Einführung in das Steuerstrafrecht
finanzbehördliche Strafverfolgungsorgane, Steuerhinterziehung, leichtfertige Steuerverkürzung, Strafverfolgungsverjährung, Selbstanzeige

(Stand Juni 2015)
Literaturverzeichnis:

Beermann/Gosch AO/FGO, Loseblattsammlung
Ebert Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Auflage 2001
Fischer StGB, 58. Auflage 2011
Floren/Dörn/Gillmeister Steuerfahndung und Strafverfahren, 2. Auflage 1999
Franzen/Gast/Joecks Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009
Franzen/Gast/Joecks Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005
Franzen/Gast/Samson Steuerstrafrecht, 3. Auflage 1985
FS Amelung Festschrift für Knut Amelung zum 70. Geburtstag, 2009
FS Honig Festschrift für Richard M. Honig zum 80. Geburtstag, 1970
FS Kohlmann Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2003
FS Tiedemann Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2008
FS Tipke Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995
Graf/Jäger/Wittig Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 1. Auflage 2011
Grundt Steuerhinterziehung durch Unterlassen, Diss. Frankfurt/M. 1996
Gußen Praxiswissen Steuerstrafrecht, 1. Auflage 2009
Hardtke Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, Diss. Greifswald 1995
Helml Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss. München 2013
Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, Loseblattsammlung
Ignor/Rixen Handbuch Arbeitsstrafrecht, 2. Auflage 2008
Joecks Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2000
Klein AO, 12. Auflage 2014
Klein AO, 9. Auflage 2006
Klein/Orloff AO, 5. Auflage 1996
Koch/Scholtz AO, 5. Auflage 1996
Kohlmann (Hrsg.) Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983
Kohlmann Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung
LK Leipziger Kommentar, StGB, 12. Auflage 2007
LR Löwe Rosenberg, StPO, 26. Auflage ab 2006
Helmel Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss. München 2013
Meyer-Goßner StPO, 53. Auflage 2010
Mißko StGB: Nebenstrafrecht II, 1. Auflage 2010
Müller Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht, Diss. Trier 2007
Müller Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, 1. Auflage, 2012
Nöhren Die Hinterziehung von Umsatzsteuer, Diss. Greifswald 2005
Pump/Fittkau AO, Loseblattsammlung
Randt Steuerfahndungssfall, 1. Auflage 2005
Rolletschke Steuerstrafrecht, 3. Auflage 2009
Rolletschke/Kemper Steuerverleihungen, Loseblattsammlung
Rolletschke/Roth Die Selbstanzeige, 1. Auflage 2015
Sahan Keine Steuererklärungspflicht bei Gefahr strafrechtlicher Selbstbelastung, Diss. Kiel 2005
Sangenstedt Garantenstellung und Garantenpflicht von Amtsträgern, Diss. Bonn 1987
Satzger/Schluckebier/Widmaier StGB, 2. Auflage 2014
Schillhorn Hinterziehung von Körperschaftsteuer, Diss. Kiel 2000
Schmidt ESStG 31. Auflage 2012
Schmitz Zeit und Unrecht, Habil. Kiel 1999
Schönke/Schröder StGB, 27. Auflage 2006
Schwarz AO, Loseblattsammlung
Simon/Vogelberg Steuerstrafrecht, 3. Auflage 2011
Stahl Selbstanzeige, 3. Auflage 2011
Streck/Spatscheck Die Steuerfahndung, 4. Auflage 2006
Suhr/Naumann/Bilsdorfer Steuerstrafrecht-Kommentar, 4. Auflage 1986
Tiedemann Wirtschaftsstrafrecht Besonderer Teil, 3. Auflage 2011
Tiedemann Wirtschaftsstrafrecht Allgemeiner Teil, 3. Auflage 2008
Tipke/Kruse AO/FGO, Loseblattsammlung
Tipke/Lang Steuerrecht, 20. Auflage 2010
von Briel/Ehlscheid Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2001
von der Aa Die steuerstrafrechtliche Behandlung des einkommenslosen Ehegatten bei der Zusammenveranlagung, Diss. Münster 2001
Wannemacher Die steuerstrafrechtliche Behandlung des einkommenslosen Ehegatten bei der Zusammenveranlagung, Diss. Münster 2001
Wirtz Das „Al Capone“-Prinzip, Diss. Augsburg 2006
Wulf Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, Diss. Kiel 2000
I. Organisationsmodelle .................................................................................................................. 6
II. Die beiden Dienststellenteile ....................................................................................................... 6
   a. Aufgaben .................................................................................................................................. 6
   b. Örtliche Zuständigkeit .............................................................................................................. 6
   c. Kompetenzen ........................................................................................................................... 7

2. Steuerfahndungsstellen ............................................................................................................... 8
   a. Aufgaben .................................................................................................................................. 8
   b. Örtliche Zuständigkeit .............................................................................................................. 8
   c. Kompetenzen ........................................................................................................................... 9

2. Teil: Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) .......................................................... 11
I. Das Schutzgut des § 370 AO ...................................................................................................... 11
II. Die Stellung im Strafrechtssystem .............................................................................................. 12
III. Tatbestände im Überblick ......................................................................................................... 15
   1. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ............................................................................................................. 15
   2. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ............................................................................................................. 16
IV. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale .......................................................................................... 16
   1. Die Tatandlung in der Tatvariante aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) ............................... 16
       a. steuerlich erheblich erhebliche Angaben .......................................................................... 16
       b. Angaben unrichtig oder unvollständig ............................................................................. 19
       c. Angaben gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden ....................................... 19
       d. Angaben machen ................................................................................................................. 20
   2. Die Tatandlung in der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO .............................. 22
       a. Verletzung von Offenbarungs-/Erklärungspflichten ............................................................ 22
       b. In-Unkenntnislassen der Finanzbehörden ........................................................................ 24
       c. Möglichkeit der Erfolgsverhinderung/Unzumutbarkeit ...................................................... 25
       d. Sonderfall: Unterlassen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO ...................................................... 27
   3. Der Tatfolg Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO) ....................................... 27
       a. Steuer .................................................................................................................................. 28
       b. Verkürzung .......................................................................................................................... 30
       aa. Veranlagungssteuer ........................................................................................................... 31
       bb. Anmeldungssteuer ............................................................................................................. 34
       cc. Bestimmung der Steuerverkürzung .................................................................................. 34
       dd. Steuerverkürzung auf Zeit .................................................................................................. 38
       ee. wiederholte Steuerverkürzung ............................................................................................ 39
   ff. Sonderfall: Taterfolg Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO ................................. 40
   4. Der Taterfolg Erlangung eines Steuervorteils (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO) .................................. 41
   5. Das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) .............................................................. 45
   6. Kausalität .................................................................................................................................. 46
   7. Vorsatz ..................................................................................................................................... 49
   8. Irrtum im Steuerstrafrecht ........................................................................................................ 50
V. Versuch oder Vollendung ......................................................................................................... 53
   1. Tatvariante „aktives Tun“ (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) ................................................................. 53
       a. Versuch .................................................................................................................................. 53
       b. Vollendung ........................................................................................................................... 54
       aa. Veranlagungssteuern .......................................................................................................... 54
       bb. Anmeldungssteuern ............................................................................................................ 55
       cc. Steuervorteile ...................................................................................................................... 55
   2. Unterlassungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ....................................................................... 56
       a. Versuch .................................................................................................................................. 56
       aa. Veranlagungssteuern .......................................................................................................... 56
       bb. Anmeldungssteuern ............................................................................................................ 57
       cc. Steuervorteile ...................................................................................................................... 57
       b. Vollendung ........................................................................................................................... 58
       aa. Veranlagungssteuern .......................................................................................................... 58
       bb. Anmeldungssteuern ............................................................................................................ 60
       cc. Steuervorteile ...................................................................................................................... 60
VI. Tätterschaft und Teilnahme ................................................................................................... 60
VII. Konkurrenzverhältnisse zwischen einzelnen Steuerrichtungsziehung

VIII. Rechtsfolgen der Steuerrichtung

1. Strafrahmenwahl

2. Strafrahmenwahl

3. Tatendurchnahme

4. Altanlagensteuer

5. Anmeldungssteuer

6. Nachrichtung/Zinszahlung nach § 371 Abs. 1 AO

7. Tatendurchnahme

8. Tatendurchnahme

9. Tatendurchnahme

10. Tatendurchnahme

3. Tatendurchnahme

4. Tatendurchnahme

5. Tatendurchnahme

6. Tatendurchnahme

7. Tatendurchnahme

8. Tatendurchnahme

9. Tatendurchnahme

10. Tatendurchnahme

11. Tatendurchnahme

12. Tatendurchnahme

13. Tatendurchnahme

14. Tatendurchnahme

15. Tatendurchnahme

16. Tatendurchnahme

17. Tatendurchnahme

18. Tatendurchnahme

19. Tatendurchnahme

20. Tatendurchnahme

21. Tatendurchnahme

22. Tatendurchnahme

23. Tatendurchnahme

24. Tatendurchnahme

25. Tatendurchnahme

26. Tatendurchnahme

27. Tatendurchnahme

28. Tatendurchnahme

29. Tatendurchnahme

30. Tatendurchnahme

31. Tatendurchnahme

32. Tatendurchnahme

33. Tatendurchnahme

34. Tatendurchnahme

35. Tatendurchnahme

36. Tatendurchnahme

37. Tatendurchnahme

38. Tatendurchnahme

39. Tatendurchnahme

40. Tatendurchnahme

41. Tatendurchnahme

42. Tatendurchnahme

43. Tatendurchnahme

44. Tatendurchnahme

45. Tatendurchnahme

46. Tatendurchnahme

47. Tatendurchnahme

48. Tatendurchnahme

49. Tatendurchnahme

50. Tatendurchnahme

51. Tatendurchnahme

52. Tatendurchnahme

53. Tatendurchnahme

54. Tatendurchnahme

55. Tatendurchnahme

56. Tatendurchnahme

57. Tatendurchnahme

58. Tatendurchnahme

59. Tatendurchnahme

60. Tatendurchnahme

61. Tatendurchnahme

62. Tatendurchnahme

63. Tatendurchnahme

64. Tatendurchnahme

65. Tatendurchnahme

66. Tatendurchnahme

67. Tatendurchnahme

68. Tatendurchnahme

69. Tatendurchnahme

70. Tatendurchnahme

71. Tatendurchnahme

72. Tatendurchnahme

73. Tatendurchnahme

74. Tatendurchnahme

75. Tatendurchnahme

76. Tatendurchnahme

77. Tatendurchnahme

78. Tatendurchnahme

79. Tatendurchnahme

80. Tatendurchnahme

81. Tatendurchnahme

82. Tatendurchnahme

83. Tatendurchnahme

84. Tatendurchnahme

85. Tatendurchnahme

86. Tatendurchnahme

87. Tatendurchnahme

88. Tatendurchnahme

89. Tatendurchnahme

90. Tatendurchnahme

91. Tatendurchnahme

92. Tatendurchnahme

93. Tatendurchnahme

94. Tatendurchnahme

95. Tatendurchnahme

96. Tatendurchnahme

97. Tatendurchnahme

98. Tatendurchnahme

99. Tatendurchnahme

100. Tatendurchnahme

101. Tatendurchnahme

102. Tatendurchnahme

103. Tatendurchnahme

104. Tatendurchnahme

105. Tatendurchnahme

106. Tatendurchnahme

107. Tatendurchnahme

108. Tatendurchnahme

109. Tatendurchnahme

110. Tatendurchnahme

111. Tatendurchnahme

112. Tatendurchnahme

113. Tatendurchnahme

114. Tatendurchnahme

115. Tatendurchnahme

116. Tatendurchnahme

117. Tatendurchnahme

118. Tatendurchnahme

119. Tatendurchnahme

120. Tatendurchnahme

121. Tatendurchnahme

122. Tatendurchnahme

123. Tatendurchnahme

124. Tatendurchnahme

125. Tatendurchnahme

126. Tatendurchnahme

127. Tatendurchnahme

128. Tatendurchnahme

129. Tatendurchnahme

130. Tatendurchnahme

131. Tatendurchnahme

132. Tatendurchnahme

133. Tatendurchnahme

134. Tatendurchnahme

135. Tatendurchnahme

136. Tatendurchnahme

137. Tatendurchnahme

138. Tatendurchnahme

139. Tatendurchnahme

140. Tatendurchnahme

141. Tatendurchnahme

142. Tatendurchnahme

143. Tatendurchnahme

144. Tatendurchnahme

145. Tatendurchnahme

146. Tatendurchnahme

147. Tatendurchnahme

148. Tatendurchnahme

149. Tatendurchnahme

150. Tatendurchnahme

151. Tatendurchnahme

152. Tatendurchnahme

153. Tatendurchnahme

154. Tatendurchnahme

155. Tatendurchnahme

156. Tatendurchnahme

157. Tatendurchnahme

158. Tatendurchnahme

159. Tatendurchnahme

160. Tatendurchnahme

161. Tatendurchnahme

162. Tatendurchnahme

163. Tatendurchnahme

164. Tatendurchnahme

165. Tatendurchnahme

166. Tatendurchnahme
d. Die Steuernachrichtung ............................................................................................................................................. 121

e. Die Zinszahlung ...................................................................................................................................................... 123

III. Die Anzeige nach § 371 Abs. 4 AO ...................................................................................................................... 125

IV. Die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO .............................................................................................................. 126

V. Die „Selbstanzeige“ nach § 398a AO ..................................................................................................................... 128

1. Allgemeines .............................................................................................................................................................. 128

2. Anwendungsbereich .................................................................................................................................................. 128

3. Voraussetzungen ...................................................................................................................................................... 129

a. Überschreiten der Betragsgrenze § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO ................................................................................ 129

b. Besonders schwerer Fall i.S.d § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ff. AO (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO) ......................... 131

c. Steuernachrichtung/Zinszahlung .......................................................................................................................... 131

d. Verfahren/Rechtsschutz ......................................................................................................................................... 133
1. Teil: Die finanzbehördlichen Strafverfolgungsorgane

I. Organisationsmodelle


II. Die beiden Dienststellenteile

1. Straf- und Bußgeldsachenstelle
   a. Aufgaben
   Die Straf- und Bußgeldsachenstelle\(^1\) ist für die Sachverhaltsermittlung bei Verdacht einer Steuerstraftat zuständig (§ 386 Abs. 1 AO). Sie ist Teil der Finanzbehörde, der die sachliche Zuständigkeit im Rahmen einer Zuständigkeitskonzentration gem. § 387 Abs. 2 AO übertragen worden ist.\(^2\)

   b. Örtliche Zuständigkeit
   Die örtliche Zuständigkeit ist in § 388 AO spezialgesetzlich geregelt: Tatort (§ 388 Abs. 1 Nr. 1 1. Fall AO), Ort der Tatentdeckung (§ 388 Abs. 1 Nr. 1 2. Fall AO), abgabenrechtliche Zuständigkeit (§ 388 Abs. 1 Nr. 2 AO), Wohnsitz (§ 388 Abs. 1 Nr. 3 AO) und gewöhnlicher Aufenthalt (§ 388 Abs. 3 AO). Daneben besteht die Notzuständigkeit nach den §§ 29 AO, 143 Abs. 2 GVG. Die örtliche Zuständigkeit ist unabhängig davon, ob die Straf- und Bußgeldsachenstelle das Ermittlungsverfahren selbständig führt (§ 386 Abs. 2, Abs. 4 Satz 3 AO) oder unselbständig daran beteiligt ist (§ 386 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4 Satz 2 AO).

   Bei Mehrfachzuständigkeit gilt zunächst der Prioritätsgrundsatz (§ 390 Abs. 1 AO). Ein Wechsel der Zuständigkeit ist allerdings gesetzlich für den Fall vorgesehen, dass die Übernahme der

---

1 Üblicherweise Straubu genannt; in anderen Bundesländern Bußgeld- und Strafsachenstelle (Bustra) genannt.
Strafsache durch eine andere zuständige Finanzbehörde für die Ermittlungen sachdienlich erscheint (§ 390 Abs. 2 Satz 1 AO). Wann eine derartige Sachdienlichkeit angenommen werden kann, ist jedoch weitgehend ungeklärt.3

c. Kompetenzen
Welche Kompetenzen der Straf- und Bußgeldsachenstelle zukommen, richtet sich entscheidend danach, ob sie das Ermittlungsverfahren selbständig führt (§ 386 Abs. 2, Abs. 4 Satz 3 AO) oder ob sie unselbständig als Hilfsorgan der Staatsanwaltschaft tätig wird (§ 386 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 4 Satz 2 AO).

In Verfahren, die sie aufgrund des § 386 Abs. 2 AO selbständig durchführt (= die Tat stellt ausschließlich eine Steuerstraftat dar oder ist Anknüpfungstat i.S.d. § 386 Abs. 2 Nr. 1 AO), nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen (§ 399 Abs. 1 AO).

Doch trotz dieser eigenständigen Ermittlungskompetenz (§§ 386 Abs. 1, Abs. 2, 399 Abs. 1 AO) und der Abschlusskompetenz i.S.d. § 400 AO darf die Finanzbehörde die Sache nicht bis zur Anklagereife ohne Beteiligung der Staatsanwaltschaft selbständig ausermitteln. Nach BGH-Rspr.4 ist das mit der in § 386 Abs. 4 AO geregelten Rollenverteilung nicht vereinbar. Die Staatsanwaltschaft könne zwar den ermittelnden Steuerfahndungsbeamten in autonom von den Finanzbehörden betriebenen Verfahren (§ 386 Abs. 2 AO) keine Weisungen erteilen. Sie bleibe aber auch in diesen Fällen insoweit Herrin des Verfahrens, als sie dieses jederzeit gem. § 386 Abs. 4 Satz 2 AO evozieren könne. Mit dieser Stellung der Staatsanwaltschaft korrespondiere eine Unterrichtungspflicht der Finanzbehörden. Sie hätten die Staatsanwaltschaften über alle anhängigen Ermittlungsverfahren frühzeitig zu unterrichten, in denen eine Evokation nicht fern liegt.

Da der Straf- und Bußgeldsachenposten lediglich die Ermittlungsrechte der Staatsanwaltschaft zustehen, ist sie keine Strafvollstreckungsbehörde i.S.d. § 451 Abs. 1 StPO.

