

# **Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung**

RA Dr. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Schlangenbad b. Wiesbaden

Eine der für den Mandanten wichtigsten Fragen im Falle einer Steuerhinterziehung ist die nach der Höhe der Strafe. "Muß ich in Haft ?" lautet häufig die ängstliche Frage. Oder: "Wie teuer wird es ?" Aber nicht nur in der Beratung, sondern auch vor Gericht oder bei der Verhandlung mit dem Mitarbeiter der Bußgeld- und Strafsachenstelle ist ein wichtiger Punkt die korrekte Berechnung der in Betracht kommenden Strafe.

Die Steuerhinterziehung wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe gemäß § 370 AO bestraft. Wie dieser Strafraum im Einzelfall ausgefüllt wird, ist eine Frage der Strafzumessung, die sich nach § 369 Abs. 2 AO, §§ 46 ff. StGB richtet. Maßgebend ist die individuelle Schuld des Täters (sog. Schuldmaßprinzip, § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB, Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, § 24 RN 71). § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB enthält einen nicht abschließenden, beispielhaften Katalog einzelner Strafzumessungstatsachen. Im Steuerstrafrecht ist zunächst die Auswirkung der Steuerhinterziehung, also die Höhe der verkürzten Steuer Grundlage für Bestrafung (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 370 RN 279; HHSp-Engelhardt, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 156. Erg.-Li., Juni 1998, § 370 AO RN 276). In der Praxis hat sich ein degressives Berechnungsschema entwickelt, wonach die Höhe der Strafe mit zunehmendem Hinterziehungsbetrag langsamer werdend ansteigt. Im Detail gibt es jedoch in den verschiedenen Oberfinanzdirektionen bzw. den Landgerichtsbezirken zum Teil regional starke Abweichungen. Im Raum Koblenz, Kaiserslautern, Trier können schon DM 400.000 hinterzogene Steuern mehr als 2 Jahre Haft bedeuten, während in Mainz und Wiesbaden die Grenze einer möglichen Bewährungsstrafe erst bei ca. DM 700.000 erreicht wird. In Frankfurt/M. ist selbst bei einem Hinterziehungsbetrag von DM 1 Mio. noch eine Geldstrafe bei einem Ersttäter völlig normal. Entsprechend unterschiedlich ist auch die Handhabung der Untersuchungshaft: Dem in Koblenz angeklagten Täter droht viel schneller eine viel höhere Haftstrafe, was viel eher einen Fluchtgrund begründen kann, als einem Täter eines vergleichbaren Sachverhaltes, der in Frankfurt/M. angeklagt ist.

Beim Einstieg in die Strafzumessung ist zunächst zwischen nicht erklärten Einnahmen, also der Bemessungsgrundlage und den hinterzogenen Steuern zu differenzieren. Maßgebend sind die hinterzogenen Steuern. Wichtig ist hier auch die Frage, ob der Täter die Steuern nur auf Zeit oder auf Dauer hinterziehen wollte (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 370 RN 776 ff.). Hat z.B. der Täter bei unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen wegen eines Liquiditätsengpasses mit dem Vorsatz gehandelt, spätestens mit der Umsatzsteuererklärung die Voranmeldung wieder zu berichtigen, dann kommt nur eine Hinterziehung auf Zeit in Betracht (zur Beweislast: Spörlein, Steuerstrafrecht von A-Z, Steuerhinterziehung RZ 32 am Ende, m.w.N.). Der Verspätungsschaden bei der Finanzverwaltung bzw. der Zinsvorteil beim Täter ist dann als Hinterziehungsgröße Grundlage für die Strafzumessung (Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 74).

