildet werden muss, insbesondere da die Behörde die Vorgehensweise des Beteiligten im Ergebnis toleriert.

Nach alledem muss eine aktive Duldung zumindest für den Fall angenommen werden, in dem die Behörde (förmlich) Vollstreckungsaufschub gewährt. Diese führt nach den oben entwickelten Grundsätzen (lediglich) zu einem (persönlichen) Strafausschließungsgrund, da die aktive Duldung nicht aus den Vorgaben von Zollkodex bzw. Durchführungsverordnung resultiert. Da die genannte Dienstvorschrift der Bundesfinanzverwaltung aber existent ist, von den Behörden beachtet werden muss und – wenn auch nur mittelbar – eine für den Beteiligten günstige Wirkung mit sich bringt, muss nach meiner Meinung eine strafbefreiende aktive Duldung schon ab dem Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung angenommen werden. Im Übrigen können auf diese Weise auch sämtliche denkbaren Sachverhaltskonstellationen einheitlich beurteilt werden, sei es dass die Behörde schriftlich den Vollstreckungsaufschub zusagt, diesen nur mündlich bestätigt oder auf den Antrag des Beteiligten früh, spät oder gar überhaupt nicht reagiert, was der Beteiligte regelmäßig nicht beeinflussen kann.

Lediglich in dem Fall, dass der Beteiligte überhaupt keinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stellt, ergibt sich dann keine begünstigende Wirkung, was in systematischer Hinsicht jedoch wiederum konsequent und nachvollziehbar ist. Dies kann jedoch zwangsläufig nur gelten, solange die Finanzverwaltung den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht förm-

lich zurückgewiesen oder mitgeteilt hat, z.B. aus den in Ziff. 6 der Dienstvorschrift genannten Gründen auf die Vollziehung des Widerrufs nicht (länger) verzichten zu wollen. In diesen Fällen bestehen kein Anlass und kein Raum mehr, dem Beteiligten über eine Rechtfertigung oder aktive Duldung der Behörde Straffreiheit zu gewähren, da die Behörde klar zum Ausdruck gebracht hat, dass sie das Verhalten des Beteiligten eben nicht (vorläufig) tolerieren will.

## 5. Irrtümer

### a) Irrtum über die Wirksamkeit der Aussetzung der Vollziehung

Ist die Aussetzung der Vollziehung nicht wirksam geworden, so kann kein Rechtfertigungsgrund vorliegen; der Beteiligte kann aber irrig annehmen, die Aussetzung der Vollziehung sei wirksam bewilligt worden.

Die Irrtumskonstellation ähnelt dem bereits untersuchten Fall, in dem sich der Beteiligte über die Wirksamkeit der ihm erteilten Bewilligung irrt, die tatsächlich nicht eingetreten ist<sup>256</sup>. Der Beteiligte unterlag insoweit einem Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB. Nun jedoch irrt sich der Beteiligte nicht (mehr) über ein normatives Tatbestandsmerkmal der Strafvorschrift des § 370 AO oder eine Blankett-Verweisung innerhalb der Strafvorschrift, sondern über das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrunds. Ein solcher (weiterer) Erlaubnistatbestandsirrtum führt nach der oben bereits zitierten Rechtsprechung und Literatur der „eingeschränkten Schuldtheorie“ analog § 16 StGB zu einem Entfall des Vorsatzes und der Konsequenz, dass nur noch eine Fahrlässigkeitstat geahndet werden kann<sup>257</sup>.

Folgt man auch hier erneut dieser Auffassung, so bleibt der Beteiligte auch in dem Fall, in dem er irrig annimmt, eine Aussetzung sei zu seinen Gunsten wirksam (geworden), straflos.

### b) Irrtum über Vollstreckungsaufschub

Stellt sich der Beteiligte fälschlicherweise vor, sein Verhalten werde von der Behörde aktiv geduldet, so irrt er sich nach der von mir vertretenen Ansicht über das Vorliegen eines persönlichen Strafaufhebungsgrundes. Die Rechtsfolgen eines solchen Irrtums sind (einmal mehr) gesetzlich nicht geregelt;

---

256 Siehe Seiten 103/104.

257 BGHSt 2, S. 236; BGHSt 3, S. 12; BGHSt 31, S. 287; OLG Hamburg, MDR 1975, S. 331; OLG Zweibrücken, NZWehrR 1986, S. 129; BayObLG, NJW 1955, S. 1848; OLG Düsseldorf, NSTz 1994, S. 343; OLG Hamm, NJW 1987, S. 1035; Kühl/Lackner, § 16, Rn. 14; *Rudolphi* in SK, § 16, Rn. 10 ff.; *Puppe* in NK, § 16, Rn. 156; Roxin, AT I, § 14, S. 52 und 62; Backmann, JuS 1972, S. 652; *Joecks* in MK § 16, Rn. 91 f.; *Hirsch* in Eser/Perron, S. 33.

die herrschende Meinung in der Rechtsprechung und Literatur allerdings hält diesen Irrtum im Ergebnis für unbeachtlich, da persönliche Strafausschließungsgründe wie objektive Strafbarkeitsbedingungen nicht zum gesetzlichen Tatbestand gehören und insoweit nicht vom Vorsatz des Täters umfasst sein müssen<sup>258</sup>. Diese Ansicht wird aber – wie dargestellt – mit guten Argumenten kritisiert, insbesondere für die Fälle, in denen sich der Täter über Privilegierungen zur Strafflosigkeit irrt, die über außerhalb des Unrechts- oder Schuldbereichs liegende Umstände hinausgehen<sup>259</sup>.

Auch in der hier vorzufindenden Situation stellt sich der Täter in der Form der aktiven Duldung einen (zwar vorübergehenden, jedoch vorhandenen) materiell-zollrechtlichen Umstand vor, der ihm nicht nur persönliche Straffreiheit vermittelt, sondern der unmittelbar innerhalb des Unrechts- und Schuldbereichs liegt. Er irrt sich insoweit über die materiell-zollrechtlichen Vorgaben für seine Vorgehensweise und ist sich nicht darüber bewusst, dass sein Verhalten unrechtmäßig ist, da er davon ausgeht, dass sein Verhalten aufgrund der angenommenen aktiven Duldung straflos ist. Der Beteiligte wäre nach dieser Ansicht straflos. Nach alledem soll auch an dieser Stelle der Arbeit der Auffassung von *Cramer/Steinberg-Lieben* und *Lenckner*<sup>260</sup> gefolgt werden, die den Irrtum des Beteiligten über persönliche Strafausschließungsgründe für beachtlich halten.

## VI. Zeitraum nach Rechtskraft des Widerrufs

Ab dem Zeitpunkt der Rechtskraft des Widerrufs kann die zuvor erteilte Wirksamkeit unter keinem erdenklichen Gesichtspunkt mehr eine für den Beteiligten günstige Wirkung entfalten.

Denkbar erscheint lediglich, dass der Beteiligte auch noch nach Eintritt der Bestandskraft irrig annimmt, der Widerruf sei unwirksam. Ein Irrtum hinsichtlich der Auswirkungen des Widerrufs kommt jedoch wohl nicht (mehr) in Betracht, da der Beteiligte spätestens nach Ablauf der Rechtsbehelfsfristen nicht mehr davon ausgehen kann darf, die widerrufenen Bewilligung rechtfertige sein Verhalten noch immer.

Im Hinblick auf den denkbaren Irrtum bzgl. der Wirksamkeit des Widerrufs kann jedoch auf die obigen Ausführungen verwiesen werden, da relevante Unterschiede zwischen den beiden Sachverhaltskonstellationen (Rechtsbe-

---

258 BGHSt 23, S. 281; Kühl/Lackner, § 16 StGB, Rn. 24; Jescheck/Weigend, S. 316.

259 Siehe Seiten 111 ff.

260 Siehe Fn. 214.

helfsfrist nicht abgelaufen bzw. abgelaufen) nicht ersichtlich sind. Der Beteiligte wäre im Falle eines solchen Irrtums demgemäß straflos.

## **C. Strafrechtliche Konsequenzen der Rücknahme der Bewilligung**

Nunmehr sollen auch die strafrechtlichen Konsequenzen der Rücknahme einer Bewilligung untersucht werden.

Die Rücknahme unterscheidet sich – wie dargestellt – von dem Widerruf durch deren Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erteilung. Soweit durch die Rücknahme also auch Wirkungen bzw. Rechtsfolgen für die Zukunft hervorgerufen werden, gleicht die Rücknahme dem Widerruf, so dass auf die vorstehenden Ausführungen zum Widerruf einer Bewilligung verwiesen werden kann. Im Folgenden sollen demgemäß nur noch die zusätzlichen Auswirkungen der Rücknahme der Bewilligung betrachtet werden.

### **I. Zeitraum bis zur Rücknahme**

In dem Zeitraum, in dem eine wirksame Bewilligung vorliegt, kann – wie dargestellt – eine Strafbarkeit in Ermangelung einer eingetretenen Verkürzung von Abgaben nicht eintreten.

### **II. Zeitraum zwischen Bekanntgabe der Rücknahme und Rechtsbehelf**

Mit der Bekanntgabe der Rücknahme verliert die wirksame Bewilligung ihre Wirkung von Zeitpunkt ihrer Erteilung an, d.h. rückwirkend von Beginn an. Entsprechendes ergibt sich unmittelbar aus Art. 8 Abs. 3 ZK. Wollte man nunmehr die zollrechtlichen Auswirkungen unmittelbar auf das Strafrecht übertragen, so müssten zunächst alle unter Bezugnahme auf die zuvor wirksame Bewilligung abgegebenen Erklärungen „rückwirkend“ als unrichtig oder unvollständig angesehen werden. Weiter müsste auch die bis zur Rücknahme der Bewilligung nicht pflichtwidrige Nichtabgabe von Erklärungen rückwirkend als pflichtwidrig angesehen werden. Schon diese nur konsequente Umsetzung der zollrechtlichen Vorgaben erscheint im Hinblick auf die insoweit notwendigen strafrechtlichen Folgen bedenklich, weshalb hier eine genauere Prüfung notwendig ist.