Führt die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren unselbständiges Ermittlungsverfahren), so hat die Straf- und Bußgeldsachenstelle nur dieselben Rechte wie die Behörden des Polizeidienstes (insbesondere nach §§ 161, 163 StPO) sowie die „Not“-Befugnisse nach § 399 Abs. 2 Satz 2 AO (§ 402 Abs. 1 AO). Diese „Not“-Befugnisse stehen auch den Festsetzungsfinanzämtern zu, denen durch die Zuständigkeitskonzentration des § 387 Abs. 2 AO die ihnen nach § 387 Abs. 1 AO gebührende originäre Zuständigkeit entzogen wurde (§§ 399 Abs. 2, 402

3 Vgl. dazu im Einzelnen Rolletschke, Rz. 673.
4 Vgl. BGH, Beschluss vom 30.4.2009 – 1 StR 90/09, wistra 2009, 363.
Die Straf- und Bußgeldsachenstelle kann Amtshandlungen im gesamten Bundesgebiet vornehmen. Die Straf- und Bußgeldsachenstelle kann Amtshandlungen im gesamten Bundesgebiet vornehmen.6

2. Steuerfahndungsstelle
a. Aufgaben
Die Aufgaben der Steuerfahndungsstelle (üblicherweise Steufa genannt) sind abweichend nicht im 8. Teil der AO, sondern in § 208 AO (4. Teil der AO) im Anschluss an die Außenprüfung geregelt. Danach ist die Steuerfahndungsstelle zuständig:

- Für die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Hierbei handelt es sich um die zentrale Aufgabe der Steuerfahndungsstelle. Das entsprechende Tätigwerden setzt das Vorliegen eines Anfangsverdachts (§ 152 Abs. 2 StPO) voraus.

- Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Hieran wird die Doppelfunktionalität der Steuerfahndungsstelle als Strafverfolgungsbehörde und Besteuerungsbehörde deutlich. Sie muss die Besteuerungsgrundlagen einerseits zur Feststellung des Hinterziehungserfolgs ermitteln, andererseits (als Sonderaufgabenprüfungsrichter) zum Zweck der Steuerfestsetzung. Dementsprechend muss sie auch zwei Prüfungsberichte erstellen, einen strafrechtlichen und einen steuerrechtlichen. Da § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gegenüber § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ein eigenständiger Regelungsgehalt zukommt, kann die Steuerfahndungsstelle auch allein im Besteuerungsverfahren tätig werden, wenn ausgeschlossen ist, dass die Erkenntnisse der Sachverhaltsermittlung in einem Steuerstrafverfahren dienen können oder Strafverfolgungshindernisse eine Ermittlung im Strafverfahren unmöglich machen (isolierte Fiskalermittlungen).

- Für die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, Vorfeldermittlungen). Insoweit darf einerseits noch kein Anfangsverdacht vorliegen; ansonsten wäre schon ein Fall des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gegeben. Andererseits muss aber aufgrund konkreter Anhaltspunkte oder aufgrund allgemeiner Erfahrung objektiv die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommen. Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen, Aus-
Forschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen sind unzulässig.\textsuperscript{11} Vorfeldermittlungen sind dem Besteuerungsverfahren zuzuordnen (isolierte Fiskalermittlungen).

\begin{itemize}
\item Für \textbf{Einzelauflagen kraft Ersuchen} und besonderen Auftrags (§ 208 Abs. 2 AO). Die Zusatzzuständigkeit bezieht sich im Wesentlichen auf die Durchführung „normaler“ Außenprüfungen. Die Vorschrift ist jedoch praktisch bedeutungslos.\textsuperscript{12}
\end{itemize}

\section{b. Örtliche Zuständigkeit}

Die örtliche Zuständigkeit der Steuerfahndungsstelle richtet sich nach der Finanzbehörde, der sie angehört.

\section{c. Kompetenzen}

Die Steuerfahndungsstelle besitzt im Steuerstrafverfahren dieselben Befugnisse und hat dieselben Pflichten, die die StPO den Beamten des Polizeidienstes einräumt bzw. auferlegt (§ 404 Satz 1 AO). Ihre Beamten sind \textit{Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft} (§ 404 Satz 2 2. Halbsatz AO). Daneben stehen der Steuerfahndungsstelle die „Not“-Befugnisse des § 399 Abs. 2 Satz 2 AO und als Sonderrecht die (selbständige) Befugnis zur \textbf{Durchsicht von Papieren} (§ 404 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz AO)\textsuperscript{13} zu.

Die Befugnisse der Steuerfahndungsstelle sind unabhängig davon, ob die Straf- und Bußgeldsachenstelle oder die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren führt.\textsuperscript{14}

Die strafprozessualen Befugnisse stehen der Steuerfahndungsstelle auch für strafverfolgungsverjähte Zeiträume zu, wenn zu erwarten ist, dass sich aufgrund von Erkenntnissen zu schon verjährten Zeiträumen Indizien ergeben können, die für unverjährte Zeiträume erheblich sind.\textsuperscript{15}

Die Steuerfahndung kann im gesamten Bundesgebiet Ermittlungshandlungen vornehmen.\textsuperscript{16} Ermittelt sie außerhalb ihres örtlichen Zuständigkeitsbereichs, sehen die einschlägigen Verwaltungsanweisungen\textsuperscript{17} vor, dass die örtlich zuständigen Steuerfahndungsstellen um Amtshilfe zu ersuchen bzw. vorher zu informieren sind.

Wegen ihrer Doppelfunktionalität besitzt die Steuerfahndungsstelle darüber hinaus die besteuersrechtlichen \textbf{Ermittlungsbefugnisse}, die den \textbf{Finanzämtern} zustehen (§§ 208 Abs. 1 Satz 2


\textsuperscript{12} Vgl. Rollenschke, Rz. 669.

\textsuperscript{13} Vgl. Nr. 91 Abs. 3, 123 AStBV (St).

\textsuperscript{14} Vgl. Franzen/Gautschock, § 404 Rz. 50.

\textsuperscript{15} Vgl. von Briel/Ehlscheid, § 3 Rz. 161.

\textsuperscript{16} Vgl. Tipke/Kruse, § 208 Rz. 7.

\textsuperscript{17} Vgl. Nr. 124 Sätze 2 bis 4 AStBV (St).

2. Fall, 93 ff. AO). Nach umstr. Ansicht ist in Steuerstrafverfahren jederzeitig ein Wechsel der Verfahrensart zulässig. Im Fall isolierter Fiskalermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 AO) verfügt die Steuerfahndungsstelle (selbstredend) nur über die Rechte des Besteuerungsverfahrens.


2. Teil: Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

I. Das Schutzgut des § 370 AO

Durch § 370 Abs. 1 bis Abs. 5 AO wird nach h.M.\(^{20}\) die **Sicherung des staatlichen Steueranspruchs** bzw. (gleichbedeutend formuliert) **das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen** Steuerart (bezogen auf den jeweiligen Besteuerungsabschnitt) geschützt.

Zu dem geschützten Steueraufkommen gehören ggf. auch Steueransprüche, die an **materiell verfassungswidrige Steuernormen** anknüpfen. Sind Steuernormen formell ordnungsgemäß zustande gekommen, so unterfallen sie bis zu ihrer Aufhebung durch das BVerfG (Art. 100 Abs. 1 GG) dem strafrechtlichen Schutz des § 370 AO. Ordnet das BVerfG bei einer für verfassungswidrig erklärten Steuernorm eine befristete Weitergeltung an (§§ 31 Abs. 2, 79 BVerfGG), so macht es von seinem Kassationsmonopol (§ 78 BVerfGG) gerade keinen Gebrauch. Das mit der Zuwendung gegen die Steuernorm verbundene objektive Unwerturteil bleibt dann bestehen.\(^{21}\) Vor diesem Hintergrund verurteilte das BayObLG\(^{22}\) einen Angeklagten, der private Spekulationsgewinne der Veranlagungszeiträume 1997/1998 nicht erklärt hatte, wegen vollendeter Steuerhinterziehung. Anders als erwartet belässt es das BVerfG aber nicht bei einer bloßen Unvereinbarkeitsfeststellung mit befristeter Weitergeltungsanordnung. Es erklärte die Besteuerungsnorm wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vielmehr für nichtig (§ 78 BVerfGG).\(^{23}\) Folgerichtig gab es auch einer gegen die Revisionsentscheidung des BayObLG erhobenen Verfassungsbeschwerde statt.\(^{24}\) Das Urteil des LG und der Beschluss des BayObLG verletzen danach den Beschwerdeführer jedenfalls in seinem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG. Mit der Nichtigkeiterklärung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. b EStG 1997 entfalle die Grundlage für eine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung. Ungeachtet dessen

---


\(^{21}\) Vgl. BGH, Beschluss vom 7.11.2001 – 5 SrR 395/01, wistra 2002, 64.


Anm.: Normative Verfassungsverstöße ziehen im Regelfall eine Nichtigkeitserklärung (§ 78 BVerfGG) und nur im Ausnahmefall eine Unvereinbarkeitsfeststellung nach sich (§§ 31 Abs. 2, 79 Abs. 1 BVerfGG). Beruht die Verfassungswidrigkeit einer Norm jedoch ausschließlich auf einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheits- (Art. 3 Abs. 1 GG), so gilt ein umgekehrtes Regel-Ausnahme-Verhältnis. Da der Gesetzgeber bei Verletzungen des allgemeinen Gleichheitsprinzips regelmäßig verschiedene Möglichkeiten hat, diesen Verfassungsverstoß zu beseitigen, ist er in Wahrnehmung seiner Gestaltungszuständigkeit grundsätzlich berechtigt zu entscheiden, wie er den verfassungswidrigen Zustand beseitigt. Nur wenn das BVerfG davon überzeugt ist, dass eine nachträgliche Beseitigung der Verfassungswidrigkeit durch die Umgestaltung materieller und verfahrensrechtlicher Normen sowie durch einen auf der umgestalteten Rechtslage gründenden flächendeckenden Vollzug nicht möglich ist, führt die Feststellung der Verfassungswidrigkeit zur Nichtigkeitserklärung.

II. Die Stellung im Strafrechtssystem


25 Vgl. AG Gera, Urteil vom 22. 2. 2006 – 750 Js 1901 05 10 Ds, wistras 2006, 437.
30 Vgl. BGH, Urteil vom 17. 3. 2009 – 1 StR 479/08, wistras 2009, 315; OLG München, Beschluss vom 1. 10. 2001 – 2 Ws 1070/01, wistras 2002, 34; MüKo, § 370 Rz. 11; Wulf, S. 218.
31 In der Lit. werden die Beispiele zwar häufig als Regelfälle bezeichnet. Weidemann (FS Schwind, S. 493) weist m.E. aber zutreffend darauf hin, dass dieser rechtstechnische Begriff – hier zu Unrecht – Widerlegbarkeit suggeriert.
die Steuerfestsetzung lediglich nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig erfolgt sein. Anders als beim Betrug i.S.d. § 263 StGB ist auf Taterfolgebene keine nachweisbare Schädigung des Steuerfiskus in Form einer Vermögensminderung oder einer wie etwa bei § 263 StGB ausreichenden – schadensgleichen – Vermögensgefährdung erforderlich.33 Vielmehr reicht die Gefährdung des durch die Verwirklichung des materiellen Besteuerungstatbestands entstandenen Steueranspruchs aus. Deshalb handelt ein Täter auch dann tatbestandsmäßig, wenn der Steueranspruch wegen Vermögenslosigkeit des Steuerpflichtigen von vornherein keinen wirtschaftlichen Wert hatte, sodass diese Wertlosigkeit des Steueranspruchs durch die Tathandlung des § 370 Abs. 1 AO gar nicht weiter vertieft werden konnte.34 Anders als beim Erfüllungsbetrag35 erhält der Steuergläubiger nicht weniger, als sein Steueranspruch von vornherein wert war. Er behält lediglich seine von Anfang an wertlose Steueroberforderung.36

Anm.: M.E. ist zwar zu erwägen, ob die Wertlosigkeit eines Steueranspruchs auf die Strafzumessungsebene durchschlägt. So ist im Kernstrafrecht anerkannt, dass bei der Ahndung eines Gefährdungsdelikts zu berücksichtigen ist, ob es bei der bloßen Gefährdung geblieben ist oder ob die Gefährdung tatsächlich in eine Schädigung umgeschlagen ist.37 Allerdings hat der BGH38 zu § 370 AO ausdrücklich entschieden, dass das Fehlen finanzieller Mittel keinen bestimmenden Strafzumessungsumstand darstellt.

Nach h.M.39 ist § 370 AO in der Taterfolgsvariante Vorteilserlangung (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO) ebenfalls als Gefährdungsdelikt zu qualifizieren. Danach genügt für die Annahme einer Vorteilserlangung eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs;40 diese muss aber einen vergleichbaren Konkretisierungsgrad erreicht haben wie bei einer Steuerverkürzung.41 Die durch aktives Tun begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) ist kein Sonderdelikt.42 Vor diesem Hintergrund ist nicht nur der Steuerpflichtige tauglicher Täter. Als Täter

---

33 So ausdrücklich BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.
34 Vgl. MaKo, § 370 Rz. 79.
35 Vgl. Schünke/Schröder, § 263 Rz. 135 ff.
36 A.A. Hübschmann/Hepp/Spitalter, § 370 Rz. 59; Nöhren, S. 40 (im Insolvenzfall liegt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Verkürzungsbegriffs bereits der objektive Tatbestand nicht vor).
38 Vgl. BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 = wistra 2009, 312.
41 So ausdrücklich Schilhorn, S. 112, 220.

Der BGH ist zwar auch schon bislang davon ausgegangen, dass es sich bei der Erklärungspflicht des § 370 Abs. 1 Nr. 2 StGB um ein tatbezogenes und nicht um ein täterbezogenes Merkmal i.S.d. § 28 Abs. 1 StGB handelt; durch die Rspr.änderung bedarf es insoweit jedoch keiner weitergehenden Argumentation (mehr).

Ob § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (und Nr. 3) als echte oder unechte Unterlassungsdelikte einzuordnen sind, hängt maßgeblich vom Begriffsverständnis ab. Bei formaler Betrachtung (das betreffende Strafgesetz enthält einen Unterlassungstatbestand = echtes Unterlassungsdelikt; das betreffende Strafgesetz enthält keinen Unterlassungstatbestand = unechtes Unterlassungsdelikt) wird man die beiden Tatbestände als echte Unterlassungsdelikte ansehen. Bei materieller Unterscheidung (der Tatbestand umschreibt nur eine schlichte Tätigkeit = echtes Unterlassungsdelikt; der Tatbestand fordert darüber hinaus einen Erfolg = unechtes Unterlassungsdelikt) stellen beide Tatbestände unechte Unterlassungsdelikte dar. Letztlich kann die Frage im hier interessierenden Zusammenhang aber dahinstehen. Die Unmöglichkeit der Erfolgsverhinderung und die Unzumutbarkeit der erfolgsverhindernden Handlung wirken nach h.M. sowohl bei echten als auch bei unechten Unterlassungsdelikten tatbestandsbeschränkend.

Die Pflichtenstellung ist kein besonderes Merkmal i.S.d. § 28 Abs. 1 StGB.

43 Vgl. Klein, § 370 Rz. 25.
45 Vgl. BGH, Urteil vom 9.4.2013 – 1 StR 586/12, wistra 2013, 314 = NZWiSt 2013, 311.
47 BGH, Urteil vom 9.4.2013 – 1 StR 586/12, wistra 2013, 314 = NZWiSt 2013, 311.
48 So etwa Schinko/Schröder, vor §§ 13 ff., Rz. 137; Satzger/Schluckebier/Widmaier, §§ 13 ff., Rz. 85.
50 So etwa Ebert, S. 175.
51 Für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO so ausdrücklich auch BGH, Urteil vom 25.1.1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1 = wistra 1995, 189, Beschluss vom 7.11.2001 – 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138 = wistra 2002, 64; Tipke/Lang, § 23 Rz. 26; Guten, Rz. 53.
53 Vgl. BGH, Urteil vom 25.1.1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1 = wistra 1995, 189; Klein, § 370 Rz. 61; Tipke/Lang, § 23 Rz. 28.
§ 370 AO ist nach h.M. 54 Blankettparagraph, d.h., das vollständige tatbestandliche Unrecht ergibt sich nicht bereits aus dem Blankettgesetz selbst, sondern erst aus anderen gesetzlichen Vorschriften, auf die das Blankettstraflastgesetz Bezug nimmt. 55 Unter Hinweis darauf, dass die h.M. ohnehin nicht die Folgen zieht, die sich aus der Einordnung als Blankettgesetz ergeben (die Unkenntnis der blankettausfüllenden Steuernorm würde einen Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB darstellen), wird § 370 AO in der Literatur auch als Straftatbestand mit normativen Tatbestandsmerkmalen verstanden. Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO und Taterfolg i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 AO sind insoweit anhand von anderen (Steuer-)Gesetzen näher zu bestimmen.

§ 370 AO ist kein Schutzgesetz i.S.v. § 823 Abs. 2 BGB. 58

Der BGH bezeichnet die Steuerhinterziehung gelegentlich auch als Erklärungsdelikt. 59 Gemeint ist damit, dass die Hinterziehungshandlung in einer unzureichenden Information der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen zu sehen ist und nicht – wie z.B. bei der gewerblichen oder bandenmäßigen Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26c UStG) – in der Steuernichtentrichtung.

III. Tatbestände im Überblick

1. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

- objektiver Tatbestand
  – wer = jedermann
  – den Finanzbehörden oder sonstigen Behörden (vgl. IV.1.c.)
  – über steuerlich erhebliche Tatsachen (vgl. IV.1.a.)
  – unrichtige oder unvollständige Angaben (vgl. IV.1.b.)
  – macht (vgl. IV.1.d.)
  – Steuern verkürzt (vgl. IV.3., IV.5.)

---


55 Vgl. Satzger/Schlackebier/Widmaier, § 1 Rz. 80.

56 Voraussetzungen für die Unkenntnis der Steuernorm: § 370 Rz. 47; Müller, S. 77 f. hinweisen.


– nicht gerechtfertigten steuerlichen Vorteil erlangt (vgl. IV.4., IV.5.)
– Kausalität (vgl. IV.6.)
• subjektiver Tatbestand (vgl. IV.7., IV.8.)

2. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO
• objektiver Tatbestand
– Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs = Steuerverkürzung, Vorteilserlangung (vgl. IV.3. bis IV.5.)
– Unterlassen der objektiv gebotenen (möglichen) Handlung (vgl. IV.2.a, IV.2.b)
– Zumutbarkeit der objektiv gebotenen Handlung (vgl. IV.2.c.)
– Kausalität (vgl. IV.6.)

• subjektiver Tatbestand (vgl. IV.7., IV.8.)