Für den Ersttäter kommt grundsätzlich eine Geldstrafe in Betracht, es sei denn, der Unrechtsgehalt der Tat könnte nicht nach folgendem Berechnungsschema unter Einbeziehung von Strafschärfungs- und milderungsgründen damit hinreichend bestraft werden. Dies wäre der Fall, wenn bei einer Tat die Verhängung von 360 Tagessätzen bzw. bei Tatmehrheit 720 Tagessätze nicht für die Bestrafung ausreichen würden, §§ 40 Abs. 1 Satz 2, 54 Abs. 2 Satz 2 StGB (Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 72).

Die Geldstrafe wird gemäß § 40 StGB nach Tagessätzen verhängt. Hierbei wird in einem ersten Schritt die Anzahl der Tagessätze festgelegt (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 369 RN 135). Sie beträgt mindestens 5 und höchstens 360 Tagessätze, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht, § 40 Abs. 1 Satz 2 StGB. Bei der Gesamtstrafenbildung ist das Höchstmaß 720 Tagessätze, § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB. Häufig wird bei einem über mehrere Jahre durchgeführten Hinterziehungsmodell übersehen, daß es nicht auf die hinterzogenen Gesamtbeträge ankommt, sondern daß zunächst eine Einsatzstrafe für den Veranlagungszeitraum zu errechnen ist, in dem die höchste Hinterziehung festgestellt wurde. Der hinterzogene Betrag ist bis DM 20.000 mit einem Tagessatz pro DM 250 anzusetzen (Leise/Dietz/Cratz, *Steuerverfehlungen*, Loseblattausgabe, Stand: 64 Ergänzungslieferung August 1998, § 369 RN 64 a). Bei DM 10.000 sind dies also 40 Tagessätze, bei DM 20.000 hinterzogenen Steuern sind dies 80 Tagessätze. Ab DM 20.001 bis DM 100.000 sind pro DM 500 ein weiterer Tagessatz hinzuzurechnen, so daß bei DM 30.000 Steuerhinterziehung in diesem bestimmten Veranlagungszeitraum 100 Tagessätze anzusetzen wären, bei DM 60.000 insgesamt 140 Tagessätze und bei DM 100.000 hinterzogenen Steuern 240 Tagessätze (Leise/Dietz/Cratz, a.a.O., § 369 RN 64 a mit weiteren Beispielen). Ab DM 100.001 hinterzogenen ist ein Tagessatz pro DM 1.000 hinzuzurechnen (Blumers *wistra* 1987, 1 ff., 4; Kohlmann, a.a.O., B RN 177; Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 71; a.A.: Leise/Dietz/Cratz, die ab DM 100.001 pro weitere DM 750 einen Tagessatz ansetzen wollen, also bei Hinterziehungsbeträgen oberhalb von DM 100.000 zu einer höheren Strafe gelangen). Die Tagessätze schwanken jedoch. Es gibt hier ein Nord-Süd und Ost-West-Gefälle, wobei im Norden und Westen härter bestraft wird als vergleichsweise im Süden und Osten.

Ein bundesweit einheitliches Berechnungssystem der Tagessatzhöhe wäre wünschenswert, wobei jede Berechnungsformel natürlich nur einen Einstieg (Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 71, die vor einer schablonenhaften Anwendung warnen, ebenso: Burkhard, *Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht*, S. 163 ff. m.w.N.) in die Höhe des Strafmaßes sein kann und die im Einzelfall zu berücksichtigenden individuellen Strafzumessungskriterien offen lassen muß (Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 71; Leise/Dietz/Cratz, a.a.O., § 369 RN 64 a).

Die Hinterziehung von Lohn- und Umsatzsteuer soll wegen des Fremdgeldgedankens härter bestraft werden (BGHSt 2, 183; Leise/Dietz/Cratz, a.a.O., § 369 RN 64 a), als die Hinterziehung von Ertragsteuern, was nicht einzusehen ist, da eine hinterzogene DM der anderen gleicht und nicht etwa eine höhere kriminelle Energie aufweist. Vielmehr ist es häufig nur eine quasi zufällige Frage, welche Steuerart hinterzogen wird, indem der Täter glaubt, bei der einen oder anderen Steuerart einen geschickten Trick gefunden zu haben. Die Abgabe falscher Umsatzsteuer-, Lohn- oder Einkommensteuererklärungen unterscheidet sich jedoch im Unrechtsbewußtsein und Vorstellungsbild beim Täter ebensowenig wie hinsichtlich seiner Tat handlung und seiner diesbezüglichen Vorbereitungen.