## 1. Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät

Nach der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät müsste mit der Rücknahme der Bewilligung gleichsam rückwirkend auch deren strafrechtlich begünstigende Wirkung entfallen.

Entgegen dieser zunächst einfachen und konsequenten Überlegung wird von der wohl herrschenden Ansicht in Rechtsprechung und Literatur vertreten, dass die Rücknahme einer Bewilligung zwar materiell-rechtliche Rückwirkung haben kann, jedoch in strafrechtlicher Hinsicht grundsätzlich nur „ex nunc“, d.h. immer nur für die Zukunft wirkt<sup>261</sup>. In Ausnahmefällen jedoch soll nach der Ansicht der Vertreter der auch hier angewandten „eingeschränkten Verwaltungsaktakzessorietät“ den Beteiligten entgegengehalten werden können, dass der Gebrauch der Genehmigung rechtsmissbräuchlich ist. Ein Ausnahmefall soll z.B. dann vorliegen, aber auch nur dann möglich sein, wenn die Genehmigung nur rechtfertigend wirkt<sup>262</sup>.

Überträgt man diese Ansicht nun auf den Bereich des Zollstrafrechts, in dem eine § 330 d Nr. 5 StGB entsprechende Vorschrift nicht zu finden ist und in dem behördliche Bewilligungen grundsätzlich schon vor dem Tatbestand bzw. zumindest tatbestandsausschließend wirken, so scheint die Antwort schnell gefunden: Die Rücknahme einer Bewilligung kann für die Vergangenheit strafrechtlich keine Wirkungen (mehr) entfalten.

Der weit überwiegende Teil der zitierten Rechtsprechung und Literatur ist zu § 324 StGB ergangen bzw. verfasst worden; bei § 324 StGB handelte es sich – wie gezeigt – um den Straftatbestand, zu dem eine behördliche Genehmigung von der hierzu überwiegenden Ansicht als Rechtfertigung angesehen wird. Es bestand wohl ein praktisches Bedürfnis dahingehend, den Inhaber einer (zurückgenommenen) Genehmigung aufgrund seines Fehlverhaltens im Genehmigungsverfahren (auch noch nachträglich) zur Rechenschaft ziehen zu können.

Weiterhin wurde diese genannte Diskussion vornehmlich geführt, als die schon zuvor erwähnte Vorschrift des § 330 d Nr. 5 StGB (noch) nicht in Kraft getreten war, die beinhaltet, dass eine zurückgenommene der nicht

---

261 OLG Frankfurt, NJW 1987, S. 2756; Hassemer in Eser, S. 114; *Hirsch* in LK, § 32, Rn. 165; *Zipf* in Maurach, Teil I., Rn. 412; Kühl/Lackner, § 324, Rn. 10; Fischer/Tröndle, vor § 324, Rn. 4b; Jescheck/Weigend, S. 369; *Paeffgen* in NK, vor § 32 StGB, Rn. 192; Rogall, GA 1995, S. 314 ff.; Rühl, S. 526.

262 „Strenge Verwaltungsaktakzessorietät“ vs. „Eingeschränkte Verwaltungsaktakzessorietät“ vgl. oben dritter Teil, Punkt B. II. 2. a.



erteilten Genehmigung gleichsteht. Mit In-Kraft-Treten des § 330 d Nr. 5 StGB ebte die Diskussion der Frage im Wesentlichen ab.

Für den Bereich des Steuer- und Zollstrafrechts jedoch ergibt sich auch durch diese Ergänzungen kein geändertes Ergebnis: Selbst diejenigen, die eine Einschränkung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für diejenigen Straftatbestände befürworten, bei denen Genehmigungen bzw. Bewilligungen „nur“ rechtfertigend wirken, lassen die Einschränkung für Straftatbestände nicht zu, wenn Tatbestände betroffen sind, bei denen Genehmigungen bzw. Bewilligungen tatbestandsausschließend wirken, was – wie gezeigt – für den Straftatbestand des § 370 AO zuträfe. Gleichwohl erscheint der Gedanke, dass ein Beteiligter, dessen (rechtswidrige) Bewilligung mit Rückwirkung zurückgenommen wird, sich strafrechtlich (noch) auf deren begünstigende Wirkung berufen können soll, zumindest „merkwürdig“, so dass eine Überprüfung dieser Rechtsprechung für den Bereich des Zollstrafrechts notwendig erscheint.

Im Hinblick auf den Straftatbestand des § 370 AO ist – soweit ersichtlich – keine höchstrichterliche bzw. obergerichtliche Rechtsprechung ergangen. Das Amtsgericht Münster hat allerdings im Rahmen der Anordnung eines Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses<sup>263</sup> die Auffassung eines Hauptzollamtes bestätigt, dass nach der Rücknahme einer zollrechtlichen Bewilligung gleichsam rückwirkend wieder eine Strafbarkeit eintreten soll. Schon im Beschwerdeverfahren gegen diese Anordnung wurde diese Auffassung jedoch schon wieder aufgegeben<sup>264</sup>. Das Landgericht Münster hat diese (geänderte) Auffassung dann bestätigt<sup>265</sup>. Insoweit liegen zumindest untergerichtliche Entscheidungen vor, die zur Problematik der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts zitiert werden können.

Nach alledem ergibt sich aus der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät des Strafrechts in allen ersichtlichen Ausprägungen, dass die Rücknahme einer Genehmigung / Bewilligung, die systematisch zu einem Tatbestandsausschluss führt, nicht zu „rückwirkenden strafrechtlichen Konsequenzen“ führen kann. Dieses Ergebnis wird auch durch gerichtliche Beschlüsse aus dem Bereich des Steuer- und Zollstrafrechts bestätigt.

---

263 Amtsgericht Münster, Beschluss vom 24.11.2004 zu Az. 23a Gs 1656/06, nicht veröffentlicht.

264 Amtsgericht Münster, Abhilfe-Beschluss vom 13.04.2007 zu Az. 23a Gs 115/07, nicht veröffentlicht.

265 Landgericht Münster, Beschwerde-Entscheidung vom 06.09.2007 zu Az. 60/07, nicht veröffentlicht.

Auch das strafrechtliche Simultanitäts- bzw. Koinzidenzprinzip trägt die herausgearbeitete Konsequenz: Nach diesem Prinzip müssen alle Deliktsmerkmale (bis auf den Taterfolg, der zeitlich später eintreten kann) im Zeitpunkt der Vornahme der Tat vorliegen; dies gilt insbesondere auch für den subjektiven Vorsatz<sup>266</sup>. So führt z.B. die gemäß § 142 BGB „ex tunc“ rückwirkende Anfechtung eines Kaufvertrags nicht dazu, die in Erfüllung des zunächst wirksamen Kaufvertrags übereignete Sache nach Anfechtung im Rahmen des Straftatbestandes des § 242 StGB als „fremd“ ansehen zu können. Genauso verhält es sich aber im Bereich des Zollstrafrechts: Im Zeitpunkt der Vornahme der Handlung war die Vorgehensweise zulässig; erst nachträglich wird das Vorgehen des Beteiligten durch die Rücknahme der Bewilligung unzulässig. Im Zeitpunkt der Vornahme der Handlung konnte der Beteiligte also zumindest nicht vorsätzlich handeln.

## 2. Überprüfung

Hält das oben gefundene Ergebnis der Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät einer detaillierten Überprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Tatsache stand, dass zollrechtliche Bewilligungen nicht erst die Tatbestandsmäßigkeit der konkreten Handlung beseitigen, sondern schon vor dem Straftatbestand wirken?

Zuvor wurde dargestellt, dass schon die auf unlautere Weise erlangte und insoweit rechtswidrige, jedoch einmal wirksam gewordene Bewilligung die Strafbarkeit beseitigt. Wenn aber bereits in dieser Fallkonstellation keine Strafbarkeit eintreten kann, so muss dies „erst recht“ auch für die zunächst wirksam gewordene, aber später zurückgenommene Bewilligung gelten. Anderenfalls könnte die Behörde über den „Umweg der Rücknahme“ der Bewilligung stets eine Strafbarkeit herbeiführen, die – wie gezeigt – allein durch die Verwendung der auf unlautere Weise erlangten Bewilligung nicht eintreten kann<sup>267</sup>. Eine solche Möglichkeit hat der Gesetzgeber aber gerade nicht vorgesehen.

Wenn die Behörde eine Vorgehensweise durch eine Bewilligung einmal gestattet hat, dann kann und muss es ihr durch die (rückwirkende) Rücknahme der Bewilligung zollrechtlich möglich sein, die insoweit zu Unrecht nicht gezahlten Abgaben nachzuerheben; strafrechtlich jedoch muss es ihr verwehrt sein, nachträglich eine Strafbarkeit „anzuordnen“. Insbesondere bestä-

---

266 *Puppe* in NK, § 15, Rn. 100 ff.

267 Eine solche Rücknahme ist stets möglich, da eine auf unlautere Weise erlangte Bewilligung gemäß Art. 8 ZK nicht nur zurückgenommen werden kann, sondern sogar zurückzunehmen ist.

tigt auch Art. 103 Abs. 2 GG dieses Ergebnis: Die Strafbarkeit einer Handlung muss aus verfassungsrechtlichen Gründen bestimmt sein, bevor der Beteiligte diese ausführt. Ist aber – wie dargestellt – die materiell-zollrechtliche Rechtslage über die Blankett-Verweisung in der Strafnorm des § 370 AO in den Tatbestand hineingezogen und damit gleichsam Teil des Tatbestandes selbst, so war die von dem Beteiligten ausgeführte Handlung bei deren Ausführung nach der Strafvorschrift des § 370 AO in der Gestalt der im Zeitpunkt der Tat in den Tatbestand einbezogenen zollrechtlichen Vorschriften nicht strafbar.