IV. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale

1. Die Tathandlung in der Tatvariante aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)
Die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO besteht darin, dass der Täter gegenüber den Finanzbehörden (§ 6 Abs. 2 AO) oder anderen Behörden (§ 6 Abs. 1 AO) über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht.

a. steuerlich erheblich erhebliche Angaben
Die „gemachten“ Angaben müssen sich auf Tatsachen beziehen. Tatsachen sind – im Gegensatz zu den aus ihnen gezogenen Schlussfolgerungen – reale Fakten der Innen- oder Außenwelt. 60
Die betreffenden Angaben sind dann steuerlich erheblich, wenn sie eine steuerrechtliche Subsumtion beeinflussen. 61 Steuerlich nicht erheblich sind deshalb Angaben zu Sachverhalten, die keine steuerliche Bedeutung besitzen; so sind z.B. Einkünfte aus Unterschlagungen (§ 246 StGB) und Untreuehandlungen (§ 266 StGB) ertragsteuerlich unerheblich. 62
Keine Tatsachen sind die ihr Vorliegen dokumentierende Beweismittel, z.B. eine Fachbuchquittung.

60 Vgl. Fischer, § 263 Rz. 6 f.
62 Zu deliktischen Einkünften vgl. im Einzelnen Rolletschke/Kemper, § 370 Rz. 545 ff.
Im Steuerrecht ist die Erfüllung bestimmter formeller **Nachweispflichten** aber nicht selten materiell-rechtliche Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung eines Sachverhalts; so z.B. Vorlage ordnungsgemäßer Bewirtungsbelege zur Geltendmachung entsprechender Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2, Satz 3 EStG), das Innehaben zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung mit gesondertem Steuerausweis (§§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 14 UStG). Nach der Rspr.\(^{63}\) ist die steuerliche Geltendmachung steuermindernder Umstände trotz Nichterfüllen der betreffenden Formalien tatbestandsmäßig. Trotz der hiergegen in der Lit.\(^{64}\) geäußerten Kritik ist dem m.E. zuzustimmen. Wenn Steuergesetze die Einhaltung bestimmter formeller Voraussetzungen zur materiell-rechtlichen Berücksichtigungsvoraussetzung erheben, ist kein Grund für eine Differenzierung zwischen sachlichen und formellen Voraussetzungen orts. Dass die Grenzen zwischen Berücksichtigungsvoraussetzung und bloßem Beweisanzeichen aber nicht unverrückbar sind, zeigt z.B. die Rspr. zu den Buch- und Belegnachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§§ 4 Nr. 1 lit. b, 6a Abs. 1 Satz 1 UStG, 17a, 17c UStDV) bzw. bei Ausfuhrlieferungen (§§ 4 Nr. 1 lit. a, 6 Abs. 1 UStG, 8 ff. UStDV). Während beide Nachweise früher als echte Tatbestandsvoraussetzungen (Berücksichtigungsvoraussetzungen) gesehen wurden, führte die EuGH-Rspr.\(^{66}\) zunächst dazu, dass der BFH\(^{67}\) seine Sicht revidierte. Da die Nachweispflichten keinen materiell-rechtlichen Charakter hätten, seien innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen trotz Nichterfüllung der Nachweispflichten steuerfrei, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststehe, dass die materiellen Voraussetzungen vorliegen. Der BGH\(^{68}\) hat sich dieser geänderten BFH-Rspr. angeschlossen. Steht aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen vorliegen, sind sie auch dann anzuerkennen, wenn die entsprechenden Nachweise nicht erbracht wurden. Allerdings liegt (natürlich) dann keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Ausfuhrlieferung vor.


\(^{64}\) Vgl. z.B. Klein, § 370 Rz. 43; MüKo, § 370 Rz. 226; Kelleböhmer, wistra 1996, 34; Spriegel, wistra 1998, 241.


vor, wenn der inländische Unternehmer die Lieferung an den Zwischenhändler nur vortäuscht, um dem Abnehmer eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen.

Anm.: Ungeachtet dessen stellt die geänderte Rspr. m.E. aber keinen Paradigmenwechsel in der Form dar, dass künftig alle Formalvoraussetzungen als bloße Beweisanzeichen zu bewerten sind. Tatsachenbehauptungen sind nicht nur abzugrenzen von Beweismitteln, sondern auch von bloßen rechtlichen Ausführungen. Diese aus dem Kernstrafrecht (z.B. § 263 StGB) bekannte Abgrenzung erweist sich im Steuerstrafrecht aber als durchaus schwierig. Im Besteuerungsverfahren stellt sich nämlich insbesondere bei der Abgabe von Steuererklärungen das Problem, dass rechtliche Wertungen und Tatsachen so miteinander verwoben sind, dass die durch den Steuerpflichtigen vorgenommenen rechtlichen Wertungen Umfang und Inhalt seiner Tatsachenmitteilungen bestimmen. So enthält eine Zahleneintragung häufig eine Vielzahl von Subsumtionen, die der Finanzbehörde aufgrund der komprimierten Darstellung nicht im Einzelnen offengelegt werden.  


Anm.: M.E. wird durch die Lehre vom typisierten Empfängerhorizont eine den praktischen Gegebenheiten des Besteuerungsverfahrens entsprechende Risikoverteilung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung erreicht. Zu bedenken ist insoweit, dass das Besteuerungsverfahren ein Massenverfahren ist, in dem die Verwaltung dem Steuerpflichtigen einen erheblichen Vertrauensvorschuss gewährt und grundsätzlich die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen unterstellt.  

Hält der Steuerpflichtige eine Rechtsanwendung der Verwaltung für falsch, so ist er gehalten, seine abweichende Rechtsauffassung offen vorzutragen und sie ggf. im Einspruchs- oder Klageverfahren zu erstreiten. Es steht ihm nicht zu, der Finanzbehörde eine auf eine Zahlenmitteilung gegenüber dem Finanzamt jedoch regelmäßig in der Wiedergabe quantifizierter Beträge ohne Sachverhaltschilderung. Die Bestimmung dieser Summen ist aber das Ergebnis einer auch von der Rechtsauffassung abhängigen steuerrechtlichen Beurteilung, bei der vom Steuerpflichtigen zwischen rechtlich erheblichen und rechtlich unerheblichen Tatsachen unterschieden werden muss.“  

69 Vgl. BGH, Urteil vom 10.11.1999 – 5 SRR 221/99, wistra 2000, 137; „Wegen der Formulierung der Steuererklärungen (§ 150 Abs. 1 AO) erschöpfen sich die Angaben gegenüber dem Finanzamt jedoch regelmäßig in der Wiedergabe quantifizierter Beträge ohne Sachverhaltschilderung. Die Bestimmung dieser Summen ist aber das Ergebnis einer auch von der Rechtsauffassung abhängigen steuerrechtlichen Beurteilung, bei der vom Steuerpflichtigen zwischen rechtlich erheblichen und rechtlich unerheblichen Tatsachen unterschieden werden muss.“  


71 S. Nr. 2 Satz 3, Satz 4 AEAO zu § 88 AO.
reduzierte Rechtsansicht „vorzutragen“, ohne die Verwaltung durch einen Hinweis in die Lage zu versetzen, sich mit diesem „Vortrag“ auseinandersetzen zu können.

Voraussetzung für eine Bestrafung nach § 370 AO ist aber jedenfalls, dass der Steuerpflichtige erkennt, dass er eine von der Verwaltung abweichende Rechtsauffassung vertritt. Ansonsten handelt er selbst bei objektiver Zweifelhaftigkeit vorsatzlos (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). 72

b. Angaben unrichtig oder unvollständig

Unrichtig i.S.d. § 370 AO sind Angaben dann, wenn objektiv eine Diskrepanz mit der Wirklichkeit besteht; 73 so z.B., wenn der Steuerpflichtige bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten i.H.v. 12.000 € erklärt, obwohl sie sich auf 10.000 € belaufen haben.

Unvollständig sind sie, wenn bei im Übrigen wahrheitsgemäßen Angaben konkludent der Anschein erweckt wird, dass sie vollständig sind, was aber nicht der Wirklichkeit entspricht. 74 Fasst man die Unrichtigkeit von Angaben in diesem Sinne auf, so beschränkt sich die Unvollständigkeit von Angaben auf Fälle, in denen ganze Sachverhalte nicht erklärt werden; so z.B., wenn ein Steuerpflichtiger ganze Einkunftsarten nicht erklärt.

Anm.: Das BayObLG bildet für das Begriffspaar „unrichtig/unvollständig“ auch den Oberbegriff „unzulässig“. Wer unvollständig erklärt, erklärt nicht das Vollständige. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach der „Konkurrenz“ zwischen unvollständigen Angaben und pflichtwidrigem In-Unkenntnislassen. Eine klare und einfach handhabbare Abgrenzung lässt sich dadurch erreichen, dass man § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auf die Fälle beschränkt, in denen ein Steuerrückprüfungspflichtiger pflichtwidrig überhaupt keine Angaben macht (also die klassischen Nichtabgabefälle). 76

c. Angaben gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden

Tatbestandsrelevant sind Angaben gegenüber Finanzbehörden (s. § 6 Abs. 2 AO) 77 oder sonstigen Behörden (s. § 6 Abs. 1 AO). Bei Angaben gegenüber sonstigen Behörden muss deren behördliche Feststellung für eine im Besteuerungsverfahren zu treffende Entscheidung von Bedeu-

72 Vgl. Klein, § 370 Rz. 44. 73 Vgl. Franzen/Gast/Joock, § 370 Rz. 129; Gülsen, Rz. 42; Wulf, S. 59; Helmrich, DStR 2009, 2132.
74 Vgl. BGH, Urteil vom 8.3.2006 – 5 StR 587/05, wistra 2006, 262 (zu § 264 StGB); Franzen/Gast/Joock, § 370 Rz. 129; Gülsen, Rz. 44; Wulf, S. 59; Helmrich, DStR 2009, 2132.
77 Kfz-Zulassungsstellen unterfallen zwar nicht § 6 Abs. 2 AO, vgl. Spatscheck, SAM 2007, 162; ihre Finanzbehördeneigenschaft wird aber in § 12 Abs. 5 Satz 2 KfzStG ausdrücklich normiert.
tung sein,\textsuperscript{78} denkbar ist das z.B. bei für die Erteilung einer Denkmalbescheinigung i.S.d. § 7i Abs. 2 EStG zuständigen Denkmalschutzbehörde.\textsuperscript{79}

Eine Steuerhinterziehung kann auch durch unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber einem (Finanz-)\textit{Gericht} bewirkt werden. In der Lit. wird dies teilweise\textsuperscript{80} damit begründet, dass die vorbereitenden Schriftsätze den Beteiligten von Amts wegen zu übermitteln sind (§ 77 Abs. 1 FGO). Im Ergebnis werden also Angaben gegenüber Finanzberichten in Angaben gegenüber den beklagten Finanzbehörden uminterpretiert. Dieses Ergebnis lässt sich aber auch mit der in § 11 Nr. 7 StGB angeordneten Gleichstellung von Gericht und Behörde begründen. Auf diese Vorschrift des Kernstrafrechts ist infolge der Verweisung des § 369 Abs. 2 AO zurückzugreifen.\textsuperscript{81}

Die §§ 369 ff. AO enthalten für das materielle Steuerstrafrecht keine vorrangige Definition.

d. Angaben machen

Angaben machen bedeutet, sich einer Erklärung willentlich zu entäußern.\textsuperscript{82}

Die Strafverfolgungspraxis befasst sich meist mit \textit{Erklärungen im Steuerfestsetzungsverfahren}. Gem. § 149 AO i.V.m. den jeweiligen Einzelsteuergesetzen sind bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Steuererklärungen abzugeben. Dabei handelt es sich um reine Wissenserklärungen, soweit es Auskünfte des Steuerpflichtigen betrifft, und um Willenserklärungen, soweit der Steuerpflichtige Anträge stellt.\textsuperscript{83}


\textbf{Unerheblich ist auch, welches Medium hierfür benutzt wird}. So sind z.B. Umsatzsteuervoranmeldungen seit 1.1.2005 elektronisch einzureichen (§ 18 Abs. 1 UStG). Einkommensteuererklärungen können seit geraumer Zeit elektronisch abgegeben werden. Im Rahmen des Projekts ELSTER (ELektronische STeuerERklärung) besteht zwar ggf. das Problem, dass eine qualifizier-

\begin{itemize}
\item \textsuperscript{78} Vgl. MüKo, § 370 Rz. 234.
\item \textsuperscript{79} Vgl. Gulden, Rz. 47.
\item \textsuperscript{80} In diesem Sinne Kohlmann, § 370 Rz. 257; Reichling, PSr 2012, 294.
\item \textsuperscript{81} So auch OLG München, Beschluss vom 24.7.2012 – 4 St RR 99/12, wistra 2012, 490 = NZWSSt 2013, 31; Roth, ZAP 2012 Nr. 14, 707 (Fach 21, 257); Hübschmann/Hepp/Spiraier, § 370 Rz. 90 ff.; a.A. MüKo, § 370 Rz. 236.
\item \textsuperscript{82} Vgl. Rollotschke/Kemper, § 370 Rz. 93; ahnl. MüKo, § 370 Rz. 201 (ausdrücklich oder schlussige Erklärung mit einem bestimmten Informationsgehalt abgeben); Wulf, S. 34 f. (wenn dem Gesamtverhalten ein bestimmter Erklärungswert zu entnehmen ist, der die Behauptung einer entsprechenden Tatsache beinhaltet); Gulden, Rz. 29 (eine Tatsache bekunden).
\item \textsuperscript{83} Vgl. BFH, Urteil vom 8.6.1971 – VII R 75/68, BStBl II 1971, 726; Tipske/Keuse, vor § 149 Rz. 10 f.
\end{itemize}
te elektronische Signatur als Gegenstück zu einer eigenhändigen Unterschrift in der Papierwelt fehlt.\textsuperscript{84} Auf das Vorliegen einer gesetzlich vorgeschriebenen Unterschrift kommt es steuer-(straf-)rechtlich aber gar nicht an. § 370 AO setzt tatbestandlich keine wirksame Steuererklärung voraus.\textsuperscript{85} Erforderlich ist lediglich eine Bekundung zum Zweck der Steuerverkürzung oder Steuervorteilserlangung, die sogar mündlich oder schlüssig gemacht werden kann.\textsuperscript{86} Tatbestandsmäßig i.S. einer zumindest versuchten Steuerhinterziehung (§§ 370 Abs. 2 AO, 22 StGB) handelt ein Täter deshalb auch dann, wenn er eine nicht den Formerfordernissen entsprechende Steuererklärung abgibt. Ausschlaggebend für den Taterfolg Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Absatz 4 Satz 1 1. Halbsatz AO ist ausschließlich, dass die Finanzbehörde eine (ggf. nicht formgerechte) Steuererklärung zur Grundlage ihrer Steuerfestsetzung macht. Hiervon zu trennen ist die Frage der \textbf{Authentizität der Daten}; ob also die Daten einer bestimmten Person eindeutig zugeordnet werden können. Insoweit sind unter ELSTER zwar verschiedene Authentifizierungsverfahren vorgesehen (ELSTER-Basis, ELSTER-Spezial, ELSTER-Plus), allerdings lässt sich dadurch nicht verhindern, dass sich der Übermittlungsrechner ggf. nicht nachträglich ermitteln lässt. Zum einen speichert die Finanzverwaltung die sich bei den meisten Netzwerkbetreibern bei jeder Einwahl ändernde IP-Adresse des Absenders nicht dauerhaft; zum anderen können die Netzwerkbetreiber oft nachträglich nicht mehr ohne weiteres feststellen, wer zu einem bestimmten Zeitpunkt eine bestimmte IP-Adresse erhalten hatte. Bei dieser Authentifizierungsproblematik handelt es sich aber nur vordergründig um ein Problem der Datentechnik. Auch bei Steuererklärungen auf Papier lässt sich nicht mit absoluter Sicherheit verhindern, dass eine Unterschrift gefälscht wird.\textsuperscript{87} Für § 370 AO relevante Daten werden aber nicht nur bei der erstmaligen Steuerfestsetzung gemacht. Steuerlich Relevantes wird z.B. auch in \textbf{Einspruchs- oder Klageverfahren} oder in \textbf{Außenprüfungen} in Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten (§ 200 AO) erklärt. In Außenprüfungen spielt das Rechtsinstitut der \textbf{tatsächlichen Verständigung} eine nicht unerhebliche Rolle. Das Rechtsinstitut ist in der Verwaltungspraxis\textsuperscript{88} und der Finanzspr.\textsuperscript{89} für Fälle anerkannt, in denen die Sachverhaltsaufklärung einen unverhältnismäßigen Ermittlungsaufwand erfordern würde. Es erfolgt dann eine Einigung der Beteiligten über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und eine bestimmte Sachbehandlung. Trotz dieses Verhandlungscharakters trifft den

\textsuperscript{84} Vgl. dazu im Einzelnen Musil/Burchard/Hechtner, DStR 2007, 2290.

\textsuperscript{85} Insoweit hat der BGH das Tatmittel ELSTER-Erklärung im Beschluss vom 27.7.2012 – 1 StR 238/12, wistra 2012, 343 – NSZ-RR 2012, 435 auch gar nicht als fraglich thematisiert.

\textsuperscript{86} Vgl. BGH, Urteil vom 27.9.2002 – 5 SR 97/02, wistra 2003, 20; Franzen/Gast/Joeccks, § 370 Rz. 120.

\textsuperscript{87} So zu Recht Musil/Burchard/Hechtner, DStR 2007, 2290.


Steuerpflichtigen bzw. seinen Bevollmächtigten aber auch hier die Pflicht zu wahrheitsgemäßen und vollständigen Angaben (§ 90 Abs. 1 AO). Verletzt der Steuerpflichtige bzw. sein Bevollmächtigter diese Pflicht, indem er bewusst Sachverhalte verfälscht oder verschleiert, so führt dies steuerrechtlich dazu, dass für das Finanzamt keine Bindungswirkung eintritt. Strafrechtlich wird dadurch auch der Steuerhinterziehungstatbestand verwirklicht.

Anm.: Die entsprechende Handlung ist sowohl materiell-rechtlich als auch prozessual als selbständige Tat zu werten, die einen eigenständigen Unrechtsgehalt hat.