Danach sind für die übrigen Jahre die Tagessätze für die hinterzogenen Steuern nach demselben Schema zu berechnen, allerdings nur noch im Rahmen der Gesamtstrafenbildung zur Hälfte hinzuzurechnen. Hat der Täter also im Jahr 1992 Betriebseinnahmen in Höhe von DM 50.000, in 1993 in Höhe von DM 100.000 und in 1994 Betriebseinnahmen in Höhe von DM 220.000 vorsätzlich nicht in seiner Buchführung erfaßt, ist nicht der Gesamtbetrag von DM 390.000 der Strafmaßberechnung zugrunde zu legen. Vielmehr ist zunächst der individuelle Steuersatz auszurechnen. Unterstellt dieser beträgt 50 Prozent, so sind in 1992 DM 25.000, in 1993 DM 50.000 und in 1994 DM 110.000 hinterzogen. Die Einsatzstrafe wäre aus dem Jahr der höchsten Hinterziehung zu berechnen, mithin aus 1994. Nach obigen Grundsätzen errechnen sich hier 250 Tagessätze. Für 1992 errechnen sich danach 90 Tagessätze, für 1993 errechnen sich 140 Tagessätze. Zu der Einsatzstrafe aus 1994 von 250 Tagessätzen sind nun die

übrigen Tagessätze zur Hälfte, also für 1992 sind 45 Tagessätze und für 1993 sind 70 Tagessätze hinzuzurechnen, so daß insgesamt 365 Tagessätze sich errechnen. Da ein Tagessatz einem Tag Haft entspricht, § 43 Satz 2 StGB, entspräche dies einem Jahr Haft, wobei bei einem Ersttäter grundsätzlich nur eine Geldstrafe in Betracht kommt, sofern im Rahmen der Gesamtstrafenbildung nach vorliegendem Berechnungsschema nicht mehr als 720 Tagessätze herauskommen. Eine Haftstrafe ist nach gleichem Schema zu berechnen.

Unberücksichtigt sind bislang Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe. Als Strafschärfungsgründe kommen (hohe) Steuerhinterziehungen in bereits verjährten Veranlagungszeiträumen in Betracht. Da wegen der Verjährung auf diese Taten eine Verurteilung nicht mehr gestützt werden kann, dürfen derartige Taten bei der Strafzumessung nicht voll zu Buche schlagen, d.h. die Strafschärfung darf die verjährten Taten nicht nach obigem Schema hinzurechnen, sondern muß in geringerem Umfang hinzugesetzt werden (BGH wistra 1994, 223; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 376 RN 7). Man kann auch einen Strafmilderungsgrund gegen einen gleichgewichtigen Strafschärfungsgrund streichen. Erfahrungsgemäß macht ein überzeugender, griffiger Strafmilderungsgrund zwischen 10 bis 25 Prozent der Gesamtstrafe aus. Gleiches dürfte für einen vergleichbar überzeugenden, griffigen Strafschärfungsgrund gelten.