Auch der Sinn strafbewehrter Verhaltensgebote, bestimmte Handlungsweisen vorschreiben und abweichende Handlungsweisen sanktionieren, die eine konkrete Handlung sanktionieren wollen, spricht für diese Schlussfolgerungen: Eine Vorgehensweise entsprechend der „ursprünglichen“ gesetzlichen Vorgabe abweichenden Handlung ist im Zeitpunkt ihrer Vornahme aufgrund der wirksam erteilten Bewilligung gerade nicht (mehr) unzulässig. Es existiert somit kein Verhaltensgebot mehr, das sanktioniert werden müsste bzw. sanktioniert werden könnte.

Somit kommen sowohl die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät als auch deren Überprüfung zu dem Ergebnis, dass die Rücknahme einer zollrechtlichen Bewilligung strafrechtlich für die während der Geltung der Bewilligung ausgeführten Handlungen nicht rückwirkend zu einer Strafbarkeit des Beteiligten gemäß § 370 AO führen kann.

Da nach alledem eine „rückwirkende Strafbarkeit“ durch die Rücknahme einer Bewilligung zu Lasten des Beteiligten nicht eintreten kann, ist eine weitergehende Prüfung entbehrlich, ob und ggf. inwieweit ein Einspruch, die Aussetzung der Vollziehung oder auch nur ein entsprechender Antrag strafrechtlich begünstigende Wirkung haben.

## **D. Zusammenfassung / Zwischenergebnis zum vierten Teil**

Ein Widerruf beseitigt unmittelbar ab dem Zeitpunkt seiner Wirksamkeit die begünstigende Wirkung der Bewilligung. Einem Rechtsmittel kommt keine aufschiebende Wirkung zu. Eine bewilligte Aussetzung der Vollziehung aber bewirkt eine strafrechtlich rechtfertigende aktive Duldung; ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung führt durch den geltenden Anwendungserlass zur Abgabenordnung für den Beteiligten zu einem (persönlichen) Strafausschlussgrund.

Ein Irrtum eines Beteiligten betreffend die zollrechtlichen Auswirkungen eines Einspruchs stellt einen Tatbestandsirrtum des Beteiligten dar, der ge-

mäß § 16 StGB zur Straflosigkeit führt. Nimmt er irrig an, ihm sei die Aussetzung der Vollziehung bewilligt worden, so unterliegt der Beteiligte einem Erlaubnistatbestandsirrtum, der analog § 16 StGB zu einem Entfall des Vorsatzes führt. Irrt sich der Beteiligte allerdings lediglich „außerzollrechtlich“ über die strafrechtlichen Konsequenzen eines Rechtsmittels, des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung o.ä., so unterliegt er einem Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB.

Die Rücknahme einer Bewilligung hat für den Beteiligten zwar materiellzollrechtliche Konsequenzen, jedoch keine strafrechtlichen Auswirkungen.

# **Fünfter Teil: Strafbarkeit bei rückwirkenden Bewilligungen**

## **A. Verwaltungsrechtliche Grundlagen**

Da die Zulässigkeit der Erteilung „rückwirkender Bewilligungen“ zollrechtlich durch entsprechende Regelungen im Zollkodex vorgegeben wird (vgl. z.B. das o.g. Beispiel zu Art. 507 ZK-DVO) und auch über die jeweiligen Regelungen hinaus im Wege von Auslegungen und Analogien rückwirkende Bewilligungen erteilt werden (können oder sogar müssen), soll an dieser Stelle nicht weiter auf die zollrechtlichen Zulässigkeitsvorgaben rückwirkender Bewilligungen eingegangen werden. Vorausgesetzt wird für die folgenden Ausführungen lediglich, dass eine rückwirkende Bewilligung tatsächlich erteilt worden und wirksam geworden ist.

### **I. Zollrechtliche Auswirkungen der rückwirkenden Bewilligung**

#### **1. Formelle Auswirkungen**

Mit ihrer Bekanntgabe erlangt die erteilte Bewilligung äußere Wirksamkeit; mit der äußeren Wirksamkeit tritt dann auch die innere Wirksamkeit ein. Beinhaltet die wirksam gewordene Bewilligung inhaltliche Regelungen also für die Vergangenheit, können diese Wirkungen zwangsläufig formell bzw. „offiziell“ erst nachträglich eintreten.

#### **2. Materielle Auswirkungen**

Die inhaltlichen Bestimmungen der rückwirkenden Bewilligungen werden materiell-rechtlich „ex tunc“ wirksam, d.h. zollrechtlich wird der Beteiligte rückwirkend so gestellt, als ob ihm an die nachträglich erteilte Bewilligung vorab bzw. von Anfang erteilt worden wäre<sup>268</sup>.

So ist es dem Beteiligten durch eine rückwirkende Bewilligung im Ergebnis möglich, bereits entstandene Abgabenschulden zu verringern bzw. sogar vollumfänglich zu „beseitigen“<sup>269</sup>.

---

268 Dies ergibt sich meines Erachtens aus dem Regelungsgehalt der nachträglich erlangten Bewilligung selbst: Durch die rückwirkende Bewilligung wird die bislang fehlende Bewilligung vollumfänglich ersetzt.

269 Wenn die zuvor fehlende Bewilligung ersetzt wurde, können die zuvor ungenehmigten Vorgehensweisen und Verfahren rückwirkend legalisiert werden, die insoweit entstandenen Zölle entfallen.

## II. Erscheinungsformen der rückwirkenden Bewilligung

Rückwirkende Bewilligungen können in diversen Erscheinungsformen auftreten; im Rahmen dieser Arbeit sollen allerdings nur solche betrachtet werden, die – wie schon für die Bewilligungen vorausgesetzt – unmittelbar oder zumindest mittelbar abgabenrechtliche Relevanz besitzen.

### 1. Vollständige Kompensation

Zunächst kann die rückwirkende Bewilligung eine „vollständige Kompensation“ der Abgabenschuld mit sich bringen. Die Abgabenschuld gilt hier als „nachträglich nicht entstanden“<sup>270</sup>.

#### Beispiel:

*Eine Ware wird ohne entsprechende Genehmigung oder trotz abgelaufener Genehmigung in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführt. Gemäß § 508 Abs. 2, 3 ZK-DVO ist – unter bestimmten Voraussetzungen – die Erteilung einer rückwirkenden Bewilligung möglich.*

*Aufgrund der unberechtigten Überführung der Ware in das Verfahren der passiven Veredelung ist – abhängig von der konkreten Fallgestaltung – eine Zollschuld gemäß Art. 203 oder 204 ZK entstanden. Diese gilt mit der inneren und äußeren Wirksamkeit der rückwirkenden Bewilligung der Überführung der Ware in das Verfahren der passiven Veredelung vollumfänglich als nachträglich nicht entstanden.*

### 2. Teilweise Kompensation

Sodann kann eine rückwirkende Bewilligung auch lediglich eine „teilweise Kompensation“ der Abgabenschuld mit sich bringen. Die Abgabenschuld muss dann insoweit – entsprechend der vorerwähnten Regelung – ebenfalls als „nachträglich nicht entstanden“ gelten.

#### Beispiel:

*Es stellt sich heraus, dass bei der Durchführung eines bewilligten Lohnveredelungsverkehrs unzutreffende Warenverkehrsbescheinigungen EUR.1 verwendet worden sind. Die Ware hätte im Rahmen des Verfahrens der passiven Veredelung aus- und wiedereingeführt werden können.*

*Aufgrund der Unrichtigkeit der Warenverkehrsbescheinigungen ist eine Zollschuld zunächst in voller Höhe entstanden. Wird dem Beteiligten eine rückwirkende Bewilligung zur Durchführung des Verfahrens der passiven Veredelung gemäß Art. 508 Abs. 2 oder 3 ZK-DVO erteilt, kommt über Art. 150*

---

270 Krüger in Dorsch, Art. 85 ZK, Rn. 22 mit Verweis auf Abs. 5 a VSF-Z 0901.

*Abs. 2 ZK eine Heilung in Betracht. Die Zollsschuld verringert sich nachträglich erheblich.*

Zu beachten ist jedoch, dass dem Beteiligten z.T. verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung stehen können, um die Abgabenschuld ganz oder teilweise zu beseitigen. Auch wenn diese unterschiedlichen Möglichkeiten zollrechtlich austauschbar sind, so muss noch überprüft werden, ob diese Austauschbarkeit auch strafrechtlich gegeben ist.

## **B. Strafrechtliche Folgen der rückwirkenden Bewilligung**

Die strafrechtlichen Auswirkungen einer rückwirkenden Bewilligung sind jedoch bislang wenig diskutiert und sollen nun ausführlich erörtert werden.

### **I. Beseitigung der strafbaren Tathandlungen**

Durch die rückwirkende Bewilligung müsste – nicht zuletzt unter Berücksichtigung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät – zunächst die strafbare Handlung beseitigt werden, da die Erklärungen des Beteiligten unter Einbeziehung der rückwirkenden Bewilligung nicht (mehr) unrichtig oder unvollständig sind und auch die Nicht-Abgabe von Erklärungen nicht (mehr) als pflichtwidrig angesehen werden kann.

### **II. Beseitigung des Taterfolgs**

Durch die rückwirkende Bewilligung müsste – im zweiten Schritt – schließlich dann auch der Taterfolg in Gestalt der Abgabenverkürzung entfallen, da durch die Beseitigung der strafbaren Handlung zwangsläufig auch die Möglichkeit zur Abgabefestsetzung entfällt bzw. beseitigt wird und demgemäß keine Abgabenverkürzung (mehr) vorliegen kann.

### **III. Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO**

So günstig sich die vorstehenden Erwägungen zu Tathandlung und Taterfolg für den Beteiligten lesen lassen, so enthält doch § 370 Abs. 4 Satz 3 AO für den Bereich des Steuerstrafrechts eine besondere Regelung zur Berechnung der Abgabenverkürzung und damit für den Taterfolg in strafrechtlicher Hinsicht, u.a. für nachträgliche Gestaltungen des Beteiligten.