Außerhalb des Veranlagungsverfahrens werden steuerlich erheblich Angaben z.B. auch im Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO) oder im Vollstreckungsverfahren (§§ 249 ff. AO) gemacht; so z.B., wenn ein Drittschuldner eine falsche Drittschuldnererklärung (§ 316 Abs. 1 AO) abgibt, wenn der Steuerpflichtige bei Beantragung einer Stundung oder eines Erlasses falsche Angaben macht, wenn unzutreffende Angaben zu den Vermögensverhältnissen (Vermögensverzeichnis) gemacht werden oder wenn in Niederschlagsverhandlungen (§ 261 AO) ein falscher Vermögensstatus vorgelegt wird.

Anm.: Steuerhinterziehungen im steuerlichen Festsetzungsverfahren und im steuerlichen Beitreibungsverfahren sind jeweils selbständige Taten im prozessualen Sinn.

2. Die Tathandlung in der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Steuerhinterziehung stellt in der Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nach dem BGH-Urteil vom 9.4.2013 kein Sonderdelikt dar, vielmehr soll die Pflichtwidrigkeit nicht den Kreis tauglicher Täter, sondern das Verhalten des Täters umschreiben.

a. Verletzung von Offenbarungs-/Erklärungspflichten

Der Täter einer Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO muss die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen. Pflichtwidriges Unter-
lassen setzt das Vorliegen einer entsprechenden Handlungspflicht voraus. Im Steuerstrafrecht von Bedeutung sind im Wesentlichen die gesetzlich normierten Erklärungspflichten des § 149 AO i.V.m. Einzelsteuergesetzen und die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 AO.

Nach einer Lit. auffassung¹⁰⁰ finden die allgemeinen Garantenpflichten (aus Übernahme, Inge- renz, enger Lebens- oder Gefahrengemeinschaft bzw. aus Verantwortung für eine bestimmte Gefahrenquelle) im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO keine Anwendung. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beinhaltet eine verkürzte Garantenstellung, die sich auf einen Verstoß gegen steuergesetzliche Erklärungspflichten beschränke. Demgegenüber geht die Rspr.¹⁰¹ von der Anwendbarkeit der allgemeinen Garantenpflichten aus.

Die betreffenden Offenbarungs- und Erklärungspflichten können natürlichen wie juristischen Personen obliegen. Handelt es sich bei dem Erklärungsverpflichteten um eine natürliche Person, so tritt sie die Pflicht höchstpersönlich. Ist eine juristische Person erklärungspflichtig, so hat das entsprechende vertretungsberechtigte Organ für die juristische Person zu handeln (§ 34 Abs. 1 Satz 1 AO, z.B. Geschäftsführer einer GmbH, Vorstand einer AG).¹⁰²

Dabei bleibt ein formell bestellter Geschäftsführer auch dann für die Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten verantwortlich und begeht bei Nichterklärung täterschaftlich eine Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn er weder Drahtzieher noch wirtschaftlicher Nutznieder war und nur eine untergeordnete Rolle gespielt hat.¹⁰³

Sind mehrere Mitgeschäftsführer bestellt und ist einer (intern) mit der Regelung der steuerlichen Angelegenheiten betraut, so treffen jeden Mitgeschäftsführer die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft in eigener Person (§ 34 Abs. 1 Satz 1 AO);¹⁰⁴ es gilt insoweit der Grundsatz der Gesamtverantwortung (§ 114 HGB).¹⁰⁵

Erklärungspflichtig ist aber nicht nur der rechtsgeschäftlich bestellte, sondern auch der faktische Geschäftsführer (§ 35 AO).¹⁰⁶ Faktischer Geschäftsführer ist, wer, ohne dazu förmlich bestellt oder im Handelsregister eingetragen zu sein, im Einverständnis der Gesellschafter die Stellung eines Geschäftsführers tatsächlich wahrnimmt.¹⁰⁷ Mit anderen Worten: Der faktische Geschäfts-

¹⁰² Vgl. MüKo, § 370 Rz. 293.
¹⁰³ Vgl. BGH, Beschluss vom 14.4.2010 – 1 StR 105/10, PsStR 2010, 130.
¹⁰⁴ Vgl. Klein, § 69 Rz. 106.


b. In-Unkenntnislassen der Finanzbehörden

Die Offenbarungs- und Erklärungspflichten bestehen gegenüber den Finanzbehörden. Dies bedeutet aber nicht, dass der Tatbestand bereits dann ausgeschlossen ist, wenn der Erklärungspflicht-

110 Vgl. BGH, Urteil vom 9.4.2013 – 1 SR 586/12,swana 2013, 314 = NZWiSt 2013, 311.
114 Vgl. BGH, Urteil vom 16.11.1993 – 4 StR 648/93, BGHSt 39, 398 = wistra 1994, 62 (zur Abhebung eines versehentlich zuviel überwiesenen Betrags); Fischer, § 263 Rz. 30.
115 Vgl. OLG Stuttgart, Urteil vom 25.7.1985 – 1 Ss 394/85, NJW 1986, 1767; Fischer, § 13 Rz. 6c; Müller, AO-StB 2002, 58; a.A. noch BGH, Urteil vom 15.10.1954 – 2 StR 12/54, BGHSt 6, 323.
tige irgendeiner unzuständigen Finanzbehörde Mitteilung gemacht hat. Nach der Rspr. zum tatbe-
standsausschließenden Einverständnis ist in Bezug auf den Kenntnisstand vielmehr auf den für die Bearbeitung zuständigen Beamten abzustellen.116 Dessen (positive) Kenntnis muss darüber hinaus auch durch ihm verfügbare Beweismittel i.S.d. § 92 AO untermauert sein.117 Erleichtert die Finanzverwaltung die Tatbestandsverwirklichung z.B. durch unzureichenden Informationsfluss, so kann sich dies ggf. auf die Strafzumessungsebene auswirken. Der Umstand, dass die Tat durch sorgloses und nachlässiges Verhalten eines anderen erleichtert worden ist, lässt ggf. einen Rückschluss auf die zur Tatbegehung erforderliche und tatsächlich eingesetzte kriminelle Energie zu.118 Andererseits will der 1. BGH-Strafsenat119 ein Verhalten des Steuerfiskus (gleich einem Mitverschulden oder einer Mitverursachung des Verletzten) nur dann strafmildernd berücksichtigen, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbarer Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat (etwa weil er bislang nicht tatgeneigt war oder ihm wenigstens die Tat erleichtert wurde) und den staatlichen Entscheidungsträgern die Tatgenese vorgeworfen werden kann.

c. Möglichkeit der Erfolgsverhinderung/Unzumutbarkeit

Da es sich bei § 370 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO um Unterlassungsdelikte handelt, muss die Erfüllung der Handlungspflicht möglich und zumutbar sein.120 Ansonsten entfällt bereits die Tatbestands-
mäßigkeit. Dies ist für die Unmöglichkeit der Pflichterfüllung121 sowie für die Unzumutbarkeit bei echten Unterlassungsdelikten unstr.;122 bei unechten Unterlassungsdelikten gilt dies zumin-
dest nach h.M.123 für die Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens.

Der Unterlassungstäter muss die Möglichkeit zur Verhinderung des Taterfolgs haben, da Un-
mögliches nicht verlangt werden kann.124 Im Steuerstrafrecht kann diese Einschränkung jedoch keine weitergehende Bedeutung erlangen. Mangels Buchführung kann es einem Gewerbetreibenden zwar tatsächlich unmöglich sein, seine Steuererklärung zu erstellen und einzureichen. In die-

---

116 So Franzen/Gast/Schoecks, § 370 Rz. 158.
120 Vgl. z.B. MiKo, § 370 Rz. 303.
121 Vgl. z.B. BGH, Urteil vom 18.11.1997 – VI ZR 11/97, NJW 1998, 1306; OLG Hamm, Beschluss vom 7.10.2002 – 1 St 795/02, wistra 2003, 73; Satz-
ger/Schluckebier/Widmaier, §§ 13 Rz. 8; Fischer, § 266a Rz. 15.
122 Vgl. z.B. Satzger/Schluckebier/Widmaier, § 32c Rz. 17; Fischer, § 266a Rz. 12; Ebert, § 184.
123 Vgl. BGH, Beschluss vom 16.7.1993 – 2 SR 294/93, NJW 1994, 1357; Schönke/Schröder, vor §§ 13 ff. Rz. 155; Fischer, § 13 Rz. 14a, 15 f.; a.A. LK, § 13 Rz. 6, Satz-
ger/Schluckebier/Widmaier, § 13 Rz. 31, 41 (Entschuldigungsgrund).
124 Vgl. Fischer, § 13 Rz. 14; Ebert, S. 176.
sen Fällen trifft ihn allerdings ein Vorverschulden (omissio libera in causa), das sein nunmehr bestehendes Unvermögen hinfällig werden lässt.\footnote{Vgl. Fischer, § 13 Rz. 14a; Schüller/Schröder, vor § 13 ff., Rz. 155.}


\footnote{125 Vgl. Fischer, § 13 Rz. 14a; Schüller/Schröder, vor § 13 ff., Rz. 144.}
Strafbewehrung in den Fällen, in denen künftige Angaben des Steuerpflichtigen Schlussfolgerungen für vergangene Zeiträume erlauben, für die ein Strafverfahren anhängig ist, lehnt die Rspr. ab. Die entsprechenden Informationen können weder unmittelbar noch mittelbar zum Nachweis einer Steuerhinterziehung für zurückliegende Jahre herangezogen werden (= Verwendungsverbot).

Anm.: Dies dürfte wegen der Möglichkeit, Rückschlüsse ziehen zu können, auch für nachfolgende Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume des gleichen Kalenderjahres gelten.

d. Sonderfall: Unterlassen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO
Tatbestandsmäßig i.S.d. § 370 AO handelt auch, wer Steuerzeichen bzw. Steuerstempeler nicht, nicht rechtzeitig oder nicht in geschuldeter Höhe verwendet. Diese Begehungsform der Steuerhinterziehung ist allein deshalb nicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO erfasst, weil diese ein Handeln (Tun oder Unterlassen) gegenüber (Finanz-)Behörden voraussetzen, das es in den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO gerade nicht gibt. Als Steuerzeichen waren früher Börsenumsatzsteuermarken (§ 21 KVStDV a.F.) sowie Wechselsteuermarken (§§ 4 Nr. 1 und Nr. 8, 8 WStDV a.F.) gebräuchlich. Steuerstempeler fanden z.B. bei der Wechselsteuer (§ 14 WStDV a.F.) Verwendung. Von Relevanz sind heute nur noch Tabaksteuerzeichen. Tabaksteuer entsteht nach dem seit 1.4.2010 geltendem TabStG durch die Überführung von Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr (§ 15 Abs. 1 TabStG). Die entsprechende Tabaksteuer ist durch die Verwendung von Steuerzeichen (= Entwerten und Anbringen) zu entrichten, sobald die Steuer entstanden ist (§ 17 Abs. 1 TabStG). Die Steuerzeichen sind zuvor mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Hauptzollamt zu bestellen (= Steueranmeldung, § 17 Abs. 2 Satz 1 TabStG).
Tatbestandsmäßig i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO ist nicht nur das vollständige Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen, sondern auch das Verwenden nicht-vorschriftsgemäßer Steuerzeichen.

3. Der Taterfolg Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO)
Die Tat handlung des § 370 Abs. 1 AO muss einen der beiden Taterfolge Steuerverkürzung oder Erlangung eines ungerechtfertigten steuerlichen Vorteils bewirken.

a. Steuer

Steuern sind **Geldleistungen ohne Gegenleistungscharakter** für eine besondere Leistung (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 AO). Unter diesen Begriff fallen alle Besitz- und Verkehrsteuern (z.B. Einkommen-, Vermögen-, Erbschaft-, Umsatz-, Gewerbesteuer), Realsteuern (Grund- und Grundverwertsteuer) sowie Verbrauchssteuern (z.B. Mineralöl- und Tabaksteuer). Zu den Steuern i.S.d. AO zählen auch Zölle und Abschöpfungen (§ 3 Abs. 3 AO) sowie Steuerzuschläge (z.B. der Solidaritätszuschlag).\(^{136}\)

Anm.: Der „Soli“ wird zwar nicht im Rahmen eines selbständigen Festsetzungsverfahren auf der Grundlage einer gesonderten Steuererklärung festgesetzt, sondern anknüpfend an eine „Hauptsteuererklärung“ (§§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 SolzG) in einem „Hauptsteuerbescheid“. Dies führt aber nicht dazu, dass er bei der Berechnung des Hauptsteuerverkürzungsbetrags (Einkommens-/Körperschaftsteuer) hinzu zu addieren ist; vielmehr besteht insoweit Tateinheit (§ 52 StGB).

Keine Steuern sind **steuerliche Nebenleistungen** (§ 3 Abs. 4 AO). Die AO ist gem. § 1 Abs. 1 AO nur anwendbar für Steuern, die sich aus Bundesgesetzen oder EU-Recht ergeben; im Übrigen gilt die AO nur kraft gesonderter Anwendbarkeitserklärung. Nach § 1 Abs. 3 AO finden die AO-Vorschriften zwar auf steuerliche Nebenleistungen sinngemäße Anwendung; dies gilt aber nicht für die § 369 ff. AO. Fraglich ist bereits, ob eine sinngemäße Anwendung des § 370 AO überhaupt mit dem Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit (Art. 103 Abs. 2 GG) in Einklang zu bringen ist;\(^{137}\) jedenfalls verfolgen steuerliche Nebenleistungen aber andere Zielsetzungen als Steuern.\(^{138}\)

Ein Rückgriff auf den allgemeinen Betrugstatbestand (§ 263 StGB) kommt insoweit nicht in Betracht. Dieser wird nach h.M.\(^{139}\) bereits durch die abschließende steuerrechtliche Regelung des § 370 AO gesperrt; jedenfalls aber fallen die mit den steuerlichen Nebenleistungen bezweckten ordnungsrechtlichen Sanktionen nicht in den Schutzbereich des § 263 StGB (= wirtschaftliches Vermögen des Staates).\(^{140}\)

**Anm. um Verwechslungen vorzubeugen:** Sollten bei fingierten Steuerfällen auch (tatsächlich gar nicht entstandene) Erstattungszinsen (§§ 233 ff. AO) ausgezahlt werden, werden ungerechtfertigte Steuervorteile i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO erlangt.\(^{141}\)

---

136 Vgl. LG Düsseldorf, Urteil vom 25.10.2012 – 10 Ks 9/12, NZWiSt 2014, 70.
137 Vgl. Klein, § 370 Rz. 19.
140 Vgl. Fischer, § 263 Rz. 62.
Die Parallelproblematik stellt sich bei der „Hinterziehung“ von Kirchensteuern. Die Erhebung von Kirchensteuer ist in 16 Landeskirchensteuergesetzen geregelt, die die AO für teilweise anwendbar erklären. Lediglich das niedersächsische Landeskirchensteuergesetz enthält eine Anwendbarkeitsanordnung der Strafvorschriften der AO (§ 6 Abs. 1 KiStRG Nds), stellt die Verfolgung gegen Verstöße aber unter einen Strafantragsvorbehalt (§ 10 Abs. 1 Satz 4 KiStRG Nds). In den anderen 15 Bundesländern ist eine Betrugsstrafbarkeit (§ 263 StGB) zu erwägen. Hierfür spricht neben dem Wortlaut des § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO und den Gesetzesmaterialien auch die Regelung in Art. 4 Abs. 3 EGStGB, die die Vorschriften des StGB über den Betrug ausdrücklich unberührt lässt. Ein Ausschluss der Anwendbarkeit des Betrugstatbestandes durch den Landesgesetzgeber ist auch grundsätzlich nicht mit Art. 74 Abs. 1 Nr. 1, 72 Abs. 1 GG vereinbar, wonach die Länder auf dem Gebiet des Strafrechts keine Befugnis zur Gesetzgebung haben, soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht hat (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 EGStGB). Ausnahmen von dieser Kompetenzabgrenzung sind nur unter den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 EGStGB möglich, wobei auf dem Gebiet der Kirchensteuer allerdings die Annahme einer strafrechtlichen Länder-Annex-Gesetzgebungskompetenz denkbar wäre. M.E. spricht aber entscheidend gegen die Annahme einer Betrugsstrafbarkeit, dass sich ansonsten die durch die Landeskirchensteuergesetze offenbar intendierte Privilegierung von „Kirchensteuerhinterziehung“ (vgl. etwa den Antragsvorbehalt in § 10 Abs. 1 Satz 4 KiStRG Nds) gerade in ihr Gegenteil verkehren würde. § 263 StGB kennt keine strafbefreiende Selbstanzeige, sodass eine Selbstanzeigeerstattung zwar zur Strafaufhebung wegen Einkommensteuerhinterziehung führen würde, ein „Kirchensteuerbetrug“ aber weiterhin als Offizialdelikt von Amts wegen zu verfolgen wäre.