Strafschärfend wirken grundsätzlich alle negativ zu bewertenden Motive und Zielsetzungen des Täters, wie z.B. Habgier, gewinnsüchtige und unsittliche Zwecke, grober Eigennutz etc., nicht jedoch die für den Tatbestand erforderliche bloße Vorsatzform ohne darüber hinauschießende niedrige Motive (Dreher/Tröndle, StGB-Kommentar, 46. Auflage, § 46 RN 18). So soll auch als weiterer Strafschärfungsgrund hartnäckiges Leugnen in Betracht kommen (BGHSt 1, 104, 106; BGHSt 3, 199; Stree in Schönke/Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage § 46 RN 42 m.w.N.). Begründet wird dies mit dem Gedanken der General- und Spezialprävention, trotz mangelnder Pflicht des Beschuldigten überhaupt auszusagen oder wahrheitsgemäß aussagen zu müssen, § 136 a StPO (Dreher/Tröndle, a.a.O., § 46 RN 18). Dies ist schwer nachvollziehbar, zumal der BGH dem Beschuldigten das Recht zugesteht, auch bei klarer Beweislage zu lügen (BGH MDR 1980, 240; BGH StV 1982, 418; BGH StV 1983, 501; BGH NStZ 1983, 118). Wo soll da die Grenze sein? Auch ist eine Strafschärfung wegen hartnäckigem Leugnen mit dem Grundsatz sich nicht selbst belasten zu müssen (nemo tenetur se ipsum accusare) schwer vereinbar. Denn der aussagende Täter kann nicht bestimmte, den wahren Sachverhalt erhellende Fragen einfach unbeantwortet lassen, da er sich damit verriete. Wer wollte es da dem Täter verdenken, wenn er bis zuletzt versucht, sein Lügengebäude aufrecht zu erhalten um sich nicht selbst zu belasten. Ansonsten müßte er irgendwann von dem Lügen umschwenken zu einem Geständnis und sich damit doch selbst belasten. Nicht strafschärfend ist das Abschieben von Schuld auf Mittäter (BGH StV 1989, 388; Stree in Schönke/Schröder, a.a.O., § 46 RN 41), das Fallen des Tatverdachts auf andere infolge der Vertuschung oder des Bestreitens der eigenen Tatbeteiligung (BGH MDR/D 1974, 721), auch nicht das Inkaufnehmen oder Dulden der Falschaussage eines benannten Entlastungszeugen, von dem die unwahre Aussage erwartet wurde (BGH StV 1994, 125). Weitere Strafschärfungen sind Wiederholungsfälle und eine raffinierte Begehung.

Darüber hinaus sieht § 370 Abs. 3 AO eine Strafschärfung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung vor und nennt vier nicht abschließende Regelbeispiele. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter aus grobem Eigennutz, d.h. in einem besonders anstößigem Maße (BGH NStZ 1990, 497), in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt oder seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger mißbraucht oder die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung mißbraucht oder unter (mehrfach wiederholter: BGH wistra 1989, 197)

Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt (Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 326 ff.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 370 RN 267 ff.). Die Freiheitsstrafe beträgt bei diesen und ähnlichen Fällen von 6 Monaten bis zu 10 Jahren.

§ 46 Abs. 3 StGB verbietet allerdings eine Doppelverwertung von Strafzumessungstatsachen. Dies bedeutet, daß Merkmale eines gesetzlichen Straftatbestandes nicht noch einmal strafscharfend berücksichtigt werden dürfen. So darf bei der vorsätzlichen Steuerhinterziehung nicht noch einmal die vorsätzliche Angabe unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen, das gemeinschädliche Verhalten oder das mangelnde soziale Bewußtsein strafscharfend berücksichtigt werden (Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 196 m.w.N.)

Strafmildernd sind alle positiv zu bewertenden Motive und Ziele des Täters (Dreher/Tröndle, a.a.O., § 46 RN 18). Strafmilderungsgründe können beispielsweise die (freiwillige) Aufgabe eines Hinterziehungsmodells vor der Tatentdeckung, die freiwillige aktive Mitwirkung bei der Aufklärung, die schnelle Schadenswiedergutmachung durch rasche Zahlung der Steuern (ggf. durch Akontozahlungen vor der Festsetzung) sein. Auch ungünstige wirtschaftliche Verhältnisse sind bei Vermögensdelikten strafmildernd zu berücksichtigen, selbst dann, wenn der notwendigste Lebensunterhalt auch ohne die Straftat gesichert gewesen wäre (BGH StV 1988, 249; Dreher/Tröndle, a.a.O., § 46 RN 18).