#### **1. Allgemeines zum Kompensationsverbot**

Nach der Vorschrift des § 370 AO liegt eine Steuerverkürzung auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte erlangt werden

können. Dieses sog. „Kompensationsverbot“ beinhaltet demnach eine vom materiellen Steuer- / Zollrecht abweichende Sondervorschrift zur Berechnung der strafbefangenen Abgaben, welche durch die Tat verkürzt worden sind. Vom Kompensationsverbot umfasst sind einerseits in der ursprünglichen Situation steuer- bzw. zollrechtlich nicht geltend gemachte Positionen und Sachverhalte und andererseits – wie erwähnt – vor allem nachträgliche Gestaltungen des Beteiligten, die durchgeführt werden, um nachträglich die Abgabenlast (wieder) zu senken.

Aus dem Wortlaut des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO ergibt sich, dass die Norm anwendbar ist und negative Auswirkungen bei der Berechnung der strafbefangenen Zollverkürzung hat, wenn die Steuerermäßigung bzw. der Steuervorteil aus anderen Gründen hätten beansprucht werden können.

#### **a) Andere Gründe**

Als „andere Gründe“ im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO sind Tatsachen anzusehen, auf die sich der Abgabepflichtige im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hatte oder die, hätte er sie der Finanzverwaltung vorgetragen, eine Ermäßigung seiner Abgabenverpflichtung begründet hätten<sup>271</sup>.

Als (steuerliches) Beispiel für „andere Gründe“ i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO können Rückstellungen genannt werden, die der Steuerpflichtige nach den entsprechenden steuerlichen Vorgaben nachträglich bildet.

#### **b) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang**

Nicht dem Kompensationsverbot unterliegen jedoch diejenigen Steuervorteile und Steuerermäßigungen, die nicht auf „anderen Gründen“ beruhen, sondern die dem Täter auch bzw. gerade für den Fall zugestanden hätten, dass er richtige Angaben gemacht bzw. korrekte Erklärungen abgegeben hätte. Dies ist der Fall, wenn die Vorteile und Steuerermäßigungen auf einem „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit den verkürzten Abgaben stehen<sup>272</sup>.

Im Hinblick auf erzielte Einkünfte aus „Schwarzverkäufen“ sollen so z.B. Ausgaben zum Erwerb der später „schwarz“ veräußerten Waren in dem notwendigen unmittelbaren Zusammenhang stehen. Für andere Betriebsausgaben soll jedoch wieder das Kompensationsverbot gelten. Hat ein Steuer-

---

271 BGH, Urteil vom 28.01.1987, wistra 1987, S. 139; *Gast-deHaan* in Klein, § 370 AO, Rn. 72.

272 BGH, Urteil vom 26.06.1984, wistra 1984, S. 183; BGH, Urteil vom 07.12.1078, DB 1979, S. 1876; *Gast-deHaan* in Klein, § 370 AO, Rn. 74.



pflichtiger z.B. erzielte Zinseinnahmen nicht der Einkommensteuer unterworfen, so kann er dennoch die geltenden Freibeträge ausnutzen.

### c) **Kompensationsverbot bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO?**

Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass das Kompensationsverbot im Hinblick auf die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht anwendbar sein soll<sup>273</sup>. Z.T. wird diese Auffassung jedoch noch nicht einmal erwähnt<sup>274</sup>. Die Ansicht, dass § 370 Abs. 4 Satz 3 AO im Rahmen dieser Tatvariante unanwendbar sein soll, resultiert aus der notwendigen Gegebenheit, dass der Beteiligte, der bisher keine Angaben gemacht oder keine Erklärungen abgegeben hat, bisher auch noch keine anderen Gründe für Steuervorteile oder -ermäßigungen geltend gemacht hat bzw. geltend machen konnte.

In einer Entscheidung aus dem Jahr 1984 folgte der BGH dieser Ansicht<sup>275</sup>: Zu Gunsten des Beteiligten, der zunächst keine Steuererklärungen abgegeben hatte und mit einer finanzamtlichen Schätzung belegt worden war, sollten ohne jede nähere Begründung oder Erörterung des Problems auch ertragsteuerliche Wertberichtigungen und Änderungen Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer strafrechtlich berücksichtigt werden. Letzteres soll nach *Kohlmann*<sup>276</sup> gelten, wenn der Steuerpflichtige in seiner Erklärung nur den Saldo aus Betriebseinnahmen und -ausgaben angibt, ohne diesen näher zu spezifizieren.

In anderen Urteilen<sup>277</sup> – allerdings sämtlich betreffend den Vorsteuerabzug aus nicht erklärten Vorsteuern als begünstigende Tatsache im Verhältnis zur Verkürzung von Umsatzsteuer – wird vom BGH dann jedoch das Kompensationsverbot auch im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angewandt, z.T. verbunden mit dem Hinweis, dass der Verkürzungsvorsatz besonderes intensiv dahingehend überprüft werden müsse, ob nicht – in Gestalt der später geltend gemachten Steuerermäßigungen – ein Tatumstandsirrtum vorliege. Mit den dargestellten Auffassungen in der Literatur und dem erstzitierten Urteil beschäftigt sich der BGH jedoch in den letztgenannten Urteilen nicht.

---

273 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 510; *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, § 370 AO, Rn. 71; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 187; Meine, S. 70 f., wistra 1982, S. 133; Schindhelm, S. 110, 158 f.; Vogelberg, Skript Steuerstrafrecht, S. 240.

274 Z.B. in *Seibel* in Lippross, § 370 AO, Rn. 40 ff.; *Gast-deHaan* in Klein, § 370 AO, Rn. 72 ff.

275 BGH, Urteil vom 17.07.1984, wistra 1984, S. 229.

276 Kohlmann, § 370 AO, Rn. 510.

277 BGH, Urteil vom 08.04.1978, Az. 5 StR 692/77, GA 1978, S. 278; BGH, Beschluss vom 23.07.1985, wistra 1985 S. 225 sowie BGH, Urteil vom 24.10.1990, NStZ 1991, S. 89.

Für die überwiegend von der Literatur und in einer Einzelentscheidung auch vom BGH vertretene Auffassung spricht die logische Notwendigkeit einer vorhandenen Erklärung, um das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO überhaupt anwenden zu können. Wenn der Beteiligte keine Erklärung abgegeben hat, kann es auch keine „anderen Gründe“ im Sinne des Kompensationsverbots geben. Somit soll dieser Ansicht gefolgt werden. Da aber zumindest für die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eine weitere Prüfung erfolgen muss, ergibt sich inzident auch für die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein (vorsorgliches) Prüfungsergebnis.

## **2. Anwendbarkeit des Kompensationsverbots für das Zollstrafrecht**

Zu untersuchen ist nach der vorangestellten Darstellung der Grundzüge des Kompensationsverbots, ob dieses auf rückwirkende Bewilligungen im Bereich des Zollrechts anwendbar ist bzw. angewandt werden muss.

### **a) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang**

Sicher unanwendbar ist das Kompensationsverbot, wenn bzw. soweit die rückwirkende Genehmigung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den verkürzten Abgaben stünde. Zu fragen ist also, ob die rückwirkende Genehmigung eher eine notwendige Folge damals zutreffender Angaben bzw. Erklärungen wäre oder als eine neue Tatsache zur nachträglichen Verringerung der dem Grunde nach strafbefangenen Abgaben angesehen werden muss.

Meines Erachtens kann eine rückwirkende Bewilligung nur als eine neue Tatsache zur (nachträglichen) Verringerung der Abgabenlast bzw. zur Verteidigung des Beteiligten im Strafverfahren angesehen werden, so dass das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO zunächst grundsätzlich einschlägig erscheint.

### **b) „Anderer Grund“**

Obwohl das Kompensationsverbot – wie gezeigt – zunächst anwendbar bzw. einschlägig erscheint, so unterscheidet sich die Situation im Fall der rückwirkenden Bewilligung doch erheblich von den „allgemein steuerrechtlichen Gestaltungen“, in denen der Täter das für ihn nachteilige steuerliche Ergebnis nachträglich durch „andere Gründe“ beeinflusst. In der zollrechtlichen Situation ist es dem Beteiligten möglich, genau diejenige Handlung rückwirkend zu „legalisieren“, was dem Steuerpflichtigen, der „andere Gründe“ geltend macht, eben nicht möglich ist.

An dieser Stelle ergibt sich bereits eine Einschränkung für die weiteren Betrachtungen: Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO kann nur dann nicht einschlägig sein, wenn es dem Beteiligten möglich ist, genau

seine ursprüngliche Handlung nachträglich zu legalisieren. Bedient sich der Beteiligte hingegen einer anderen Möglichkeit, die entstandene Zollschuld ganz oder teilweise als „nicht entstanden“ ansehen zu können, so muss diese Vorgehensweise bzw. diese Maßnahme zollstrafrechtlich stets als ein „anderer Grund“ im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO angesehen werden, so dass das Kompensationsverbot greift.

#### **aa) Kompensationsverbot anwendbar**

Zunächst spricht für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auch für den Fall einer rückwirkenden Bewilligung, dass – wie dargestellt – der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem ursprünglichen Verhalten und der nachträglichen Bewilligungserteilung fehlt. Es handelt sich bei dem nachträglich materiell-rechtlich gewährten Vorteil auch nicht um einen zwangsläufig von Amts wegen zu berücksichtigenden Ansatz. Auch spricht für die Anwendbarkeit, dass der Beteiligte in dem konkreten Zeitpunkt der Handlung nicht im Besitz der erforderlichen Bewilligung war; erst nachträglich konnte seine Handlung „legalisiert“ werden. Auch tritt die Wirkung der Bewilligung für die Vergangenheit „objektiv“ erst später ein; der Verwaltungsakt erlangt erst nach der Tat seine äußere Wirksamkeit.

#### **bb) Kompensationsverbot nicht anwendbar**

Gegen die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots spricht allerdings, dass es dem Beteiligten – wie schon erwähnt – möglich ist, jenes strafbare Verhalten rückwirkend zu „legalisieren“. Die steuerlichen Pflichten werden – wenn auch rückwirkend – objektiv modifiziert, so dass die abgegebenen Erklärungen in der Rückschau richtig bzw. vollständig sind oder die Nicht-Abgabe von Erklärungen in der Rückschau nicht pflichtwidrig war bzw. ist. Zudem erlangt der Verwaltungsakt (auch) für die Vergangenheit zumindest innere Wirksamkeit, auch wenn diese (rückwirkende innere) Wirksamkeit erst nachträglich mit der äußeren Wirksamkeit der Bewilligung eintritt.