Steuer i.S.d. § 370 AO ist auch die für unberechtigten USt-Ausweis geschuldete Steuer. Dies gilt aber nicht nur, wenn ein Nichtunternehmer unberechtigt eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellt. Dies gilt auch für den Fall, dass ein Nichtunternehmer ein Blanko- rechnung erstellt und der Rechnungsempfänger diese vervollständigt, sowie den Fall, dass ein

142 Vgl. Klein, § 370 Rz. 20.
143 Vgl. BT-Drucks. IV/2476, S. 18, BT-Drucks. V/1812, S. 29 („Den Hauptfall dieser Art bildet die in einigen Ländern nach § 263 StGB strafbare Verkürzung von Kirchensteuern.“).
144 Vgl. BGH, Beschluss vom 17.4.2008 – 5 StR 547/07, wistra 2008, 310; Franzen/Gast/Joecks, § 386 Rz. 21a; Kohlmann, § 370 Rz. 382.
145 So ausdrücklich Rönnau, wistra 1995, 47; i.E. so auch Kohlmann, § 370 Rz. 383; Franzen/Gast/Joecks, § 386 Rz. 21 f.; MiKo, § 370 Rz. 50; Gaßen, Rz. 73; a.A. Franzen/Gast/Samson, § 386 Rz. 15; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 Rz. 125; Hellmann, wistra 2004, 201 (Betrugsstrafbarkeit).
147 Vgl. BGH, Beschluss vom 15.1.2014 – 1 StR 648/13, BFH/NV 2014, 1342.
Nichtunternehmer eine unberechtigte Gutschrift eines vorgeblich Leistungsempfängers nicht zurückweist.\textsuperscript{148}

Auch wenn es sich bei §§ 14c Abs. 2 Satz 1 UStG 2005, 14 Abs. 3 UStG 1999 um einen abstrakten Gefährdungstatbestand besonderer Art handelt,\textsuperscript{149} ist die Vorschrift als Steuertatbestand einzuordnen. Das UStG behandelt den unberechtigt ausgewiesenen Betrag verfahrensrechtlich nicht nur als Steuer (§§ 16 Abs. 2 Satz 4, 18 Abs. 4b UStG); für die Steuereigenschaft spricht auch die seit 2005 vorgesehene Berichtigungsmöglichkeit (§ 14c Abs. 2 Satz 3 UStG). Eine nachträgliche Berichtigung (§ 14c Abs. 2 Satz 2, Satz 4 UStG) setzt voraus, dass der Rechnungsempfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Eine derartige Berichtigung wirkt sich aber nicht auf die Tatbestandsmäßigkeit aus;\textsuperscript{150} sie ist lediglich im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen.\textsuperscript{151}

Anm.: Eine „Falschbezeichnung“ der Erklärungspflicht (§ 18 Abs. 1 UStG statt § 18 Abs. 4a, Abs. 4b UStG) ist revisionsrechtlich unerheblich.\textsuperscript{152}

Losgelöst von dieser durch pflichtwidriges Unterlassen begangenen eigenständigen Steuernachhaltung des Nichtunternehmers stellt bereits seine unberechtigte Rechnungsbegebung eine Beihilfe zur fremden Steuernachhaltung des Rechnungsempfängers, der die Vorsteuer „zieht“, dar. In welchem Konkurrenzverhältnis beide Vorwürfe stehen, ist ungeklärt. Wegen der beiden unterschiedlichen Tatverhältnisse dürfte hier im Grundsatz von Tatmehrheit i.S.d. § 53 StGB auszugehen sein. Denkbar wäre, die mit der Rechnungsbegebung verwirklichte Beihilfe als mitbestrafte Vortat zu bewerten;\textsuperscript{153} letztlich wird das Fiskalvermögen zwar durch zwei Tathandlungen, im Ergebnis aber nur i.H.d. zu Unrecht ausgewiesenen Vorsteuerbetrags angegriffen. Jedenfalls aber wäre – bei Annahme einer Tat i.S.d. § 264 StPO – eine Beschränkung der Strafverfolgung nach § 154a Abs. 1 StPO vorzunehmen.\textsuperscript{154}

b. Verkürzung

Wann der Taterfolg Steuerverkürzung eintritt, ergibt sich namentlich aus § 370 Abs. 4 Satz 1

1. Halbsatz AO. Maßgebend ist die nicht richtige, nicht rechtzeitige oder gar nicht erfolgte Steu-
erfestsetzung. In Bezug auf das Steuerfestsetzungsverfahren ist zwischen Veranlagungssteuern und Anmeldungssteuern zu unterscheiden.

aa. Veranlagungssteuer


Der Bekanntgabezeitpunkt seinerseits ergibt sich aus § 122 AO. In der Praxis werden Steuerbescheide üblicherweise nicht förmlich zugestellt (§ 122 Abs. 5 AO), sondern durch einfachen Brief bekannt gegeben. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist insoweit die Dreitages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Auch wenn es sich dabei im Grundsatz um eine steuerrechtliche Beweiserleichterung zugunsten der Finanzverwaltung handelt, stellt § 122 Abs. 2 AO nach BFH-Rspr.155 nicht nur eine bloße Bekanntgabevermutung dar, sondern eine Bekanntgabefiktion. Wenn ein Steuerbescheid aber erst nach Ablauf der Drei-Tages-Frist rechtlich wirksam wird (selbst wenn er einem Steuerpflichtigen bereits zuvor tatsächlich zugegangen ist),156 markiert dieser Bekanntgabezeitpunkt auch den Zeitpunkt des Erfolgseintritts.157

Anm.: Für die Frage der Tatvollendung ist dies allerdings ohne weitergehende Bedeutung. Wird der Zugang innerhalb der Dreitagesfrist substantiiert bestritten, so entfällt bereits steuerverfahrensrechtlich die Grundlage der Anwendbarkeit der Bekanntgabefiktion. Dann ist auf den tatsächlichen Zugang abzustellen. Bedeutsam ist die Frage der Anwendbarkeit der Bekanntgabefiktion aber für die Tatbeendigung (= Verjährungsbeginn).

Da die Steuerverkürzung mit der Bekanntgabe des unzutreffenden Steuerbescheids bewirkt ist, tritt mit Bekanntgabe Tatvollendung ein. Unerheblich ist insoweit die Veranlagungsform (endgültig, vorläufig i.S.d. § 165 AO; unter Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 AO; vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 2. Halbsatz AO).

Weitergehenden steuerverfahrensrechtlichen Fragen kommt angesichts der Bestimmung des Taterfolgs in § 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO keine Bedeutung zu; tatbestandlich unerheblich

156 Vgl. Täpke/Kruse, § 122 Rz. 53.
157 So auch BGH, Beschluss vom 7.8.2014 – 1 StR 198/14, wistra 2015, 17 = NSZ-RR 2014, 340 (zum Verjährungsbeginn); BFH, Urteil vom 29.4.2008 – VIII R 5/06, BFHE 222, 1 = BSBI II 2008, 844 (zu § 239 AO); vgl. MüKo, § 370 Rz. 90; Rollenscheke/Kemper, § 370 Rz. 391; Klein, § 370 Rz. 90 (unter ausdrücklicher Aufgabe der in einer Vorauflage vertretenen Ansicht); Gußen, Rz. 82; Schmitz, wistra 1993, 248; Schmitz, FS Kohlmann, S. 519; Wulf, S. 129 ff.
sind also die **Bestandskraft** des Steuerbescheids,\footnote{158 Vgl. BFH, Urteil vom 18.4.2013 – V R 19/12, DStR 2013, 1661.} die **Fälligkeit** der Steuerforderung\footnote{159 Vgl. MüKo, § 370 Rz. 78.} oder die **Nichtzahlung**.

Da der **jeweilige Besteuerungsabschnitt** maßgebend ist, ist tatbestandlich auch irrelevant, ob die nicht zutreffend erklärten Besteuerungsgrundlagen in einem späteren Besteuerungszeitraum (nach-)erklärt werden.

Weil zudem auf den **jeweiligen Steuerpflichtigen** abgestellt wird, ist tatbestandlich ebenso ohne Bedeutung, ob ein Dritter gegenüber den Finanzbehörden fiktive Angaben macht und Besteuerungsgrundlagen erklärt, die den Steuerpflichtigen betreffen (z.B. Strohmannfälle).\footnote{160 Vgl. z.B. BGH, Urteil vom 2.12.2008 – 1 StR 344/08, wisstra 2009, 278.}

Unerheblich ist ferner, ob die unzutreffende Steuerfestsetzung steuerverfahrensrechtlich noch **korrigiert werden kann** (§§ 129, 164 Abs. 2 Satz 1, 165 Abs. 2 Satz 1, 172 ff. AO). Der Umstand, dass die unzutreffende Steuerfestsetzung auf einer Steuerhinterziehung zurückzuführen ist, bewirkt verfahrensrechtlich zunächst lediglich eine Verlängerung der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Regelmäßig werden die nacherklärteten Angaben zwar auch zum nachträglichen Bekanntwerden einer neuen Tatsache (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) führen. Das ist aber nicht zwingend.\footnote{161 Vgl. dazu im Einzelnen Rolletschke, wisstra 2007, 371.}

Während in der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann ein tatbestandsausschließendes Einverständnis vorliegt, wenn der entscheidungsbefugte Veranlagungsbeamte positive Kenntnis über alle für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen notwendigen Tatsachen besitzt,\footnote{162 Vgl. BGH, Urteil vom 19.10.1999 – 5 StR 178/99, wisstra 2000, 99.} schließt steuerrechtlich auch ein ihm aktuell nicht bekannter Akteninhalt das Bekanntwerden neuer Tatsachen aus.\footnote{163 Vgl. BFH, Urteil vom 11.2.1998 – 1 R 82/97, BStBl II 1998, 552.}

Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wird regelmäßig auch eine Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. c AO (arglistige Täuschung) eröffnen. Für eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) ist das aber nicht ohne weiteres der Fall; eine arglistige Täuschung i.S.d. § 172 AO erfordert das Machen bewusst wahrheitwidriger Angaben. Trotz Vorliegens eines Änderungsgrunds kann eine Korrektur weiter an der erhöhten Bestandskraft eines nach Außenprüfung ergangenen Steuerbescheids (§ 173 Abs. 2 AO) scheitern. So etwa, wenn der Steuerpflichtige vor einer Außenprüfung undolos unrichtige Angaben gemacht hat, deren Unrichtigkeit er nach Abschluss der Außenprüfung positiv erkennt, ohne dies anzuzeigen und richtig zu stellen (§§ 370 Abs. 1 Nr. 2, 153 Abs. 1 Satz 1 AO). Denkbar ist außerdem, dass trotz verlängerter Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 2 Nr. 2
AO) und den umfassenden Ablaufhemmungen des § 171 AO Festsetzungsverjährung i.S.d. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO eingetreten ist („Flick-Erben-Affäre“). Der Taterfolg Steuerverkürzung ist ggf. auch nur das Ergebnis einer Fiktion. Hintergrund dieser Fiktion ist letztlich die Frage der (Un-)Verjährbarkeit einer durch pflichtwidriges Unterlassen begangenen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Führt eine Nichtabgabe nicht zu einer (unzutreffenden) Schätzungsveranlagung, würde die Verjährung nach allgemeinen Grundsätzen mit dem Wegfall der Handlungspflicht beginnen.164 Die Handlungspflicht (= Erklärungspflicht) entfällt aber erst mit Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO), die Festsetzungsverjährung kann jedoch infolge der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO (Anknüpfung an die Strafverfolgungsverjährung) eigentlich nie eintreten. Um diese verjährungstechnische „Endlosschleife“165 zu unterbrechen, wird insb. zugunsten des steuerlich nicht geführten Steuerpflichtigen (der steuerlich Geführte wird üblicherweise im Schätzungsverfahren veranlagt werden) fingiert, dass eine Steuerverkürzung auch dann vorliegt, sobald bei unterstellt rechtzeitigiger Abgabe einer Steuererklärung mit der Bekanntgabe einer Steuerfestsetzung zu rechnen gewesen wäre.166 Bei kontinuierlichen abschnittsbezogenen Veranlagungsverfahrens kein allgemeiner Veranlagungszeitraum abgesehen von einzelnen Restfällen abgesehen – spätestens veranlagt worden.167 In der Praxis wird der besagte Abschluss der Veranlagungsarbeiten mit Erreichen einer 95 %igen Erledigungsquote168 im seinerzeit örtlich zuständigen Festsetzungsfinanzamt angenommen.169

Anm.: Allerdings hat der BGH170 in einem Einzelfall (wohl aufgrund der dortigen Feststellungen) in Erwägung gezogen, ob zumindest in einfachen Steuerfällen nicht bereits nach einem Jahr nach Fristablauf (31.5.) von Tatvollendung auszugehen sei. Dieses obiter dictum bezieht sich aber

165 Schmitz, wistra 1993, 248.
166 BGH, Beschluss vom 25.7.2011 – 1 StR 631/10, wistra 2011, 428 (zu Schenkungsteuer), Beschluss vom 8.7.2014 – 1 StR 240/14, wistra 2014, 486 (zu Tabaksteuer).
170 Vgl. BGH, Beschluss vom 19.1.2011 – 1 StR 640/10, PSR 2011, 82.
ausschließlich auf den Zeitpunkt der Tatvollendung. Der Zeitpunkt der den Verjährungsbeginn
markierende Tatbeendigung bleibt hiervon unberührt.

bb. Anmeldungssteuer
Während Veranlagungssteuern auf der Grundlage von Angaben des Steuerpflichtigen von der
Finanzbehörde festgesetzt werden (= amtsveranlagt), muss der Steuerpflichtige bei gesetzlich
vorgeschriebenen Steueranmeldungen seine Steuer selbst berechnen (= selbstveranlagt, § 150
Abs. 1 Satz 2 AO) und die selbst berechneten Beträge bis zu einem gesetzlich festgelegten Zeit-
punkt entrichten (UST: §§ 18 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG; LSt: 41a Abs. 1 EStG; KapESt: § 45a
Abs. 1 EStG; Steuerabzug: §§ 48, 48a, 50a EStG; VersSt: § 8 VersStG; WettSt: § 18 Renn-
wLottAB; FeuerSchSt: § 8 FeuerSchStG).
Reicht der Steuerpflichtige eine unrichtige Steueranmeldung bei der Finanzbehörde ein, hängt der
Zeitpunkt des Eintritts der Steuerverkürzung davon ab, ob die Steueranmeldung einer Festsetzung
unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 Satz 1 AO) oder nicht. Im „Schwarz-
fall“ (= Steuerzahllast) hat die Steueranmeldung bereits mit Eingang bei der Finanzbehörde
Steuerfestsetzungsqualität (Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 168). Soll die Steueranmeldung zu einer
Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führen („Rot-
fall“), gilt die Steueranmeldung als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung erst dann, wenn
die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Die Zustimmung ist formlos möglich (§ 168
Satz 3 AO); deren Bekanntgabe erfolgt in der Praxis konkludent durch Auskehrung des „Rotbe-
trages“.

cc. Bestimmung der Steuerverkürzung
Der Umfang der Steuerverkürzung ergibt sich aus einer Gegenüberstellung von
– Steuer-Soll (= die durch Erfüllung eines Steuertatbestands kraft Gesetzes verwirkte Steuer,
  nicht die bloß bestandskräftig festgesetzte Steuer)
Anm.: Es besteht insoweit keine Bindung an bestandskräftige Steuerbescheide und

171 Vgl. Tipke/Kruse, § 168 Rz. 4; Kühn/von Wedelstädt, § 370 Rz. 4.
  StR 627/08, BGHSt 55, 221 = wistra 2009, 355, Beschluss vom 25.7.2014 – 1 StR 196/14, wistra 2014, 486, Klein, § 370 Rz. 106; Kühn/von Wedelstädt, § 370 Rz. 35.
  wistra 2014, 486.
174 Vgl. BFH, Urteil vom 18.4.2013 – V R 19/12, DSRR 2013, 1661.
– Steuer-Ist (= die nach den bisherigen unzulänglichen oder unterlassenen Angaben festgesetzte/angemeldete Steuer).


Anm.: Bei der Anrechnungsverfügung handelt es sich um einen deklarativen Verwaltungsakt über die Anrechnung von Anrechnungsbeträgen (§ 36 Abs. 2 Satz 2 EStG), der nur aus Zweckmäßigkeitssgründen mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheid verbunden wird. 179

Kann die Finanzbehörde die verwirklichten Besteuerungsgrundlagen weder durch Ermittlungen beim Steuerpflichtigen noch bei Dritten ermitteln oder berechnen, ist sie kraft Gesetzes verpflichtet, diese zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO). Ziel der steuerrechtlichen Schätzung ist der Ansatz derjenigen Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für

177 Vgl. Franzen/Gast/Joekx, § 370 Rz. 15; Rolletschke/Kemper, § 370 Rz. 235 f.
sich haben.\textsuperscript{180} Aus Pflichtverletzungen des Steuerpflichtigen können nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden. Bei steuererhöhenden Besteuerungsgrundlagen darf sich die Finanzbehörde am oberen Schätzungsrahmen bewegen, bei steuermindernden um unteren.\textsuperscript{181} Letztlich bleiben bei einer steuerlichen Schätzung aber (lediglich) Wahrscheinlichkeitserwägungen maßgebend; eine genaue Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen kann trotz Bemühens um Zuverlässigkeit allenfalls zufällig erreicht werden.\textsuperscript{182}

**Forensische Wahrheit** im Strafverfahren ist hingegen das, wovon der Richter aufgrund der Hauptverhandlung, durchgeführt nach den Grundsätzen der Unmittelbarkeit, voll überzeugt ist.\textsuperscript{183} Im Strafverfahren muss zur Überzeugung des Gerichts feststehen, dass Steuern in einer bestimmten Höhe tatsächlich verkürzt worden sind (§ 261 StPO). Dies hat nicht nur zur Folge, dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde keine Bindung für den Strafrichter nach sich ziehen kann.\textsuperscript{184} Dies bedingt auch, dass der Tatrichter die Besteuerungsgrundlagen selbständig ermitteln muss. Soweit der Beschuldigte die durch die Finanzbehörde geschätzten Besteuerungsgrundlagen nicht glaubhaft eingestanden hat, obliegt es dem Tatrichter, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.\textsuperscript{185} Bei seiner eigenständigen Schätzung darf er auf die geläufigen steuerrechtlichen Schätzungsmethoden (Vermögenszuwachsrechnung, Geldverkehrsrechnung, innerer/äußerer Betriebsvergleich, Richtsätze) zurückgreifen,\textsuperscript{186} denen allerdings unterschiedlicher Beweiswert zukommt. Der Tatrichter darf aber auch Schätzungen des Finanzamts übernehmen, wenn er sie überprüft hat und von ihrer Richtigkeit überzeugt ist.\textsuperscript{187} Bei der Übernahme derartiger Schätzungen ist jedenfalls zu beachten, dass dem Beschuldigten z.B. die Verleugnung von Mitwirkungspflichten – anders als im Besteuerungsverfahren – nicht zum Vorwurf gemacht werden darf; das gilt auch für die erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO).\textsuperscript{188} Die Übernahme steuerlicher Schätzungen darf freilich nicht in der Form vorgenommen werden, dass lediglich pauschal ein **Unsicherheitsabschlag** abgezogen wird; dies würde letztlich auf eine mehr oder weniger ungeprüfte Übernahme der steuerlichen

---

\textsuperscript{181} Vgl. Kühn/von Wedelstädt, § 162 Rz. 16.
\textsuperscript{182} Vgl. Kühn/von Wedelstädt, § 162 Rz. 15.
\textsuperscript{183} Vgl. Meyer-Goßner, § 261 Rz. 1.
\textsuperscript{188} Vgl. BFH, Urteil vom 26.10.1994 – X R 114/92, BFH/NV 1995, 373; Kühn/von Wedelstädt, § 162 Rz. 15.
Schätzung hinauslaufen.\textsuperscript{190} Aus der Formulierung des BGH im Urteil vom 26.10.1998: \textit{„... ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO auch im Strafverfahren von durchschnittlichen, an Wahrscheinlichkeitskriterien ausgerichteten Ertragsberechnung auszugehen ...“} ist jedoch keine weitergehende Einschränkung des Überzeugungsmaßes des Strafrichters abzuleiten. Dem Strafrichter ist es unbenommen, eine an Wahrscheinlichkeitskriterien ausgerichtete Ertragsberechnung zu übernehmen, wenn er von ihrer Richtigkeit überzeugt ist. In jedem Fall muss der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht \textit{nachvollziehbar darlegen}, wie er zu dem Schätzungsresultat gelangt ist.\textsuperscript{192}