Strafmildernd ist der Versuch zu würdigen, § 23 Abs. 2 StGB, das ehrliche, reuige Geständnis verbunden mit der Einsicht in das Unrecht der Tat, die Selbstanzeige ohne die erforderliche (rechtzeitige) Nachzahlung (BGH wistra 1992, 339), eine geringe Lebenserfahrung, Alter, Krankheit (Kohlmann, a.a.O., B RN 177), eine Vorverurteilung durch die Medien und ggf. ein Mitverschulden der Behörden (BGH wistra 1983, 187; Kohlmann, a.a.O., B RN 195; ders., a.a.O., § 370 RN 44), ein zu erwartendes beamtenrechtliches Disziplinarverfahren oder berufsrechtliche Konsequenzen (BGH wistra 1991, 135), aber auch wirtschaftliche Einbußen durch die Tat (z.B. Kündigung des Arbeitgebers, weil der Täter für die Firma nun untragbar sei) oder die Presseberichterstattung (Rufschaden eines angesehenen Bürgermeisters, Politikers oder Selbständigen) und wegen des Kompensationsverbotes nach § 370 Abs. 4 AO nicht zu berücksichtigende Steuererminderungen (BGH UStR 1978, 151; BGH wistra 1996, 106; Gast-de-Haan in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage, § 370 AO Anm. 17).

Strafmildernd ist auch eine (über-) lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen (BGH wistra 1994, 345; BGH wistra 1994, 344; BGH wistra 1994, 346; BGH wistra 1995, 21 BVerfG wistra 1993, 219; Kohlmann, a.a.O., § 374 RN 195). Insoweit entschied der BGH, daß "strafmildernd auch ins Gewicht fallen kann, daß seit der Tat bereits 8 Jahre vergangen sind und der Angeklagte lange Zeit unter dem Druck der drohenden Verurteilung stand (BGH wistra 1982, 228). Die (über-) lange Verfahrensdauer kann auch Anlaß für eine Einstellung des Verfahrens gemäß § 153 a StPO sein (BVerfG wistra 1993, 219; Schaumburg in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/99, K RN 241 m.w.N.).

Der Berater wird ein steuerliches Mehrergebnis als auch ein steuerstrafrechtliches Ergebnis aushandeln, wenn der steuerstrafrechtlich relevante Sachverhalt dem Grunde oder der Höhe nach nicht eindeutig ist. Regelmäßig wird das steuerliche Ergebnis höher sein, als das der Bestrafung zugrundezulegende Mehrergebnis. Während im Steuerrecht aufgrund der Beweislastverteilung also der Grundsatz "in dubio pro fisco" gilt, herrscht im Steuerstrafrecht der Grundsatz "in dubio pro reo", was sich hinsichtlich des steuerstrafrechtlich zugrundezulegenden Hinterziehungsbetrages (insbesondere bei Schätzungen) in ein "in dubio minus" übersetzen läßt (Spiegel wistra 1987, 48; Dörn wistra 1993, 50; Tipke/Lang, a.a.O., § 24 RN 74).