#### **cc) Stellungnahme**

Die aufgeworfene Problematik resultiert im Ergebnis aus dem Charakter des § 370 AO als Blankett-Tatbestand, der durch weitere steuer- bzw. zollrechtliche Vorschriften vervollständigt werden muss. Die Bewilligung setzt – wie gezeigt – nicht erst bei der Strafbarkeit des Beteiligten an, sondern modifiziert schon dessen steuer- bzw. zollrechtliche Pflichten.

Unter Berücksichtigung dieser Überlegung ist die Frage zu stellen, ob – im Unterschied zu den „üblichen“ anderen Gründen i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO – andere Gründe auch dann vorliegen bzw. das Kompensationsverbot auch dann anwendbar ist, wenn der Beteiligte die ursprünglichen steuer-

bzw. zollrechtlichen Pflichten (nachträglich) modifiziert. Ist also die nachträgliche Bewilligung mit Rückwirkung eher der ursprünglichen Bewilligung (dann kein Kompensationsverbot) oder einem nachträglichen Vorteil (dann Kompensationsverbot) ähnlich?

Schon im Urteil vom 03.06.1987 äußert sich der BGH<sup>278</sup> zur Problematik des Kompensationsverbots wie folgt:

*„Eine vollendete Steuerhinterziehung ist (auch dann) anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die durch sein steuerunehrliches Verhalten gewonnenen Vorteile auch auf andere, gesetzmäßige Weise hätte erlangen können. Gegenüber dem Vorwurf, das Vermögen des Staates bereits geschädigt zu haben, kann der Steuerpflichtige, anders als im Falle des Betrugers (§ 263 StGB), nicht mit dem Einwand durchdringen, dass das Vermögen des Geschädigten als Ganzes zu betrachten sei und trotz unrichtiger Angaben über einzelne, für die Besteuerung wichtige Tatsachen im Ergebnis keine Einbuße eingetreten sei.*

*Die Frage nach den schädigenden Folgen des steuerunehrlichen Verhaltens darf vielmehr nur im Rahmen der durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen geprüft werden. Ob und in welchem Umfang ein Nachteil entstanden ist, ergibt sich demnach aus dem Vergleich zwischen der Steuer, die aufgrund der unwahren Angaben festgesetzt wurde, und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt werden.“*

Der BGH stellt in der hier im Wortlaut wiedergegebenen Entscheidung zunächst wiederum auf die Entscheidungserheblichkeit der Nachträglichkeit der Gestaltung („Vorteilerlangung auf andere, gesetzmäßige Weise“) ab; aus dem zweiten zitierten Absatz ergibt sich, dass maßgeblich auf die „unwahren Angaben“ des Beteiligten abzustellen ist.

Tatsache ist (und bleibt), dass die Angaben des Beteiligten im Zeitpunkt ihrer Abgabe unrichtig oder unvollständig waren bzw. die Nicht-Abgabe von notwendigen Erklärungen pflichtwidrig war. Somit scheint das zitierte Urteil des BGH für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots bzgl. der rückwirkenden Bewilligung zu sprechen. Andererseits stellt die Erteilung der rückwirkenden Bewilligung – nach der vorzitierten weiteren Definition des BGH – auch keine „Tatsache“ dar, auf die sich der Beteiligte erst im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hatte oder die, hätte er sie der Finanzverwaltung vorgetragen, eine Ermässi-

---

278 BGH, Urteil vom 03.06.1954 zu Az. 3 StR 302/53, BGHSt 7, S. 336 ff.

gung der Abgabenverpflichtung begründet hätten, da weder die originäre noch die rückwirkende Bewilligung im Zeitpunkt der Handlung erteilt worden waren.

Entgegen dieser Sichtweise ist jedoch auch festzustellen, dass die rückwirkende Bewilligung der originären Bewilligung in Wirkung und Umfang vollständig gleichsteht; beide unterscheiden sich lediglich durch den Zeitpunkt ihrer Erteilung. Demgemäß muss sich der Beteiligte doch wiederum nachträglich auf die Tatsache der Bewilligung berufen, die ihm im Zeitpunkt seiner Handlung aber eben noch nicht erteilt war. Die rückwirkende Bewilligung stellt im Übrigen auch aus tatsächlichen Gründen immer nur eine nachträgliche Maßnahme des Beteiligten dar, die ergriffen werden kann, um nachträglich Abgabenschulden zu verringern bzw. zu beseitigen.

Folglich ist meines Erachtens der Auffassung zu folgen, dass das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO auch für solche rückwirkende Bewilligungen einschlägig ist, mittels derer die seinerzeitige Handlung des Beteiligten „vollständig legalisiert“ werden kann.

Folglich tritt aufgrund des einschlägigen Kompensationsverbots auch im Falle der Erteilung einer rückwirkenden Bewilligung ein Verkürzungserfolg ein, so dass der objektive Tatbestand erfüllt ist.

#### **IV. Rückwirkende Bewilligung als Strafausschließungsgrund?**

Es ist sehr umstritten, ob die nachträgliche Erlangung einer rückwirkenden Genehmigung bzw. Bewilligung als Strafausschließungsgrund angesehen werden kann.

##### **1. Strafausschließungsgrund**

Von Teilen der Literatur<sup>279</sup> wird vertreten, dass mit einer nachträglichen Genehmigung eines Verhaltens das Strafbedürfnis des Staates entfallen und insoweit ein Strafaufhebungsgrund vorliegen muss. Nach einer (ggf. nachträglichen) Genehmigung verbleibe nur noch ein „verwaltungsrechtlicher Ungehorsam“, der keiner strafrechtlichen Sanktion (mehr) bedürfe. Auch (einzelne) Stimmen in der Rechtsprechung erkennen an, dass eine rückwirkende Genehmigung Auswirkungen auf das zu betrachtende Strafverfahren haben kann<sup>280</sup>.

---

279 *Lenckner* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 32 ff. StGB, Rn. 62 und *Cramer/Heine* in Schönke/Schröder, Vorbem. §§ 324 ff. StGB, Rn. 21; *Roxin*, AT I, S. 692 f.; *Schröder*, S. 326; *Wüterich*, S. 108; *Ensenbach*, S. 175.

280 *BayObLGSt* 1994, S. 74 ff.

## 2. Kein Strafausschließungsgrund

Die wohl überwiegende Rechtsprechung und andere Teile der Literatur<sup>281</sup> wollen die Auffassung, dass durch eine rückwirkende Genehmigung ein Strafausschließungsgrund eintritt, nicht teilen. Nach deren Ansicht bleibt eine rückwirkende Genehmigung / Bewilligung ohne Wirkung.

## 3. Stellungnahme

### a) Bisherige Rechtsprechung

Die zitierten und eingesehenen Urteile betreffen stets Straftatbestände, die repressive Verbote mit Befreiungsvorbehalt darstellen; ein Urteil mit einem solchen Inhalt ist zu einem präventiven Verbot mit Genehmigungsvorbehalt – soweit bekannt – noch nicht ergangen.

- Das BayObLG<sup>282</sup> schränkt seine zitierte Entscheidung vom 20.04.1994 betreffend die Zweckentfremdung von Wohnraum ausdrücklich dahingehend ein, dass eine rückwirkend erteilte Bewilligung „zumindest in Fällen eines durch Rechtsvorschrift begründeten repressiven Verbots mit Befreiungsvorbehalt ohne Auswirkung bleiben soll“. Zu den Auswirkungen einer Genehmigung bzw. Bewilligung auf ein präventives Verbot mit Genehmigungsvorbehalt trifft das Gericht keine Aussagen. Das Urteil ist also auf den Bereich des Zollstrafrechts nicht unmittelbar übertragbar.
- Das OLG Köln<sup>283</sup> weist im angesprochenen Urteil die Argumentation der Literatur, insbesondere die oben dargestellten Ausführungen des „verbleibenden verwaltungsrechtlichen Ungehorsams“ unter Hinweis auf den besonderen Charakter des § 327 StGB als abstraktes Gefährdungsdelikt zurück. „Mit Rücksicht auf die besondere Gefährlichkeit bestimmter Anlagen kann effektiver Umweltschutz nur dann geleistet werden, wenn bereits der Verwaltungsungehorsam an sich – d.h. der erlaubniswidrige Betrieb einer umweltgefährdenden Anlage – die Strafbarkeit auslöst.“

Somit betrifft also auch der Beschluss des OLG Köln den Bereich der Umweltstraftaten der §§ 324 ff. StGB, die – wie bereits gezeigt und im Unterschied zu den Steuer- und Zollstraftaten der §§ 369 ff. AO – als repressive Verbote mit Befreiungsvorbehalt anzusehen sind. Darüber hinaus kann ein effektiver Schutz des Steuer- und Zollaufkommens auch nicht

---

281 OLG Köln, NStE, § 327 StGB, Nr. 11; BayObLGSt 1994, S. 77 ff.; Fischer/Tröndle, § 330 d StGB, Rn. 8; Kühl/Lackner, § 324 StGB, Rn. 10; Malitz, S. 106; Hirsch in LK, § 32 StGB, Rn. 169; Laufhütte/Möhrenschlager, S. 921; Dölling, S. 466.

282 Siehe Fn. 280.

283 Siehe Fn. 281.

nur dann gewährleistet werden, wenn schon der schlichte Verwaltungsungehorsam sanktioniert ist. Im Gegenteil: Stellt sich z.B. im Rechtsbehelfsverfahren heraus, dass keine Steuer geschuldet ist oder dass keine Erklärungsspflicht bestanden hat, so besaß der Fiskus weder das Recht noch ein schützenswertes Interesse an dem Erhalt der betreffenden Informationen bzw. Erklärungen. Folglich erscheint auch die Entscheidung des OLG Köln nicht auf den Bereich des Zollstrafrechts übertragbar.