Einer Beschuldigteneinlassung muss das Gericht ohne weitere Anhaltspunkte für Richtigkeit einer Darstellung nicht allein deshalb glauben, weil es eine Behauptung nicht widerlegen kann.\textsuperscript{193} Der „\textit{in dubio pro reo“-Grundsatzes ist keine Beweisregel, die das Gericht zwingt, von mehreren Schlussfolgerungen stets die für den Angeklagten Günstigste zu wählen; er ist vielmehr eine Entscheidungsregel, die das Gericht erst dann zu befolgen hat, wenn es nach abgeschlossener Beweiswürdigung nicht die volle Überzeugung von der Täterschaft des Angeklagten zu gewinnen vermag.\textsuperscript{194}

\textit{Anm.: Im Sinne einer Beweis-(last-)regel wird der „\textit{in dubio“-Grundsatz aber sowohl bei Angehörigen der steuerberatenden Berufe als auch in der Verwaltung gelegentlich (miss-)verstanden. Nicht selten wird insoweit (wohl vor dem beruflichen Hintergrund) angenommen, die vorsätzlich verkürzte Steuer müsse anhand von Unterlagen (z.B. Rechnungen) belegt sein.}

Ebenso wenig wie das Strafgericht an finanzbehördliche oder finanzgerichtliche Entscheidungen gebunden ist, besteht eine \textit{Bindung der Finanzbehörde} oder des Finanzgerichts an die Feststellungen des Strafgerichts.\textsuperscript{195} Dies gilt aufgrund der Eigenständigkeit des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Strafverfahren (§ 393 Abs. 1 AO) selbst bei einer Einstellung des Strafverfahrens\textsuperscript{196} oder bei einem Freispruch.\textsuperscript{197} Allerdings kann sich das Finanzamt oder das Finanzgericht die Feststellungen des Strafgerichts zu Eigen machen, wenn diese nach seiner freien Überzeugung 

\begin{itemize}
\item \textsuperscript{190} So ausdrückl. auch Styrmann, wistra 1983, 95; Jeeck, wistra 1990, 52; Dürr, wistra 1993, 1, 50.
\item \textsuperscript{191} Vgl. BGH, Urteil vom 26.10.1998 – 1 StR 746/97, wistra 1999, 103.
\item \textsuperscript{194} So ausdrücklich BGH, Urteil vom 21.10.2008 – 1 StR 292/08, NSzZ RR 2009, 90.
\item \textsuperscript{195} Vgl. z.B. BFH, Beschluss vom 14.12.2011 – V B 21/11, BFH/NV 2012, 602; Klein, § 235 Rz. 8.
\item \textsuperscript{196} Vgl. BFH, Beschluss vom 24.6.2014 – XI B 450/13, BFH/NV 2014, 1584.
\end{itemize}
zung zutreffend sind.\textsuperscript{198} Zur Übernahme strafgerichtlicher Feststellungen besteht in besonderem Maße bei einem rechtskräftigem Urteil Anlass; dies gilt jedenfalls dann, wenn keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen des Strafurteils erhoben werden.\textsuperscript{199} Umgekehrt dürfen Feststellungen des Strafgerichts, gegen die unter Beweisangebot substantiierte Einwendungen vorgebracht werden, nicht ohne eigene Beweisaufnahme (§§ 76 Abs. 1, 81 FGO) übernommen werden.\textsuperscript{200} Aus einem \textit{Einstellungsbeschluss} nach § 153a StPO und einer dabei abgegebenen Zustimmungserklärung des Beschuldigten kann zwar nicht geschlossen werden, die ihm zur Last gelegte Tat sei in tatbestandlicher Hinsicht nachgewiesen,\textsuperscript{201} unter Umständen kann eine entsprechende Verfahrenseinstellung aber als Indiz für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung gewertet werden.\textsuperscript{202}

\textbf{dd. Steuerverkürzung auf Zeit}


\textbf{Da Umsatzsteuervoranmeldungen} nur die Grundlage von Vorauszahlungen darstellen und damit kraft Natur der Sache nur zeitlichen Charakter haben, geht die BGH-Rspr. davon aus, dass entsprechende Tathandlungen lediglich zu Steuerverkürzungen auf Zeit führen können. Endgültige Steuerverkürzungen können danach erst im Zusammenhang mit Umsatzsteuerjahreserklärungen abgeleitet werden.

\begin{footnotesize}
\begin{itemize}
\item \textsuperscript{198} Vgl. z.B. BGH, Urteil vom 12.5.2009 – 1 StR 718/08, wistr 2009, 398; BFH, Beschluss vom 17.3.2010 – X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240.
\item \textsuperscript{202} So FG Münster, Urteil vom 15.10.2003 – 1 K 165/99 E, U, EFG 2004, 542.
\item \textsuperscript{203} Vgl. BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 = wistr 2009, 355; BayObLG, Beschluss vom 7.5.1991 – BReg 4 St 204/90, wistr 1991, 313; Franz/Gast/Samson, § 370 Rz. 48; MeKo, § 370 Rz. 111; Gauen, Rz. 91.
\end{itemize}
\end{footnotesize}
gen bewirkt werden.\textsuperscript{204} Da der BGH aber gleichzeitig im Rahmen der Strafzumessung strafschädigend berücksichtigt, wenn ein Täter von vornherein nicht beabsichtigt hat, unzutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen durch eine spätere zutreffende Jahreserklärung zu berichtigen,\textsuperscript{205} wird die insoweit objektiv bloß mögliche Steuerverkürzung auf Zeit durch das subjektive Vorstellungsbild des Täters überlagert.\textsuperscript{206} Der BGH\textsuperscript{207} hat in derartigen Fällen folgerichtig die Annahme einer Steuerverkürzung auf Dauer wiederholt revisionsrechtlich nicht beanstandet. Der tatbestandliche Erfolg beläuft sich sowohl bei einer Steuerverkürzung auf Dauer als auch bei einer Steuerverkürzung auf Zeit auf den \textit{nominellen Steuerbetrag}.\textsuperscript{208} Steuerverkürzungen auf Zeit und Steuerverkürzungen auf Dauer stellen lediglich in Bezug auf die Qualität des Rechtsgutangriffs ein \textit{aliud} dar.\textsuperscript{209} Konsequenz der Qualifizierung einer Steuerhinterziehung als Steuerverkürzung auf Zeit ist, dass der Strafzumessungswert (lediglich) im Verspätungsschaden des Staates zu sehen ist.\textsuperscript{210} Dieser Verspätungsschaden bestimmt sich aus dem Produkt von Verzögerungsdauer, Verkürzungsbetrag und einem monatlichen Verzugszinsatz.\textsuperscript{211} In Bezug auf den Verzugszinssatz wird nach h.M.\textsuperscript{212} entsprechend §§ 235, 238 AO von 0,5% pro Monat ausgegangen.

\textit{Anm.: M.E. wäre es konsequenter, insoweit auf den Marktzins abzustellen. Schließlich muss sich der Steuergläubiger den verkürzten Betrag auf dem freien Geldmarkt beschaffen.}\textsuperscript{213}

\textbf{ee. wiederholte Steuerverkürzung}

Steuern können nach der Konkurrenzlösung der Rspr.\textsuperscript{214} ggf. auch wiederholt verkürzt werden. Hintergrund der Annahme einer wiederholten Hinterziehbarkeit ist das Verständnis dass die


\textsuperscript{208} Vgl. BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 = wistra 2009, 355; Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 77, Nr. 76 Abs. 3 Satz 2 ASBV (St); a.A. aber BGH, Beschluss vom 11.1.1998 – 5 StR 686/97, wistra 1998, 146; Nöhren, S. 40.

\textsuperscript{209} In diesem Sinne auch BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 = wistra 2009, 355 (danach beinhalten beide ein unterschiedliches Handlungsunrecht).

\textsuperscript{210} Vgl. MiKo, § 370 Rz. 110; a.A. Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Rz. 186 (Zinsgewinn des Täters).


\textsuperscript{212} Vgl. BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 = wistra 2009, 355; BayOLG, Beschluss vom 7.5.1991 – RV 4 St 204/90, wistra 1991, 313; Kohlmann, § 370 Rz. 498, 502; und so auch ASBV (St) seit der Fassung 2008.

\textsuperscript{213} Vgl. MiKo, § 370 Rz. 110; Rolletschke, DStZ 2001, 677; Schmitz, S. 113; so noch Nr. 149 Abs. 2 ASBV (St) 2006.

\textsuperscript{214} Vgl. dazu im Einzelnen Witte, S. 33 ff.
Steuerhinterziehung ein Gefährdungsdelikt darstellt. Eine Gefährdung kann ohne weiteres wiederholt erfolgen.\textsuperscript{215}

Bei wiederholten Steuerverkürzungen handelt es sich um Sachverhalte, in denen es bereits durch undoloses oder doloses Vorverhalten zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, in denen aber im Anschluss durch doloses Nachverhalten verhindert wird, dass die Finanzbehörde die verkürzten Steuern durch Erlass eines Änderungsbescheids zutreffend festsetzt. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Unrichtigkeit einer Erklärung erkannt, dies aber nicht angezeigt und berichtigt wird (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), oder wenn der Steuerpflichtige in einem der Erstveranlagung nachfolgenden \textit{Einspruchs-/Klage- oder Außenprüfungsverfahren}\textsuperscript{216} weiterhin unrichtige Angaben macht.

Wenn und solange dieselbe Steuererklärung noch im Streit ist; d.h., wenn der Täter noch nicht alle Rechtsbehelfsmöglichkeiten ausgenutzt hat und der Steuerbescheid noch nicht formell bestandkräftig ist, bejaht die Rspr. eine Handlungseinheit zwischen der Abgabe der unrichtigen Erklärung und den falschen Angaben im Rechtsbehelfsverfahren und geht von einer einheitlichen (versuchten) Steuerhinterziehung aus.\textsuperscript{217} Bei einer wiederholten Steuerverkürzung im Außenprüfungsverfahren ist dies gerade nicht der Fall; dann sind die entsprechenden Taten sowohl materiell-rechtlich als auch prozessual als selbständige Taten zu werten.\textsuperscript{218} Erst recht liegen dann zwei Taten i.S.d. § 264 StPO vor, wenn der Steuerpflichtige zunächst im Festsetzungsverfahren unrichtige Angaben gemacht hatte und nach Entdeckung und korrekter Steuerfestsetzung im Vollstreckungsverfahren durch unrichtige (vollstreckungsrechtlich erhebliche) Angaben versucht, die Beitreibung zu verhindern.\textsuperscript{219} Insoweit liegt aber keine wiederholte Gefährdung desselben vor.

\textbf{ff. Sonderfall: Taterfolg Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO}

Wenden Tabaksteuerzeichen pflichtwidrig nicht verwendet (§ 17 Abs. 1 TabStG), tritt im Ergebnis eine Steuerverkürzung ein. Auf die vorstehenden Grundsätze kann insoweit aber nicht zurückgegriffen werden. Es handelt sich i.d.R. nicht um eine Steuerverkürzung im Steuerfestsetzungsverfahren. Tabaksteuer ist grundsätzlich durch die Verwendung von Steuerzeichen (= Entwertung, § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 TabStG) zu entrichten. Steuerzeichen werden zuvor


\textsuperscript{216} Vgl. Im Einzelnen MüKo, § 370 Rz. 135 ff.; a.A. Witte, S. 74 ff., 103 f., 133 ff. (straflose Selbstbegünstigung).


\textsuperscript{218} Vgl. BGH, Urteil vom 26.10.1998 – 5 StR 746/97, wistra 1999, 103.

\textsuperscript{219} Vgl. BGH, Beschluss vom 21.8.2012 – 1 StR 26/12, wistra 2012, 482 = NZWiSt 2012, 470.
mittels einer Steueranmeldung beim HZA bestellt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 TabStG). Durch diese Steueranmeldungen wird aber nicht die Tabaksteuerschuld festgesetzt, sondern die entsprechende Steuerzeichenschuld. Lediglich in den Fällen des § 17 Abs. 3 TabStG ist eine Steuererklärung abzugeben.

§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO enthält jedoch keine abschließende Definition der Steuerverkürzung („namentlich“). Im Fall des § 15 TabStG ist die Steuerverkürzung darin zu sehen, dass die durch Verwirklichung des Besteuerungstatbestands entstandene Steuer nicht durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird.220 Es liegt insoweit also eine Verwendungs- oder Nichtentrichtungsverkürzung vor.

4. Der Taterfolg Erlangung eines Steuervorteils (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO)

Anders als für die Steuerverkürzung enthält das Gesetz für den Steuervorteil keine weitergehende Begriffsbeschreibung, sondern lediglich den Hinweis, dass hierzu auch Steuervergütungen gehören (§ 370 Abs. 4 Satz 2 1. Halbsatz AO). Die h.Lit.221 grenzt(e) die Taterfolge Steuerverkürzung/Steuervorteilerlangung nach Verfahrensstadien ab. Danach soll es sich bei Steuerverkürzungen um Beeinträchtigungen des Steueranspruchs im Festsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO) handeln, bei Steuervorteilen um solche außerhalb des Festsetzungsverfahrens (also in der Steuererhebung, §§ 218 ff. AO, und der Vollstreckung, §§ 249 ff. AO).222

Anm.: Auf der Grundlage dieser Abgrenzung wäre die Steuerhinterziehung in Form der Vorteilserlangung m.E. aber nicht als Gefährdungsdelikt, sondern als Verletzungsdelikt zu qualifizieren. Im Steuererhebungs- bzw. im Vollstreckungsverfahren bleibt es i.d.R. nicht bei der bloßen Gefährdung der Steuerforderung; dort wird letztlich sogar die Substanz des staatlichen Vermögens beeinträchtigt. Vor diesem Hintergrund könnte man die beiden Taterfolge nach der Intensität ihrer Rechtsgutbeeinträchtigung abgrenzen (Steuerverkürzung = Gefährdungsdelikt, Vorteilserlangung = Verletzungsdelikt). Vorteil dieser Abgrenzung wäre nicht nur, dass sie vergleichsweise einfach zu handhaben wäre; zudem würde so die in § 370 Abs. 4 Satz 2 1. Halbsatz AO als steuerlicher Vorteil charakterisierte (vermögensschädigende) Steuervergütung stellvertretend für sämtliche Verletzungen des Steuervermögens stehen.223 Nachteil wäre freilich das Entstehen von Strafbarkeitslücken. Steuerliche Vorteile, die weder im Festsetzungsverfahren (im

220 Vgl. MüKo, § 370 Rz. 106; Rolfeschke, Rz. 53.
223 In diesem Sinne auch Rübenstahl, HRRS 2009, 93.
engeren Sinne) entstehen und damit Steuerverkürzungen darstellen noch zu einer Vermögensschädigung führen, würden aus dem Schutzbereich des § 370 AO ausfallen.\footnote{224} Anders die Rspr. Der BGH definiert den Steuervorteil im Feststellungsbescheidbeschluss\footnote{225} als Vorteil spezifisch steuerlicher Art, der auf dem Tätigwerden der Finanzbehörde beruht und eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs bewirkt.\footnote{226} Diese Definition schließt allerdings die Steuerverkürzung mit ein, sodass diese nur dann einen eigenständigen Anwendungsbereich hat, wenn man den steuerlichen Vorteil als die Grundform des Hinterziehungserfolgs ansieht und die Steuerverkürzung als die speziellere Sonderform im Steuerfestsetzungsverfahren (im engeren Sinne).\footnote{227} Auch und gerade hier zeigt sich aber die Schwäche der BGH-Argumentation; der Taterfolg Steuerverkürzung wird entbehrlich. Doch selbst wenn der BGH-Beschluss vom 10.12.2008\footnote{228} zu einer Aufweichung der stringenter Abgrenzung nach Verfahrensstufen führt, bleiben die beiden Verfahren Steuererhebung und Vollstreckung wegen der Vorrangigkeit des Hinterziehungserfolgs Steuerverkürzung maßgeblicher Anwendungsbereich der Vorteilserlangung.\footnote{229} Mehr oder weniger unstr. zählen die Stundung (§ 222 AO),\footnote{230} der Erlass (§ 227 AO), die Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung (§§ 257, 258 AO),\footnote{231} die Niederschlagung (§ 261 AO)\footnote{232} und die nicht erfolgte Pfändung von Sachen oder Forderungen (§§ 281 ff. AO)\footnote{233} zu den Steuervorteilen. Die Einordnung weiterer steuerlicher Vorteile als Steuervorteile i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO ist im Einzelnen unklar. Jedenfalls bis zum BGH-Feststellungsbescheidbeschluss war umstr., ob die Bekanntgabe eines unrichtigen Feststellungsbescheides als Erlangung eines ungerechtfertigten steuerlichen Vorteils angesehen werden kann. In der Lit.\footnote{234} wurde dies teilweise für die unterschiedlichsten Feststellungsbescheide (Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, § 180 AO; Verlustfeststellung, § 10d EStG; Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals, § 47 KStG a.F.) gefordert. Hintergrund war die Überlegung, dass ansonsten Tathandlung und Taterfolg zeitlich weit auseinanderfallen (können). Während die Abgabe einer unzutreffenden Feststellungserklärung bzw. ihre Nichtabgabe

\begin{footnotesize}
\begin{enumerate}
\item[226] Die von mir vorgeschlagene Abgrenzung nach der Qualität des Taterfolgs (Steuerverkürzung = Gefährdung/Vorteilserlangung = Verletzung) lässt sich dadurch nicht in der Praxis durchhalten.
\item[227] So ausdrückl. Schwarz, § 370 Rz. 79. Im engeren Sinn deshalb, weil auch das Feststellungsverfahren Teil eines gestreckten Festsetzungsverfahrens ist.
\item[231] Vgl. Klein, § 370 Rz. 121.
\item[232] Vgl. LG Düsseldorf, Urteil vom 25.10.2012 – 10 KL 9/12, NZWiSt 2014, 70; Klein, § 370 Rz. 121.
\end{enumerate}
\end{footnotesize}
die Tathandlung markiere,\textsuperscript{235} trete der Taterfolg Steuerverkürzung erst mit Bekanntgabe des Steuerbescheids ein, in dem sich die unzutreffende Feststellung auswirkt. Folge wäre u.a. ein Hinausschieben des Verjährungsbeginns. Im Fall der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 180 AO) beginnt die Verjährung mit der (ersten) Bekanntgabe des Auswirkungsbescheids an den letzten Beteiligten.\textsuperscript{236} Im Feststellungsbescheidbeschluss schließt sich der BGH dieser Lit.auffassung zwar an. Gleichzeitig verwirft er aber den Gedanken, der letztlich die Triebfeder der Lit.auffassung gewesen ist, die Vorverlagerung des Verjährungsbeginns. Insoweit bestätigt der BGH vielmehr ausdrücklich seine frühere Rspr. (Bekanntgabe des Auswirkungsbescheids an den letzten Beteiligten). Im Ergebnis führt der Feststellungsbescheidbeschluss also zu einem früheren Eintritt der Tatvollendung, ohne dass sich dies in einer (parallelen) Vorverlagerung des Beendigungszeitpunkts niederschlagen würde.\textsuperscript{237}

Die Überlegung des BGH, dass nicht die Steuerverkürzung im Steuerfestsetzungsverfahren die erste straftatbestandsrelevante Rechtsgutsbeeinträchtigung darstellt, sondern dass der Steueranspruch auch bereits im Vorfeld einer Steuerfestsetzung konkret gefährdet sein kann,\textsuperscript{238} ist auf vergleichbare Konstellationen zu übertragen. Hierzu zählen zunächst die Verlustfeststellungen nach § 10d Abs. 4 EStG\textsuperscript{239} (§§ 20 Abs. 6 Satz 4, 23 Abs. 3 Satz 8 EStG) und § 10a Satz 6 GewStG,\textsuperscript{240} aber auch der Gewerbesteuermessbescheid,\textsuperscript{241} mit dem die Grundlagen des Folgebescheids weitergehend sogar gesondert festgesetzt werden (§ 14 Satz 1 GewStG). Die einem Einkommensteuerbescheid entsprechende Konkretisierung der Gewerbesteuer erfolgt dort durch die hebeberechtigte Gemeinde, die die Gewerbesteuer in einem von ihr zu erlassenden Gewerbesteuerscheid festsetzt (§ 16 Abs. 1 GewStG). Vergleichbares gilt auch für die Feststellung des Einheitswerts inländischen Grundbesitzes (§ 19 Abs. 1 BewG). Der Einheitswert wird durch die Finanzbehörde bindend festgestellt und bildet letztlich die Grundlage der durch die Gemeinde festzusetzenden Grundsteuer (§ 27 Abs. 1 GrStG).