Dies liegt an dem strafrechtlichen Zweifelssatz (in dubio pro reo), wonach nur als zur Überzeugung des Gerichts feststehende Tatsachen dem Beschuldigten zur Last gelegt werden dürfen. Unklarheiten, Ungewißheiten und Zweifel wirken sich hier zugunsten des Beschuldigten aus (RGSt 66, 163, 164; KK-Hürxthal, StPO-Kommentar, 2. Auflage, § 261 RN 2 m.w.N.; KK-Pikart, a.a.O., § 354 RN 3). Kann die Beweisaufnahme nicht zu einer vollen Überzeugung des Gerichts führen, so muß ein Freispruch erfolgen. Denn selbst ein sehr hohes Maß an Wahrscheinlichkeit kann die notwendige Überzeugung des Tatrichters nicht ersetzen (KK-Hürxthal, a.a.O., § 261 RN 2 m.w.N.). Die Kosten und notwendigen Auslagen des Angeklagten trägt dann die Staatskasse, § 467 Abs. 1 StPO (KK-Schikora/Schimansky, a.a.O., § 467 RN 1 f.). Kann im Ermittlungsverfahren der Sachverhalt nicht vollständig aufgeklärt werden, so gehen Zweifel ebenfalls zu Lasten der Ermittlungsbehörde, so daß insoweit nach § 170 Abs. 2 StPO einzustellen ist. Eine dem § 467 StPO vergleichbare Regelung fehlt hier allerdings.

In einem zweiten Schritt der Geldstrafenermittlung ist die Höhe des Tagessatzes zu ermitteln. Sie beträgt mindestens DM 2 und höchstens DM 10.000, § 40 Abs. 2 Satz 3 StGB. Der Geldstrafenrahmen bewegt sich demnach beim Mindesttagessatz zwischen DM 10 und DM 720, beim höchsten Tagessatz zwischen DM 50.000 und DM 3.6 Mio., § 40 Abs. 1 Satz 2 StGB. In der Praxis gibt es jedoch kaum einen Tagessatz unter DM 20 – und dieser wird bei Sozialhilfeempfängern verhängt. Der Umstand, daß ein Täter zum maßgebenden Zeitpunkt der Entscheidung keine Einkünfte hat, steht einer Verhängung einer Geldstrafe nicht entgegen (Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c). Bei einer mehrere Monate andauernden Erwerbslosigkeit soll bei der Bestimmung eines Tagessatzes von einem Nettoeinkommen ausgegangen werden können, das dem durchschnittlich zu erwartenden Einkommen entspricht oder diesem nahekommt (Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c). Dies ist jedoch sehr bedenklich, da nicht abzusehen ist, ob aus einer vorübergehenden Arbeitslosigkeit eine Dauerarbeitslosigkeit wird. Die Geldstrafe muß sich innerhalb des gesetzlichen Rahmens von DM 2 bis DM 10.000 bewegen und darf aber nicht auf möglichen fiktiven Einkünften aufbauen. Anderes ist nur möglich, wenn der Täter beispielsweise bereits einen neuen Arbeitsvertrag hat und er für einen überschaubaren Zeitraum bis zum Arbeitsbeginn noch arbeitslos ist, wenn also mit der Realisierung der künftigen Einnahmen sicher zu rechnen ist (Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c). Dann ist abzustellen auf den Zeitpunkt, in dem der Täter die Strafe zu zahlen hat (Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c). Denn die Geldstrafe darf nicht zur Entsozialisierung des Täters führen (BGH MDR 1976, 678). Bei der Bestimmung der Tagessatzhöhe sind die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Verurteilung maßgebend, § 40 Abs. 2 Satz 1 StGB. Dabei geht das Gericht in der Regel von dem Nettoeinkommen des Täters aus, das dieser durchschnittlich an einem Tag hat oder haben könnte, wenn er dieses absichtlich schmälert um die Tagessatzhöhe zu manipulieren, § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB. Die Einkünfte des Täters, sein Vermögen und andere Grundlagen für die Bemessung eines Tagessatzes können geschätzt werden, § 40 Abs. 3 StGB. Im Regelfall wird das monatliche Nettoeinkommen durch 30 geteilt. Dies ergibt die Tagessatzhöhe. Diese Berechnung ist jedoch ebensowenig starr wie die Berechnung der Anzahl der Tagessätze (BGHSt 27, 212; Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c m.w.N.). Abgezogen werden Belastungen für Dauerschulden und Unterhaltungspflichten für Unterhaltsberechtigte (Gast-de-Haan in Klein, a.a.O., § 370 Anm. 24 c). Bei einem Monatsnettoeinkommen von DM 3.000 errechnet sich eine Tagessatzhöhe von DM 100. Die individuelle Tagessatzhöhe ist also Ausdruck der wirtschaftlichen Potenz des Täters und soll individuell angepaßt sein, damit der Täter je nach wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend die Strafe spürt. Die Tagessatzanzahl gibt den Erfolgsunwert der Tat wieder – sie ist der vergleichbare Gradmesser für das begangene Unrecht wieder. Mit dieser Zweiaktigkeit des Strafzumessungsvorgangs