- Beide zitierten Urteile greifen zurück auf den Beschluss des BGH vom 23.07.1969 betreffend die Auswirkungen eines vom Beteiligten eingelegten Widerspruchs gegen ein amtliches Verkehrszeichen<sup>284</sup>. In den Entscheidungsgründen wird zunächst festgestellt, dass eine vollziehbare Entscheidung (im Fall das Verkehrszeichen) verwaltungsrechtlich zu befolgen ist und eine Missachtung dieser Entscheidung schon bei Vollziehbarkeit mit strafrechtlichen Sanktionen belegt werden kann. Diese Feststellungen begegnen keinen Bedenken; sie decken sich vor allem vollumfänglich mit den vorherigen Ergebnissen.

Allerdings stellen die Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbestände des Straßenverkehrsrechts – wie schon zuvor dargestellt – nach wohl allgemeiner Ansicht erneut repressive Verbote mit Befreiungsvorbehalt dar. Dies erkennt und berücksichtigt auch der BGH in dem Beschluss, wenn er ausführt: „In diesen Fällen (des Entfalls der aufschiebenden Wirkung eines Widerspruchs gemäß § 80 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 VwGO) muss dem Betroffenen zugemutet werden, der Anordnung (durch das Verkehrszeichen) nachzukommen, auch wenn noch nicht feststeht, ob eine Zuwiderhandlung letztlich das sachliche Recht verletzt, weil noch die Möglichkeit einer Aufhebung des Verwaltungsakts durch das Verwaltungsgericht besteht. Das gebieten die berechtigten Bedürfnisse der staatlichen Ordnung, die auch ein Anliegen der Allgemeinheit sind und denen sich jeder einsichtige Bürger, der Ordnung und Sicherheit wünscht, beugen muss. Gerade § 80 Abs. 2 VwGO ist auf die Durchsetzung und Sicherung dieser Belange ausgerichtet.“

Nach alledem ist die Fallkonstellation erneut nicht auf den Bereich des Zollstrafrechts übertragbar: Einerseits stellen die Zollstraftatbestände präventive Verbote dar; andererseits ist zwar die Sicherung des Zollaufkommens ein schützenswertes Interesse des Staates, es ist allerdings kein Bedürfnis erkennbar, dieses Interesse so zu schützen und ungeachtet einer eventuellen Rechtswidrigkeit einer Anordnung wie Leben und Gesund-

---

284 BGHSt 23, 86.

heit der gesamten Bevölkerung durch die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit des Straßenverkehrs.

Nach alledem kann die bisherige Rechtsprechung meines Erachtens nicht auf den Bereich des Zollstrafrechts bzw. die Auswirkungen rückwirkender Bewilligungen übertragen werden.

### **b) Literaturansichten**

Nachdem die entgegenstehende Rechtsprechung entkräftet worden ist, stehen sich die Literaturmeinungen konträr gegenüber. Der überwiegende Teil der Literatur, die keinen Strafausschließungsgrund annehmen will, wurde zu den Straftatbeständen der §§ 324 StGB und auch unter Bezugnahme auf die zitierte Rechtsprechung veröffentlicht, die jedoch nicht auf die hier zu betrachtende Sachverhaltskonstellation aus dem Bereich des Zollstrafrechts übertragbar ist.

### **c) Bewertung**

Es verbleiben somit das Argument einer „nachträglich unzulässigen strafrechtlichen Sanktion“ für den Fall, dass aufgrund des Erfolgs des Rechtsmittels keine Abgaben anfallen, und das Argument des „strafrechtlich nicht sanktionswürdigen schlichten Verwaltungsungehorsams“, die beide für die dargestellte Annahme eines persönlichen Strafausschließungsgrundes durch eine rückwirkende Bewilligung sprechen.

Berücksichtigt man weiterhin, dass die Behörde durch die rückwirkende Bewilligung exakt das vorherige Verhalten – wenn auch erst nachträglich mit Rückwirkung – legalisiert und durch die Bewilligung auch die maßgeblichen zollrechtlichen Pflichten modifiziert, so ergibt sich ein zusätzliches Argument für die hier zuerst dargestellte Auffassung: Die nachträgliche Modifikation der steuerlichen Vorgaben könnte als Änderung des Strafgesetzes i.S.d. § 2 Abs. 3 StGB angesehen werden, da die steuerlichen Vorschriften in den Tatbestand des § 370 AO „hineingelesen“ bzw. „hineingezogen“ werden müssen, zumindest wenn man die Lehre von den Blankett-Verweisungen (s.o.) vertritt. Nach der Vorschrift des § 2 Abs. 3 StGB müsste dann das mildere Gesetz, also § 370 AO bei Einbeziehung der geänderten zollrechtlichen Pflichten angewandt werden, was zwangsläufig eine Straffreiheit zur Folge hätte.

Nach alledem sollte also nach meiner Meinung für den Bereich des Zollstrafrechts der Auffassung gefolgt werden, dass durch eine rückwirkende Bewilligung ein (persönlicher) Strafausschließungsgrund zu Gunsten des Beteiligten eintritt. Dies kann sogar nicht nur für diejenigen Fälle vertreten werden, in denen exakt die zuvor beanstandete Vorgehensweise nachträglich



legalisiert wird, sondern auch für rückwirkende Bewilligungen, die lediglich zu einer teilweisen Reduzierung der Abgabenlast führen. Die vorgenannten Argumente (unzulässige Sanktion, fehlende Strafwürdigkeit, nachträgliche Modifikationen der zollrechtlichen Vorgaben) sind meines Erachtens ohne Einschränkung übertragbar.

## V. Strafmildernde Berücksichtigung

Folgt man der vorstehenden Ansicht nicht, dass sich aus rückwirkenden Bewilligungen (persönliche) Strafausschließungsgründe zu Gunsten des Beteiligten ergeben, so muss – nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung<sup>285</sup> – im Rahmen der Strafzumessung zugunsten des Beteiligten strafmildernd berücksichtigt werden, dass die Abgabenlast (nachträglich) verringert wurde und der „tatsächliche Steuerschaden“ nicht dem objektiv strafbefangenen Betrag entspricht.

## VI. Irrtümer des Beteiligten

Da sich nach der nachträglichen Erlangung der rückwirkenden Bewilligung für den Beteiligten lediglich die rechtliche Frage stellen kann, ob und ggf. welche strafrechtlichen Wirkungen dieser zukommen, können Irrtümer des Beteiligten über deren Auswirkungen nur irrelevant sein. Die Problematik des (zeitlich früheren und zollrechtlichen) Irrtums eines Beteiligten über die Notwendigkeit einer Bewilligung bei der Annahme, dass die Angelegenheit durch die Erteilung einer rückwirkenden Bewilligung „geregelt“ werden könne, wurde bereits umfassend erörtert<sup>286</sup>.

## C. Zusammenfassung zum fünften Teil

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass eine rückwirkende Bewilligung zunächst unstrittig in zollrechtlicher Hinsicht zur Verringerung der Abgabenlast führt.

Strafrechtlich jedoch gilt zunächst (zumindest für die beiden Tatvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, weshalb der objektive Tatbestand in Gestalt der Zollverkürzung trotz der rückwirkenden Bewilligung noch immer erfüllt ist. Da jedoch unter Be-

---

285 Statt vieler: BGH, Beschluss vom 23.07.1985, wistra 1985 S. 225; BGH, Urteil vom 15.11.1989, wistra 1990, S. 59; BayObLG, Urteil vom 16.10.1989, wistra 1990, S. 112; OLG Düsseldorf, Urteil vom 24.11.1987, wistra 1988, S. 118.

286 Vgl. Seite 99 ff.: Tatbestandsirrtum gemäß § 16 StGB, da der Irrtum die ursprünglichen steuerlichen bzw. zollrechtlichen Pflichten betrifft.

rücksichtigung der nachträglich erteilten rückwirkenden Bewilligung das Strafbedürfnis entfällt, da der Fiskus kein schützenswertes Interesse an der strafrechtlichen Sanktionierung von im Ergebnis materiell-zollrechtlich richtigen oder vollständigen Angaben oder irrelevanten Erklärungen haben kann und darf, muss dem Beteiligten bei Erlangung einer rückwirkenden Bewilligung (ggf. insoweit) ein (persönlicher) Strafaufhebungsgrund zuteil werden.

# Zusammenfassung und Ausblick

## A. Zusammenfassung

Mit dieser Arbeit sollte versucht werden, die strafrechtlichen Auswirkungen von zollrechtlichen Bewilligungen auf den Straftatbestand des § 370 AO umfassend zu betrachten.

Zusammenfassend kann folgendes festgehalten werden:

### 1. Allgemeine Wirkung von Bewilligungen:

Sämtliche zollrechtlichen Bewilligungen schließen (schon) den objektiven Straftatbestand des § 370 AO aus. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Handlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (in beiden Begehungsformen) als auch für die Unterlassungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Eine (soweit ersichtlich einzige) Ausnahme dieses herausgearbeiteten Ergebnisses wurde angesprochen; diese Ausnahme<sup>287</sup> kann aber aufgrund ihrer Spezialität und der besonderen Sachverhaltskonstellation die grundsätzliche These zur tatbestandsausschließenden Wirkung der Bewilligung nicht unrichtig machen oder deren Grundsätzlichkeit in Frage stellen.