Bindungswirkung enthalten können auch Entscheidungen anderer Verwaltungsbehörden. So wird z.B. die Baudenkmaleigenschaft eines Gebäudes durch die Denkmalschutzbehörde bindend festgestellt (§ 7i Abs. 2 Satz 1 EStG).\textsuperscript{242} Diese Bindungswirkung führt m.E. aber nicht dazu, dass die


\textsuperscript{236} H.M., vgl. BGH, Beschluss vom 7.2.1984 – 3 StR 413/83, wistra 1984, 142; Hardtke, AO-StB 2001, 273.

\textsuperscript{237} Vgl. auch Jope, DStZ 2009, 247; Blesinger, wistra 2009, 294; Claus, HRRS 2009, 102.

\textsuperscript{238} Vgl. BGH, Beschluss vom 10.12.2008 – 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99 = wistra 2009, 114.

\textsuperscript{239} Vgl. BFH, Beschluss vom 11.10.2013 – VIII R 26/10, wistra 2014, 151.

\textsuperscript{240} Vgl. BFH, Beschluss vom 2.11.2010 – 1 StR 544/09, NSZ 2011, 294.

\textsuperscript{241} Vgl. LG Düsseldorf, Urteil vom 25.10.2012 – 10 KLi 9/12, NZWiSt 2014, 70.


Dass Vorauszahlungen (§§ 37 Abs. 1 EStG, 49 Abs. 1 KStG a.F., 31 Abs. 1 KStG n.F., 19 GewStG) unter den Vorteilsbegriff fallen, wird in der Lit.244 zwar für unterschiedliche Tatmodalitäten diskutiert. Da es sich beim Vorauszahlungsfestsetzungsverfahren aber ebenfalls um ein eigenständiges Steuerfestsetzungsverfahren handelt, sind unzulängliche Vorauszahlungsfestsetzungen m.E. kraft Natur der Sache ebenfalls als Steuerverkürzungen zu qualifizieren.245


Nach BGH-Rspr.249 ist für die Annahme von Tatvollendung nicht erforderlich, dass die auch zu-

243 A.A. Kohlmann, § 370 Rz. 552; Wannemacher, Rz. 403.
245 So auch Schwarz, § 370 Rz. 109; Ignor/Rixen, § 5 Rz. 46.
249 Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 – wistra 2013. 199 – NJW 2013, 1750 - ZWH 2013, 235.
5. Das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)

Nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, dem Kompensationsverbot oder Vorteilsausgleichverbot, ist es für die Frage des Vorliegens des tatbestandsmäßigen Erfolges der Steuerhinterziehung ohne Bedeutung, ob die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, „aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können“. Somit können nachträglich gemachte Ermäßigungsgründe zwar ggf. steuerlich bedeutsam sein und nach den Berichtigungsvorschriften der Abgabenordnung z.B. als neue Tatsache i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden. Für die Frage des Eintritts des Hinterziehungserfolges haben sie jedoch außer Betracht zu bleiben. Hierdurch sollte nach dem Willen des historischen Gesetzgebers erreicht werden, dass das Tatgericht den Steuerfall nicht vollständig aufrollen muss. 250

Das Kompensationsverbot gilt jedoch nicht ausnahmslos. Nach der BGH-Rspr. dürfen dem Täter Steuervorteile, die ihm schon aufgrund seiner richtigen Angaben oder jedenfalls auch dann ohne weiteres zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, nicht vorenthalten werden, soweit sie mit den falschen Angaben in unmittelbarem engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. 251 Da sich die Rspr. bei der Beurteilung Frage, ob ein unmittelbarer oder nur ein mittelbarer Zusammenhang besteht, aber nicht einheitlich zeigt, lässt die Frage nach dem Eingreifen des Kompensationsverbotes letztlich nur anhand von Einzelfällen darstellen. 252

Auch wenn die Frage des Eingreifens des Kompensationsverbots für die Frage der Tatbestandsmäßigkeit von großer Bedeutung sein kann, relativieren sich die praktischen Auswirkungen bei näherer Betrachtung. In einem Fall, in dem die Steuerverkürzung auf das Eingreifen des Kompensationsverbots zurückzuführen ist, stellt sich zunächst schon die Frage des Vorsatznachweises hinsichtlich des dem Kompensationsverbot unterliegenden Verkürzungsbetrags. 253 Ungeachtet dessen sind unter das Kompensationsverbot fallende Besteuerungsgrundlagen jedenfalls dann bei der Strafzumessung (§ 46 Abs. 2 Satz 2 StGB: „verschuldete Auswirkungen der Tat“) zu be-

251 Vgl. BGH, Beschluss vom 4.5.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27; MüKo, § 370 Rz. 150.
rücksichtigen, wenn das Gericht von ihrem Vorliegen überzeugt ist. Auch für die Nachzahlungspflicht der §§ 371 Abs. 3, 398a Nr. 1 AO wird davon ausgegangen, dass das Kompensationsverbot außer Betracht zu bleiben hat; auch bei den steuerrechtlichen Nebenfolgen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung kommt das Kompensationsverbot nicht zur Anwendung.

6. Kausalität

Tathandlung und Täterfolg i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 AO müssen kausal miteinander verknüpft sein. § 370 AO ist Erfolgsdelikt.

Maßstab strafrechtlicher Kausalität ist die Bedingungstheorie (Äquivalenztheorie). D.h., Ursache ist jede Bedingung, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass der konkrete Erfolg entfiele. Unter dieser Voraussetzung ist die Kausalität der Bedingung selbst dann gegeben, wenn der Erfolg auch auf andere Weise ebenfalls eingetreten wäre (= hypothetischer Kausalverlauf). Eine Atypizität des Geschehensablaufs schließt die Kausalität nicht aus. Der Kausalverlauf wird durch den Eintritt eines Dritten in den Geschehensablauf dann nicht unterbrochen, wenn die ursprünglich gesetzte Bedingung bis zum Eintritt fortwirkt. Hiervon zu unterscheiden ist allerdings der Fall der überholenden Kausalität; d.h., die Handlung wirkt nicht bis zum Erfolgseintritt fort, weil ein späteres Ereignis unabhängig davon eine neue Ursachenreihe eröffnet, die allein den Erfolg herbeiführt. Für die Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO) bedeutet Kausalität, dass die unterbliebene Handlung dann für den Erfolg ursächlich ist, wenn sie nicht hinzugedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfiele. Da es sich dabei um eine hypothetische Annahme handelt, ist es erforderlich, dass die hinzugedachte Handlung den Erfolg mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verhindert hätte. Unter dem Gesichtspunkt der überholenden Kausalität besteht kein Kausalzusammenhang zwischen unzutreffender Erklärung (= § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) und unzutreffender Steuerfestsetzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO), wenn die Erklärung gar nicht Anknüpfungspunkt der unzu-

---


255 Vgl. FG Köln, Urteil vom 25.5.1988 – 6 K 672/83, wistra 1988, 298; Rolletsche/Kemper, § 398a Rz. 37.

256 Vgl. FG Köln, Urteil vom 25.5.1988 – 6 K 672/83, wistra 1988, 298; MüKo, § 370 Rz. 158.

257 Anm.: Bei finanzgerichtlichen Juidikaten ist freilich zu beachten, dass im Steuerrecht die Adäquanztheorie (= Pflichtverletzungen der konkreten Art können nach der allgemeinen Erfahrung zu der eingetretenen Konsequenz führen; vgl. Kühn/von Wedelstädt, § 69 Rz. 20) gilt.

258 Vgl. Ebert, S. 46.

259 Vgl. z.B. LK, vor §§ 13 Rz. 103 ff.; Ebert, S. 46 ff.


treffenden Steuerfestsetzung wurde. So z.B., wenn der Steuerpflichtige fristgemäß eine unzutreffende Steuererklärung abgibt, diese aber im Finanzamt „untergeht“ und der Veranlagungsbeamte die Steuer entsprechend der Vorjahreswerte im Schätzungs weg (§ 162 Abs. 1, Abs. 2 AO) unzutreffend festsetzt. Wie schmal der Grat allerdings ist, zeigt sich in einer kleinen Abwandlung dieses Beispiels. Gibt der Steuerpflichtige keine Steuererklärung ab und wird er auf der Grundlage der Vorjahreswerte unzutreffend geschätzt, wirkt die ursprünglich gesetzte Bedingung (= pflichtwidriges Unterlassen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) fort und ist kausal für den Eintritt des Taterfolgs Steuerverkürzung.

Die Frage, ob eine überholende Kausalität oder ein Fortwirken einer einmal gesetzten Kausalität vorliegt, stellt sich gerade im Steuerstrafrecht, weil die Finanzbehörden über weitreichende Informationen verfügen, z.B. durch Kontrollmitteilungen anderer Stellen oder Behörden. Auf der Grundlage der Rspr. zur tatbestandsausschließenden Kenntnis wird man insoweit unterscheiden müssen. Kennt der für die Veranlagung zuständige Beamte positiv alle für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen notwendigen Tatsachen und ist diese Kenntnis durch ihm verfügbare Beweismittel i.S.d. § 92 AO untermauert, so wird die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Steuererklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) auch nicht kausal für die Nichtfestsetzung der Steuer (= überholende Kausalität). Dass der zuständige Veranlagungsbeamte die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen hätte erkennen können oder dass die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen irgendeinem Finanzbeamten bekannt waren, kann sich zwar auf die steuerrechtliche Frage der Änderbarkeit der Steuerfestsetzung nach § 173 Abs. 1 AO auswirken; für die Frage der Tatbestandsmäßigkeit ist die Verletzung der Ermittlungspflicht durch die Finanzbehörde aber genauso unschädlich wie es (strafrechtlich) keine Wissenszurechnung innerhalb der Finanzbehörde gibt. Anders zu beurteilen ist aber der (eher theoretische) Fall, dass der zuständige Finanzbeamte die Unrichtigkeit von erklärten Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) zwar erkennt, die Steuer aber trotzdem erklärungsgemäß festsetzt. In diesem Fall wirkt nach BGH-Rspr. die durch den Erklärenden in Gang gesetzte Kausalität fort. Es realisiert sich dann gerade die in dem Machen falscher Angaben geschaffene Gefahr einer Steuerverkürzung.

Anm.: Unter Zugrundelegung verschiedener Lit.auffassungen würde man insoweit ggf. den Zurechnungszusammenhang zwischen Tathandlung und Taterfolg in Frage stellen; auf der Basis der Äquivalenztheorie (Rspr.) wäre hier allenfalls zu erwägen, ob ein beachtlicher Irrtum über

265 Vgl. Tipke/Kruse, § 173 Rz. 85, 38.
den Kausalverlauf vorliegt.

In der Lit. wird der Kausalzusammenhang zwischen Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und Taterfolg i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO zwar vereinzelt in den Fällen in Abrede gestellt wird, in denen der Steuerpflichtige antragsgemäß unzutreffend veranlagt wurde und die Finanzbehörde keine weiteren Erkenntnisse als die Erklärung hatte. Ohne die unzutreffende Erklärung hätte die Finanzbehörde die Steuer dann gar nicht festsetzen können, sodass der Erfolg auch ohne die konkrete Bedingung (= Erklärung) eingetreten wäre. Da für die Frage des Kausalzusammenhangs aber auf den Erfolg in seiner konkreten Gestalt abzustellen ist, und die konkrete unzutreffende Steuerfestsetzung ohne die betreffende Erklärung nicht erfolgt wäre, ist die Kausalität i.S.d. Äquivalenztheorie (Rspr.) durchaus gegeben. Hiervon zu trennen ist die Frage, ob der Taterfolg gerade auf der Sorgfaltspflichtverletzung beruht, sich also als Realisierung der in ihr angelegten Gefahr darstellt. Dieser Rechtswidrigkeitszusammenhang ist aber zumindest nach der Rspr. nur bei fahrlässig begangenen Erfolgsdelikten erforderlich.

Im Fall pflichtwidrigen Unterlassens (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) setzt der Hinterziehungstatbestand voraus, dass der Täter eine bei der Finanzbehörde bestehende Unkenntnis nicht beseitigt hat. Teilweise wird in der Lit. wegen der Deliktssimilarität zu § 263 StGB auch in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO hineingele森, dass sich der zuständige Beamte irren bzw. sich zumindest in Unkenntnis befinden muss. Die Rspr. lehnte dies zunächst für den fingierten Steuertpflichten. Die Begründung wird im Wesentlichen auf das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO verwiesen (BGH) bzw. darauf, dass die kausale Verknüpfung zwischen Tathandlung und Taterfolg keine gelungene Täuschung mit Irrtumserregung beim entscheidungsbefugten Finanzbeamten voraussetze (BFH). Mittlerweile erstreckt der BGH diese Rspr. auch auf den Fall, dass der zuständige Finanzbeamte die Unrichtigkeit von erklärten Angaben zwar erkennt, aber gleichwohl – aus welchen Gründen auch immer – erklärmassig veranlagt.

267 Vgl. Wulf, S. 47 ff.
269 Nachweise bei Schönke/Schröder, § 15 Rz. 159 ff.
270 So etwa Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 199; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 Rz. 200; Wannemacher, Rz. 155 ff.; Ignor/Rixen, § 5 Rz. 64.
7. Vorsatz

Vorsatz bedeutet Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung. Dabei erfordert das kognitive Vorsatzelement Wissen die Kenntnis der Umstände, die zum objektiven Tatbestand gehören (s. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). Üblicherweise wird insoweit zwischen deskriptiven und normativen Tatbestandsmerkmalen unterschieden. Dabei sind deskriptive Tatbestandsmerkmale solche, die durch sinnliche Wahrnehmung festgestellt werden können. Die Feststellung normativer Tatbestandsmerkmale setzt ein Werturteil voraus. Nicht erforderlich ist insoweit, dass der Täter die Tatumstände unter die vom Gesetz verwendeten Begriffe subsumiert; es reicht vielmehr aus, dass er den unrechtstypischen Bedeutungsgehalt des jeweiligen Merkmals anhand eines ihm geläufigen parallelen Begriffs erfasst (Parallelwertung in der Laiensphäre). Als volontatives Vorsatzelement (Wollen) setzt der Vorsatz eine Willensentscheidung des Täters für die Vornahme einer das tatbestandliche Unrecht realisierenden Handlung/Unterlassung voraus.\(^{274}\)

Für die Erfüllung des § 370 AO genügt jede Vorsatzform.\(^{275}\) Auch wenn es ausreicht, dass der Täter mit **bedingtem Vorsatz** gehandelt hat, ist die Feststellung der konkret vorliegenden Vorsatzform strafzumessungsrelevant. Dem Handeln mit Eventualvorsatz kommt eine geringere Tatschwere zu.\(^{276}\)

In Abgrenzung zum Eventualvorsatz ist **bewusste Fahrlässigkeit** (die insoweit gerade nicht ausrecht!) anzunehmen, wenn der Täter den Erfolg zwar für möglich hält, aber auf sein Ausbleiben vertraut.\(^{277}\)

Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den angegriffenen Steueranspruch kennt und ihn trotz dieser Kenntnis verkürzen will.\(^{278}\) Doch auch wenn sich ein Täter seiner Handlungsweise und deren Folgen bewusst sein und die Steuerverkürzung oder Vorteilserlangung wollen muss, dürfen die Anforderungen an den Eventualvorsatz nicht überzogen werden. Es reicht aus, wenn der Täter in der **Parallelwertung in der Laiensphäre** erkennt, dass der Steueranspruch existiert und dass er darauf schädigend einwirkt.\(^{279}\) Nicht erforderlich ist eine sichere

\(^{274}\) Vgl. Schönke/Schröder, § 15 Rz. 9 ff., 38 ff., 60 ff.; Ebert, S. 53 ff.


\(^{277}\) Der Täter erstrebt den Erfolg und hält ihn für möglich = Absicht; der Täter sieht den Erfolgseintritt als sicher an und billigt ihn = Wissentlichkeit; der Täter hält den Erfolgseintritt für möglich und nimmt ihn billigend in Kauf = bedingter Vorsatz oder Eventualvorsatz; vgl. Ebert, S. 62.