soll der wohlhabende Täter bei gleichem Unrecht ebenso hart getroffen werden, wie der ärmerere Täter einer vergleichbaren Tat.

Die Multiplikation von Tagessatzhöhe und Tagessatzanzahl ergibt die zu zahlende Geldstrafe. Die verhängte Geldstrafe wird mit Eintritt der Rechtskraft des Urteils sofort in voller Höhe fällig. Je nach Höhe der Geldstrafe und den jeweiligen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen des Täters kann dem Verurteilten die sofortige Zahlung des ganzen Betrages unmöglich sein. In diesem Fall kann das Gericht dem Verurteilten eine Zahlungsfrist bewilligen oder -was in der Praxis der Regelfall ist- Ratenzahlung bewilligen, § 42 Satz 1 StGB. Zahlt der Verurteilte eine Rate nicht pünktlich, so kann die Ratenzahlung widerrufen werden, so daß damit der gesamte Restbetrag sofort fällig wird, § 42 Abs. 2 StGB (Kohlmann, a.a.O., B RN 221, 222).

Problematisch wird beispielsweise die (starre) Anwendung dieses Geldstrafensystems in dem Fall, in dem ein sehr gut verdienender Täter eine relativ geringfügige Steuerhinterziehung begangen hat: Herr X verdient DM 300.000 pro Monat und hat DM 10.000 hinterzogen. Nach dem Berechnungssystem sind 40 Tagessätze zu je DM 10.000, mithin (neben der Zahlung der hinterzogenen Steuern und den Hinterziehungszinsen, § 235 AO) eine Geldstrafe von DM 400.000 zu zahlen. *Joecks* rechtfertigt dies als vom Gesetz her so gewollt (*Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 369 RN 136*). Zweifel bleiben jedoch, ob ein solches Urteil Verständnis und Einsicht des Täters bewirken könnte. Strafe soll auf den Täter einwirken und abschreckend für andere wirken (sog. Spezial- und Generalprävention). Strafe hat aber auch eine soziale Funktion: Ihre Wirkungen auf das zukünftige Leben des Täters müssen mitbedacht werden (*Jescheck, Strafrecht – Allgemeiner Teil, 4. Auflage, § 1 II*). Bei einem groben Mißverhältnis zwischen Taterfolg (DM 10.000) und Strafe (DM 400.000) dürfte kaum ein Verurteilter dieses Strafmaß verstehen, auch wenn es rechnerisch richtig zustande kam. Ein solches Urteil würde dennoch wohl als überhart und ungerecht empfunden. Daher bietet es sich an, eine Kappungsgrenze in Höhe des Taterfolges anzunehmen, so daß die Geldstrafe in obigem Beispiel auf DM 10.000 begrenzt werden sollte. Entsprechend wäre der Täter zu 40 Tagessätzen zu je DM 250 zu verurteilen. Dies führte auch nicht zu Ungerechtigkeiten, da jedem der besserverdienenden Täter die Kappung in Höhe des eingetretenen Taterfolges gleichermaßen zugute käme.

Ist die Geldstrafe uneinbringlich, tritt an ihre Stelle ersatzweise die Freiheitsstrafe, § 43 Satz 1 StGB. Einem Tagessatz entspricht ein Tag Haft, § 43 Satz 2 StGB.