### 2. Auswirkungen von Mängeln der Bewilligung:

- a) Die Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät für den Bereich des Zollstrafrechts erscheint zwar „auf den ersten Blick“ direkt übertragbar, sie kann jedoch nach hier vertretener Ansicht (nur) unter Berücksichtigung einer Besonderheit bzw. fortentwickelt übernommen werden: Es ist in allen Konstellationen ergänzend zu überprüfen, ob die Gesetzssystematik des Zollstrafrechts, insbesondere im Zusammenhang mit der Wirkung der Bewilligung noch „vor dem Straftatbestand“, eine von der allgemein entwickelten Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät abweichende Beurteilung (zu Gunsten des Beteiligten) gebietet.
- b) Die erste „Richtungsentscheidung“ im Hinblick auf die Auswirkungen von „Mängeln der Bewilligung“ fällt dann – in Anwendung der Theorie der Verwaltungsaktakzessorietät – mit deren Wirksamkeit. Wenn die Bewilligung erst einmal wirksam geworden ist, so beseitigt sie den objektiven Tatbestand des § 370 AO, dies sogar wenn der Beteiligte die Bewilligung auf unlautere Weise erlangt hat. Auch ein strafbarer Versuch einer Zollhinterziehung kann in diesem Fall nicht vorliegen. Ist die Bewilligung hingegen nichtig, nicht wirksam geworden oder wird sie unwirk-

---

287 Entscheidung des BGH vom 21.02.2001, vgl. S. 49.

sam, hat dies grundsätzlich eine Strafbarkeit des Beteiligten zur Folge, wenn nicht ausnahmsweise durch eine „aktiven Duldung“ der Finanzverwaltung Straffreiheit eintreten kann, sei es als rechtfertigende oder als persönlich strafausschließende aktive Duldung.

- c) Ein Irrtum eines Beteiligten betreffend die Richtigkeit bzw. die Vollständigkeit seiner Angaben, die materiell-zollrechtliche Rechtslage, aus der sich Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben ergeben, und insbesondere ein Irrtum betreffend die ihm obliegenden Erklärungspflichten stellt – bei Übernahme der Steueranspruchstheorie für die Behandlung von Irrtümern im Steuerstrafrecht – regelmäßig einen „Tatbestandsirrtum“ dar, der dann gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB zur Straflosigkeit führt. Ggf. kann zu Gunsten des Beteiligten auch die Annahme eines Erlaubnistatbestandsirrtums oder eines Irrtums über (persönliche) Strafausschließungsgründe in Betracht kommen.
- d) Ein reiner außerzollrechtlicher Rechtsirrtum des Beteiligten betreffend eine Bewilligung jedoch kann einen Verbotsirrtum bedingen, der nur bei (selten anzunehmender) Unvermeidbarkeit zur Straflosigkeit des Beteiligten führt. Darüber hinaus sind „reine Rechtsirrtümer“ auch noch bei Irrtümern denkbar, die normative Tatbestandsmerkmale nicht (mehr) betreffen bzw. darüber hinausgehen. Da die für diese Arbeit maßgeblichen zollrechtlichen Bewilligungen an diesen Tatbestandsmerkmalen nicht ansetzen können, brauchten hierzu keine weiteren Darstellungen zu erfolgen. Insoweit liegen stets Verbotsirrtümer vor.
- e) Weiterhin muss sorgfältig zwischen inhaltlichen Vorgaben und Nebenbestimmungen differenziert werden:
  - Eine Überschreitung des Bewilligungsinhalts durch den Beteiligten hat zur Folge, dass für sein Verhalten in der konkreten Situation keine Bewilligung vorliegt, weshalb dem Beteiligten hier unmittelbar eine Strafbarkeit droht. Gleiches gilt dann auch für einen Verstoß gegen Bedingungen oder Befristungen zur Bewilligung.
  - Verstößt der Beteiligte („nur“) gegen andere Nebenbestimmungen der Bewilligung, insbesondere eine behördliche Verpflichtung / Auflage, wird zwar eine Grundlage für den Widerruf der Bewilligung geschaffen, die Bewilligung bleibt jedoch bis zum Widerruf wirksam, so dass eine Strafbarkeit – auch bei fortgesetzter Verwendung der (rechtswidrig gewordenen) Bewilligung – nicht eintreten kann.
  - Normiert die Behörde in der Bewilligung für den Beteiligten eine Verpflichtung zur Anzeige von Veränderungen der tatsächlichen Gege-

benheiten, so stellt diese „neue Pflicht“ eine steuerstrafrechtlich relevante Erklärungspflicht i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar.

Die Verletzung der Pflicht allein kann jedoch nicht zu einer Verkürzung von Abgaben führen, so dass eine Zollhinterziehung nicht vollendet werden kann. Auch wegen eines Versuchs einer Zollhinterziehung kann sich der Beteiligte nicht strafbar machen.

### 3. Auswirkungen von Widerruf und Rücknahme der Bewilligung:

- a) Ein Widerruf beseitigt unmittelbar ab dem Zeitpunkt seiner Wirksamkeit die begünstigende Wirkung der Bewilligung. Einem Rechtsmittel kommt keine aufschiebende Wirkung zu.
- b) Eine bewilligte Aussetzung der Vollziehung bewirkt strafrechtlich eine rechtfertigende aktive Duldung; ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung führt über den bestehenden Anwendungserlass zur Abgabenordnung zugunsten des Beteiligten zu einem (persönlichen) Strafausschlussgrund.
- c) Ein Irrtum des Beteiligten betreffend die zollrechtlichen Auswirkungen eines Einspruchs stellt einen Tatbestandsirrtum des Beteiligten dar, der gemäß § 16 StGB zur Straflosigkeit führt. Nimmt er irrig an, ihm sei die Aussetzung der Vollziehung bewilligt worden, so unterliegt der Beteiligte einem Erlaubnistatbestandsirrtum, der analog § 16 StGB zu einem Entfall des Vorsatzes führt. Irrt sich der Beteiligte allerdings „nur außerzollrechtlich“ über die strafrechtlichen Konsequenzen eines von ihm eingelegten Rechtsmittels (z.B. des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung o.ä.), so unterliegt er insoweit einem Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB.
- d) Die Rücknahme einer Bewilligung durch die Zollverwaltung hat für den Beteiligten zwar materiell-zollrechtliche Konsequenzen, jedoch keine strafrechtlichen Auswirkungen.

### 4. Auswirkungen von rückwirkenden Bewilligungen:

- a) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass eine rückwirkende Bewilligung in zollrechtlicher Hinsicht zur Verringerung der Abgabenlast führt.
- b) Strafrechtlich gilt zunächst (zumindest für die beiden Tatvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, weshalb der objektive Tatbestand in Gestalt der Zollverkürzung trotz der rückwirkenden Bewilligung noch immer erfüllt ist. Da aber unter Berücksichtigung der nachträglich erteilten rückwirkenden Bewilligung das Strafbedürfnis des Staates entfällt, da der Fiskus kein schüt-

zenswertes Interesse an der strafrechtlichen Sanktionierung von im Ergebnis (nachträglich) materiell-zollrechtlich richtigen bzw. vollständigen Angaben oder irrelevanten Erklärungen haben kann und darf, muss meines Erachtens dem Beteiligten bei Erlangung einer rückwirkenden Bewilligung (ggf. insoweit) ein (persönlicher) Strafaufhebungsgrund zuteil werden.

Alles in allem kann aber auch festgestellt werden, dass sich an nahezu allen Prüfungspunkten erheblicher Erörterungsbedarf ergeben hat; die auftretenden Probleme wurden unter Berücksichtigung der bekannten Auffassungen der strafrechtlichen Rechtsprechung und Literatur umfassend diskutiert. Die gefundenen Ergebnisse weichen z.T. von der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BGH ab, die Abweichung ist aber nach meiner Ansicht geboten, da die bisherige Rechtsprechung, die im wesentlichen nicht für den Bereich des Zollstrafrechts ergangen ist, nicht einfach übertragen werden kann. Insofern waren neue Lösungswege zu suchen und zu finden, insbesondere da der deutsche Gesetzgeber keine „strafrechtliche Durchgriffsnorm“ wie z.B. in § 34 Abs. 8 AWG bzw. § 330 d Nr. 5 StGB für den Bereich des Zoll- und Abgabenstrafrechts geschaffen hat. Solange hier keine entsprechende Regelung existiert, bleibt beispielsweise derjenige, der eine auf unlautere Weise erlangte Bewilligung gegenüber der Zollverwaltung verwendet, straflos.

## **B. Exkurs: Irrtümer als Verbotsirrtümer**

Im Rahmen der vorstehenden Ausführungen wurden einige Irrtümer des Beteiligten unter Bezugnahme auf die vom BGH entwickelte sog. „Steueranspruchstheorie“ als Tatbestandsirrtümer i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB angesehen. Sollten in diesen Fällen – z.B. in Folge der Nicht-Anwendung der Steueranspruchstheorie – nicht Tatbestandsirrtümer, sondern Verbotsirrtümer gemäß § 17 StGB vorliegen, so gilt Folgendes:

Gemäß § 17 Satz 1 StGB handelt ohne Schuld und bleibt straffrei, wem bei Begehung der Tat die Einsicht fehlte, Unrecht zu tun. War der Irrtum für den Täter vermeidbar, kann die Strafe gemäß § 17 Satz 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB gemildert werden. Die zentrale Frage für den Beteiligten im Hinblick auf die Folgen seiner Handlung ist demnach, ob sein Irrtum „vermeidbar i.S.d. § 17 StGB“ war.

Vermeidbar ist ein Verbotsirrtum, wenn dem Täter sein Vorhaben unter Berücksichtigung seiner Fähigkeiten und Kenntnisse hätte Anlass geben müssen, über dessen mögliche Rechtswidrigkeit nachzudenken oder sich zu er-

kundigen, und er auf diesem Wege zur Unrechtseinsicht gekommen wäre<sup>288</sup>. Die zur Vermeidbarkeit des Irrtums i.S.d. § 17 StGB ergangene Rechtsprechung ist durchaus streng: Von dem Beteiligten wird erwartet, dass er sein „Gewissen anspanne“<sup>289</sup> und „alle seine Erkenntniskräfte und sittlichen Wertvorstellungen“<sup>290</sup> einsetze, und zwar „auf der Grundlage der Vorstellungen seiner Rechtsgemeinschaft“<sup>291</sup>. Der Beteiligte muss bei der von ihm verlangten Prüfung alle Erkenntnismöglichkeiten ausschöpfen und darf sich nicht „vorschnell“ auf die Richtigkeit eines für ihn günstigen Standpunktes verlassen<sup>292</sup>; etwa auftauchende Zweifel sind durch weiteres Nachdenken oder weitere Prüfungen zu beseitigen<sup>293</sup>. Zusätzlich sind an einen Rechtskundigen besondere Anforderungen zu stellen, da er durch seine Ausbildung und Tätigkeit besondere Fähigkeiten besitzt und von ihm verlangt wird, dass er die Tragweite der maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften kennt bzw. sich entsprechend kundig macht<sup>294</sup>.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich im Bereich des Zollrechts bzw. des Zollstrafrechts für den Beteiligten, dass unter Berücksichtigung der bisherigen, oben dargestellten Rechtsprechung regelmäßig kein Raum für die Annahme eines vermeidbaren Verbotsirrtums bleiben wird, da dem Beteiligten stets auferlegt bzw. von ihm gefordert werden wird, dass er entweder die notwendigen Kenntnisse über die zollrechtlichen Vorgaben für seine geschäftliche Betätigung schon hat bzw. sich diese zumindest hätte verschaffen können.

Gleichwohl müsste nach meiner Auffassung für den Bereich des Zollstrafrechts eine Korrektur der bisherigen Maßstäbe für die Vermeidbarkeit des Irrtums erfolgen, da selbst einem versierten und pflichtbewussten Wirtschaftsbeteiligten einmal ein Irrtum unterlaufen kann, der nach den bisher aufgestellten Maßstäben möglicherweise vermeidbar (gewesen) wäre und der Beteiligte dennoch sowohl sich und ggf. auch seine Angestellten, die mit der Abwicklung der betrieblichen Zollverfahren betraut sind, in angemessenem Umfang geschult und fortgebildet hat.

---

288 BGH, Urteil vom 28.05.1985 zu Az. 1 StR 217/85; BayObLG, NJW 1989, S. 1745; OLG Köln, NJW 1996, S. 473; Fischer/Tröndle, § 17, Rn. 7.

289 BGHSt 2, 194.

290 BGHSt 4, 1, 5.

291 BGHSt 4, 1, 5.

292 OLG Köln, NJW 1996, S. 473.

293 BGHSt 4, 242; 5, 289; 21, 18.

294 BGH, wistra 1984, S. 178; BayObLGSt 71, 24; 81, 198; OLG Schleswig, SchlHA 1978, S. 181; OLG Köln, NJW 1996, S. 473; Tröndle/Fischer, § 17, Rn. 8.

Ein auf die konkreten Kenntnisse und Fähigkeiten sowie die konkreten Sorgfaltsmaßnahmen des einzelnen Beteiligten im Einzelfall angelegter Vermeidbarkeitsmaßstab unter Zurückstellung einer „absoluten Pflicht“ zur Erlangung aller denkbaren Kenntnisse könnte dieser Forderung Rechnung tragen. Anderenfalls bliebe für die Annahme eines vermeidbaren Irrtums im Bereich des Zollstrafrechts kein Raum.

## C. Ausblick

Der Zollkodex ist durch den modernisierten Zollkodex (MCC) umfassend reformiert worden<sup>295</sup>. Ausdrücklich wurde der aktuelle Zollkodex noch in dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 30.11.2005 als „veraltet“ bezeichnet<sup>296</sup>. Auch wenn die nunmehr verabschiedete endgültige Fassung des MCC in den Erwägungsgründen das Wort „veraltet“ nicht mehr beinhaltet, so wird dennoch festgestellt, dass „eine nochmalige Änderung des derzeitigen Zollkodex nicht ausreicht und eine vollständige Überarbeitung notwendig ist“<sup>297</sup>.

Gemäß Art. 187 MCC ist der Modernisierte Zollkodex am 24.06.2008 in Kraft getreten; anwendbar wird die weit überwiegende Zahl der neuen Vorschriften jedoch erst sein, wenn (auch) die geänderte Durchführungsvorschriften in Kraft getreten sind, Art. 188 MCC. Die ZK-DVO wird derzeit überarbeitet und voraussichtlich erst Mitte des Jahres 2009 verabschiedet werden, so dass der MCC dann angewandt werden kann. Nach aktuellen Schätzungen jedoch wird der MCC nicht vor 2010 bzw. 2011 tatsächlich rechtliche Geltung erlangen.

Der MCC beinhaltet in dem Abschnitt 5 bzw. dem Art. 21 Vorgaben für die „Anwendung von Sanktionen“. Gemäß Art. 21 Nr. 1 Satz 1 MCC hat jeder Mitgliedsstaat „Sanktionen für Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften der Gemeinschaft“ vorzusehen. Diese müssen gemäß Art. 21 Nr. 1 Satz 2 MCC „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ sein. Gemäß Art. 21 Nr. 2 MCC können verwaltungsrechtliche Sanktionen vorgesehen werden als finanzielle Belastung (ggf. auch an Stelle oder zur

---

295 Verordnung (EG) Nr. 450/08 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.04.2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex), veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 145/1 vom 04.06.2008.

296 Einigung zum Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex) vom 30.11.2005, KOM/2005/0608 (endgültig), dort Rn. 110.

297 Erwägungsgrund Nr. 3 a.E. zur VO (EG) Nr. 450/08.



Abwendung einer strafrechtlichen Sanktion) oder als Widerruf, Aussetzung oder Änderung einer dem Beteiligten erteilten Bewilligung.

Der MCC beinhaltet nach dem Vorstehenden keine europa-rechtlich statuierten strafrechtlichen Sanktionen; vielmehr können, sollen und müssen die Mitgliedsstaaten Sanktionen für Verstöße gegen das Zollrecht der Gemeinschaft selbst bestimmen. Art. 21 Abs. 2 MCC legt dann (nur) für verwaltungsrechtliche Sanktionen der Mitgliedsstaaten einzelne Vorgaben fest, die verbindlich sind, wenn verwaltungsrechtliche Sanktionen verhängt werden sollen.

Der MCC überlässt insoweit den Mitgliedsstaaten die Art und Weise der Sanktionierung von Verstößen gegen das Gemeinschaftszollrecht; er beinhaltet seinerseits lediglich Regelungen für den Fall, dass ein Mitgliedsstaat (neben strafrechtlichen Regelungen auch) nationale verwaltungsrechtliche Sanktionen vorsieht.

Nach alledem bedingt die Neufassung des Zollkodex in Gestalt des MCC, der zwar in Kraft getreten ist, jedoch noch nicht anwendbar ist, nicht die Unanwendbarkeit der heute anzuwendenden Vorschriften der §§ 369 ff. AO; insbesondere sind keine europäischen Vorgaben für ein „(harmonisiertes) europäisches Zollstrafrecht“ vorgesehen, so dass die §§ 369 ff. AO weiterhin anzuwenden sind. Es ergibt sich insoweit auch kein Bedarf zur Änderung der nationalen Vorschriften, da – im Unterschied zu den verwaltungsrechtlichen Sanktionen – überhaupt keine Vorgaben für die strafrechtlichen Sanktionen angeordnet worden sind. Weiterhin ist kein Grund ersichtlich, weshalb der deutsche Gesetzgeber ohne Anlass aufgrund bzw. unter Bezugnahme auf Art. 21 MCC ein neues und vom nationalen Abgabenstrafrecht unabhängiges Zollstrafrecht schaffen sollte bzw. müsste, insbesondere da Zölle als Einfuhrabgaben schon gem. § 3 Abs. 3 AO immer als Abgaben im Sinne der AO anzusehen waren bzw. sind. Auch nach aktuelleren Informationen aus dem Bundesfinanzministerium ist eine Separierung bzw. Herauslösung des Zollstrafrechts aus dem „allgemeinen Steuerstrafrecht“ zumindest derzeit nicht beabsichtigt.

Demnach verbleibt es auch nach dem In-Kraft-Treten des MCC bei der Geltung der nationalen Zollstrafrechtsvorschriften der §§ 369 ff. AO zur Ahndung von Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften der Gemeinschaft, selbst wenn der Gesetzgeber (zusätzlich) verwaltungsrechtliche Sanktionen in das nationale Recht implementieren sollte. Auch haben Art. 6 bis 10 ZK und Art. 243 bis 246 ZK durch deren Neufassung im MCC keine inhaltliche Änderung erfahren; die Vorschriften sind (teilweise zusammengefasst) in Art. 16, 18 und 19 ZK bzw. Art. 22 bis 24 ZK zu finden.

Durch Art. 2 Ziff. 276 lit. b), zweiter Halbsatz des Vertrags von Lissabon vom 13.12.2007<sup>298</sup> wird die eingangs erwähnte „Unberührtheitsklausel“ des Art. 280 Abs. 4 Satz 2 EG-Vertrag gestrichen. Durch diese Änderung entfällt das Hauptargument derjenigen, die europäische Regelungen für den Bereich des Strafrechts betreffend den Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft für unzulässig halten. Ob allein durch den Vertrag von Lissabon dann der rechtliche Weg zu einem „harmonisierten europäischen Zollstrafrecht“ geebnet wäre, kann und soll an dieser Stelle nicht weiter untersucht werden; zumindest bis zum heutigen Tag ist der Vertrag von Lissabon noch nicht in allen Mitgliedsstaaten ratifiziert worden.

Damit die nationalen Vorschriften ihre Geltung verlieren und nicht (mehr) angewandt werden (dürfen), müsste(n) dann – nach dem In-Kraft-Treten des Vertrags von Lissabon – europäische Vorgaben für strafrechtliche Sanktionen getroffen oder ein „europäisches Zollstrafrecht“, das in allen Mitgliedsstaaten unmittelbar gilt, verabschiedet werden. Ob überhaupt und ggf. wann dies der Fall sein wird, ist derzeit nicht ansatzweise absehbar.

Nach alledem behalten die vorstehenden Ausführungen (auch nach dem In-Kraft-Treten des MCC und des Vertrags von Lissabon) ihre Aktualität, zumindest solange Zollstraftaten durch die nationalen Strafvorschriften der §§ 369 ff. AO (in deren aktuell geltender Fassung) geahndet werden.

---

298 ABl. EU C 306 vom 17.12.2007, S. 42 ff., dort S. 127.