Kenntnis des Steuerspruchs.280 Im Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen muss der Täter diejenigen Tatsachen kennen, die seine Pflicht zur Aufklärung der Finanzbehörde begründen.281 Die Vorsatzfeststellung setzt eine Gesamtschau aller objektiven und subjektiven Tatumsstände voraus.282 Entlastende Angaben des Beschuldigten, für deren Richtigkeit oder Unrichtigkeit es keine hinreichenden Beweise gibt, müssen dabei nicht ohne weiteres als unwiderlegbar zugrunde gelegt werden. Vielmehr muss ein Tatrichter auf der Grundlage des gesamten Beweisergebnisses entscheiden, ob diese Angaben geeignet sind, seine Überzeugungsbildung zu beeinflussen.283

8. Irrtum im Steuerstrafrecht

Die Aufarbeitung der steuerstrafrechtlichen Irrtumslehre leidet darunter, dass § 370 AO gemeinhin als Blankettstrafgesetz verstanden wird.284 Da die zwangsläufige Konsequenz hieraus (der Irrtum über ein blankettausfüllendes Gesetz wäre als Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB anzusehen) jedoch nicht gezogen wird,285 rügt z.B. Tiedemann286 diese Bezeichnung m.E. zu Recht als Fehlterminologie. Richtiger erscheint mir, § 370 AO als einen Straftatbestand mit normativen Tatbestandsmerkmalen anzusehen.287 Daneben ist in die steuerstrafrechtliche Irrtumsüberlegungen einzubeziehen, dass Handlungspflichten (z.B. die Pflicht zur Abgabe einer richtigen und vollständigen Steuererklärung, §§ 149 Abs. 2, 150 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. Einzelsteuergesetzen) nicht zum Tatbestand zählen, sondern zur Rechtswidrigkeit. Damit ist die Verletzung von Handlungspflichten nicht Gegenstand des Tatvorsatzes, sondern des Unrechtsbewusstseins. Vor diesem Hintergrund kann ein vorsatzausschließender Tatumsstandsirrtum i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB (nur) dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige aus tatsächlichen oder – weil es sich insoweit um normative Tatbestandsmerkmale handelt – rechtlichen Gründen nicht erkennt, dass seine Angaben unfreiwillig oder unvollständig sind bzw. dass ein Verkürzungserfolg eintreten kann.

281 Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 236.
285 Vgl. Rolletschke/Kemper, § 370 Rz. 51.
Anm.: Ob dies auch dann gilt, wenn der Irrtum über das Bestehen eines Steueranspruchs allein auf einer Fehlvorstellung über die Reichweite steuerlicher Normen beruht, oder ob dann vielmehr ein Verbotsirrtum (§ 17 StGB) gegeben ist, wurde durch den 1. BGH-Strafsenat zwar unter Hinweis auf Lit. kritik in Frage gestellt, blieb aber letztlich unentschieden.

Darüber hinaus gehört zum Hinterziehungsvorsatz, dass der Täter den angegriffenen Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt; zumindest muss er die Höhe des verkürzten Anspruchs für möglich halten. Da dabei allerdings eine Parallelwertung in der Laiensphäre ausreicht, ist z.B. bei einer Einkommensteuer-/Körperschaftsteuerrückabzugshinterziehung nach altem Recht nicht erforderlich, dass der Täter das Anrechnungsverfahren (§§ 27 ff. KStG a.F.) in seinen Einzelheiten kennt. Ob der Täter aber damit rechnet, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung ggf. zu einer Steuerbelastung führt, die über ihrem eigenen Wert liegt, ist Tatfrage. Ähnliche Fragestellungen ergeben sich im Rahmen der Umsatzsteuerhinterziehung in Bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung (§§ 14, 15 UStG). Vorsteuern fallen zwar unter das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO und haben bei der Bestimmung des Taterfolgs Steuerverkürzung außer Betracht zu bleiben. Das hindert aber nicht, dass sich der Täter im Einzelfall im Hinblick auf eine tatsächlich gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung über die Höhe des Steueranspruchs irr und sich infolgedessen bei der Tat in einem Tatumsstandsirrtum befindet. Der BGH weist in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass ein solcher Irrtum umso näher liege, als die nach § 16 Abs. 1 UStG berechnete Umsatzsteuer und die in denselben Besteuerungszeitraum fallende Vorsteuer steuerrechtlich als bloße Rechnungsfaktoren nur unselbständige Besteuerungsgrundlagen bilden, die zu saldieren sind.

Letztlich noch ungeklärt ist die Frage, wie die irrige Erwartung, das BVerfG werde eine Steuer norm für nichtig erklären, zu bewerten ist. Der BGH ließ diese Frage offen. Im Entscheidungsfall war die Wertung des LG, der Angeklagte habe sich nicht in einem Irrtum über die Steuerpflichtigkeit von Spekulationsgewinnen befunden, revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden. Ob das obiter dictum den Grundsätzen der Steueranspruchstheorie gerecht wird, erscheint aber

---

288 Vgl. Grafl/Jäger/Wittig, § 369 Rz. 28.
nicht unzweifelhaft. Wenn zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den angegriffenen bestehenden Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt und ihn trotz dieser Kenntnis verkürzen will, könnte die entsprechende Erwartung des Täters einen Tatumstandsirrtum begründen.\(^\text{296}\)

Umgekehrt könnte ein Täter so aber gewissermaßen eine Verfassungswidrigkeit „herbeiirren“.\(^\text{297}\)

Für das Kernstrafrecht ist entschieden, dass die Garantenstellung (= diejenigen Umstände, aus denen sich die Pflicht zur Erfolgswendung ergibt) zum objektiven Tatbestand des Unterlassungsdelikts zählt, sodass die Unkenntnis der entsprechenden Umstände zum Tatumstandsirrtum führt. Da die Rechtsordnung davon ausgeht, „daß jeder Rechtsgenosse, der seine Garantenstellung kennt, ... sich der Pflicht zur Erfolgswendung bewußt ist“, wird durch Pflichtunkenntnis nicht der Vorsatz, sondern die Schuld des Täters berührt; mit anderen Worten: der Irrtum über die Garantenpflicht ist Verbotsirrtum i.S.d. § 17 StGB.\(^\text{298}\)

Auf das Steuerstrafrecht übertragen\(^\text{299}\) bedeutet dies, dass die Unkenntnis der Tatsachen, die die Handlungspflicht (Erklärungspflicht) begründen, einen Tatumstandsirrtum darstellt.\(^\text{300}\)

Der Irrtum über eine Handlungspflicht – sofern er nicht durch einen Irrtum über den Steueranspruch ausgelöst ist (dann wäre er bereits Tatumstandsirrtum)\(^\text{301}\) – ist hingegen Verbotsirrtum bzw. (beim Unterlassungsdelikt) Gebotsirrtum.\(^\text{302}\)

Bei Unvermeidbarkeit des Verbotsirrtums wirkt der Irrtum Täter schuldausschließend (§ 17 Satz 1 StGB), bei Vermeidbarkeit kann die Strafe nach Maßgabe des § 49 Abs. 1 StGB gemildert werden (§ 17 Satz 2 StGB).

Ein Irrtum kann aber nicht nur vorsatzausschließend (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB), schuldausschließend (§ 17 Satz 1 StGB) oder strafmildernd (§ 17 Satz 2 StGB) wirken. Der umgekehrte Tatumstandsirrtum führt im Umkehrschluss zur Annahme eines strafbewehrten unauglichen Versuchs (§§ 23 Abs. 1 StGB, 370 Abs. 2 AO). Dabei kann sich die Untauglichkeit auf das Tatobjekt, das


\(^{296}\) So auch allgemein zum Irrtum über Entstehen eines Steueranspruchs dem Grunde nach Wannemacher, Rz. 502 ff.


\(^{300}\) Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 236.

\(^{301}\) Anm.: Der BGH hat aber im Urteil vom 8.9.2011 – 1 SR 380/11, wistra 2011, 465 = NZWiSt 2012, 71 die Frage aufgeworfen, ob das auch dann gilt, wenn der Irrtum allein auf einer Fehlvorstellung über die Reichweite steuerlicher Normen beruht.

\(^{302}\) Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 237.
Tatmittel oder das Tatsubjekt beziehen.\textsuperscript{303} Bestraft wird insoweit nicht die Gefährdung eines Rechtsguts (zu der es ja auch gar nicht kommen kann), sondern die Auflehnung gegen die Rechtsordnung. Der umgekehrte Verbots- bzw. Gebotsirrtum stellt hingegen ein strafloses Wahndelikt dar. Dies ergibt sich daraus, dass der Täter Verbote nicht selbst herbeidenken kann.\textsuperscript{304} Stellt sich der Täter infolge eines Tatsachen- oder Rechtsirrtums z.B. über das normative Tatbestandsmerkmal „steuerlich erhebliche Tatsachen“ vor, sein Handeln würde § 370 Abs. 1 AO unterfallen,\textsuperscript{305} begründet dies eine entsprechende Versuchsstrafbarkeit.\textsuperscript{306}

Geht man davon aus, dass die Erwartung, das BVerfG werde eine Besteuerungsnorm für nichtig erklären, eine Tatumsstandsirrtum begründet, würde die Vorstellung des Täters, eine (später) durch das BVerfG für nichtig erklärte Besteuerungsnorm sei gültig (nicht nichtig), einen untauglichen Versuch darstellen.

V. Versuch oder Vollendung

Zur Abgrenzung Versuch/Vollendung ist sowohl zwischen den Tathandlungsvarianten § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO als auch zwischen den Taterfolgsalternativen § 370 Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 AO und (wegen der unterschiedlichen Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens) zwischen Veranlagungs- und Anmeldungssteuer zu unterschieden.

1. Tatvariante „aktives Tun“ (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)
   a. Versuch

Die Schwelle zum strafbaren Versuch wird (grds.) erst dann überschritten, wenn der Täter den Kausalverlauf aus den Händen gibt; d.h., \textit{wenn er die betreffende Erklärung Richtung Finanzbehörde auf den Weg bringt.}

\textit{Anm.:} Etwas anderes kann aber im Fall mittelbarer Täterschaft (§ 25 Abs. 1 2. Fall StGB) gelten. Nach allgemeinen Grundsätzen liegt bei Einbeziehung des Tatmittlers in den Tatplan ein unmittelbares Ansetzen des Täters bereits dann vor, wenn er seine Einwirkung auf den Tatmittele abgeschlossen hat. Für das Steuerstrafrecht ist insoweit entschieden, die bloße Beauftragung eines

\textsuperscript{303} Vgl. Simons/Vogelberg, S. 88.
\textsuperscript{304} Vgl. Wannemacher, Rz. 549.
\textsuperscript{305} Beispiel: A hat einen Scheck in 04 erhalten, glaubt aber, ihn in 05 erhalten zu haben. Er erklärt die entsprechende Betriebseinnahme für 05. Abwandlung: A weiß, dass er den Scheck in 04 erhalten hat. Da er ihn aber erst in 05 eingelöst hat, erklärt er die Betriebseinnahme in 05, da er irrig davon ausgeht, nicht die Scheckübergabe sondern die Einlösung führt zu einem Zufluss.
Steuerbüros mit der selbstständigen Erstellung der gesamten Buchführung und der Einreichung der Steueranmeldungen nur als Vorbereitungshandlung für die vom mittelbaren Täter beabsichtigte Steuerhinterziehung anzusehen ist.\textsuperscript{307} Anders ist die Situation zu bewerten, wenn ein Steuerberater lediglich die Umsätze aus den wenigen ihm übergebenen Eingangs- und Ausgangsrechnungen aufzuaddieren und sodann in einer Umsatzsteuervoranmeldung zu übermitteln hat.\textsuperscript{308} Das auf den Weg-Bringen kann dadurch geschehen, dass der Täter eine Steuererklärung mittels elektronischer Post absendet (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG), einen Papiervordruck in den Postbriefkasten oder Hausbriefkasten der Finanzbehörde einwirft oder einem Dritten mit dem Auftrag übergibt, diese einzuwerfen.\textsuperscript{309} Für sonstige Erklärungen gilt Entsprechendes. Dabei muss die betreffende Erklärung aber noch nicht unmittelbar den erstrebten Täterfolg Steuerverkürzung nach sich ziehen. So genügt z.B. auch die Abgabe einer unzutreffenden Feststellungserklärung.\textsuperscript{310} Der o.g. Versuchsbeginn gilt sowohl bei Veranlagungssteuern als auch bei Anmeldungssteuern. Alle vorgelagerten Handlungen, wie z.B. die bloße Manipulation der Buchführung, sind straflose Vorbereitungshandlungen (ggf. OWi nach § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Anm.: Eine manipulierte Buchhandlung kann aber selbstredend als Indiz dafür herangezogen werden, dass eine Steuerverkürzung auf Dauer angelegt war.

Bei mittelbarer Täterschaft (§ 25 Abs. 1 2. Fall StGB) beginnt der Versuch mit unmittelbarem Ansetzen des Tatmittlers, wenn dieser erst noch die Buchführung ausarbeiten und eine Steuererklärung erstellen muss. Der Versuch beginnt dem entgegen bereits dann mit Einwirkung auf den Tatmittler, wenn dieser lediglich Zahlen aufaddieren und die Steuererklärung übersenden muss.\textsuperscript{311}

b. Vollendung

aa. Veranlagungssteuern

Bei \textit{Veranlagungssteuern} ist die Steuerhinterziehung \textit{vollendet mit unzutreffender Steuerfestsetzung}, d.h. mit Bekanntgabe des Steuerbescheides an den Steuerpflichtigen (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO).

\textsuperscript{308} Vgl. BGH, Beschluss vom 6.2.2014 – 1 StR 577/13, wistra 2015, 29 = NZWiSt 2014, 432 = ZWH 2014, 312.
\textsuperscript{309} Vgl. MüKo, § 370 Rz. 386.
bb. Anmeldungssteuern
Da es bei Anmeldungssteuern in den Fällen des §§ 167 Abs. 1 Satz 1, 168 Satz 1 AO keiner gesonderten Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde bedarf (sie ist selbstveranlagend), ist die Steuerhinterziehung bereits dann vollendet, wenn die Anmeldung als Steuerfestsetzung gilt, d.h., wenn sie bei der Finanzbehörde eingeht (Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 168).
Soll die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führen, so gilt die Steueranmeldung als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung erst dann, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Diese Zustimmung erfolgt in der Praxis konkludent durch Auskehrung des „Rot-Betrages“. Solange es an der erforderlichen Zustimmung fehlt, ist die Tat nur versucht.

cc. Steuervorteil
Die Tatvollendung tritt mit Vorteilserlangung ein.
Für unzutreffende Feststellungserklärungen (§§ 179 ff. AO) ist insoweit auf die Bekanntgabe des Gewinnfeststellungsbescheids, für die Erlangung (Vergrößerung) eines unberechtigten Verlustrücktrags i.S.d. § 10d Abs. 1 EStG bzw. Verlustvorträgs i.S.d. § 10d Abs. 2 EStG auf die Bekanntgabe des Verlustfeststellungsbescheids (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG), für unzutreffende Gewerbesteuererklärungen auf die Bekanntgabe des Gewerbesteuermessbescheids abzustellen.


319 So ausdrückl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.
2. Unterlassungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

a. Versuch

aa. Veranlagungssteuern

Gibt ein Steuerpflichtiger keine Steuererklärung ab und erwartet, nicht oder niedriger als mit den verwirklichten Besteuerungsgrundlagen veranlagt zu werden (Nachweisfrage!), so liegt mit Überschreiten des gesetzliche Terms (31.5. des Folgejahrs, § 149 Abs. 1 Satz 2 AO) versuchte Steuerhinterziehung vor.


Der BGH322 stellt hingegen auf den (angeblichen) Verwaltungsaktcharakter der Fristverlängerung (Allgemeinverfügung) ab. Liegen die (Grund-)Voraussetzungen für eine pauschal gewährte Fristverlängerung vor, so werde die Fristverlängerung nicht dadurch unwirksam, dass sie durch Mandatskündigung oder durch Mandatsniederlegung nachträglich entfallen. Vielmehr könne die Finanzbehörde die Fristverlängerung widerrufen (§ 131 Abs. 2 Nr. 3 AO) und zu einer Erklärungsabgabe innerhalb einer angemessenen Frist auffordern.

Anm.: Mit dieser Sicht wird dem Rechtscharakter der koordinierten Länder-Erlasse m.E. aber nicht angemessen Rechnung getragen. Unmittelbar durch den jeweiligen Länder-Erlass selbst erfolgt noch keine Verlängerung der Abgabefrist.323 Die Gewährung einer Fristverlängerung liegt vielmehr im Ermessen der jeweiligen Finanzbehörden. Deren Ermessen wird durch die in den Länder-Erlassen enthaltenen Regelungen lediglich gebunden;324 d.h., nach Erklärungseingang das zuständige Finanzamt auf der Grundlage der Erlassanweisungen, ob die Voraussetzung-

320 Vgl. z.B. MüKo, § 370 Rz. 396; Schmitz, FS Kohlmann, S. 517, 528.
322 BGH, Beschluss vom 12.6.2013 – 1 StR 6/13, wisatra 2013, 430 = NZWiSt 2013, 478.
324 Vgl. Schwarz, § 149 Rz. 20a f.
gen einer pauschalen Fristverlängerung vorliegen und sieht bejahendenfalls von der Verhängung von Verspätungsfolgen (= Verspätungszuschlag i.S.d. § 152 AO) ab.325

Die Tat bleibt dann bloß versucht, wenn das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzt und dabei eine höhere als die tatsächlich entstandene Steuerschuld festsetzt. Dann wurde der erstrebte Taterfolg, d.h. eine zu niedrige Steuerfestsetzung, durch die Veranlagung gerade verhindert.

bb. Anmeldungssteuern

Bei Anmeldungssteuern ist der vollständige objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bereits mit dem fruchtlosen Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstermins erfüllt. Versuchsbeginn und Vollendung fallen also in einem Zeitpunkt zusammen.


Wird der Steuerpflichtige steuerlich nicht geführt, wird sich das Problem des Vorsatznachweises regelmäßig nicht stellen. Dadurch, dass der Steuerpflichtige sich nicht mit der Finanzbehörde in Verbindung gesetzt hat, wird er sich nicht glaubhaft dahingehend einlassen können, er habe damit gerechnet, steuerlich erfasst und zumindest im Schätzungsweg (zutreffend) veranlagt zu werden. Wird der Steuerpflichtige steuerlich geführt, so wird man den Vorsatz einer auf Dauer angelegten Steuerhinterziehung nicht ohne weiteres nachweisen können, da die Finanzämter auf nicht erfolgte Anmeldungen mit ständig höher werdenden Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 1 AO) reagieren.326

cc. Steuervorteile

Im Grundsatz werden Steuervorteile (im klassischen Sinn, also Stundung, Erlass, Vollstreckungsaufschub) lediglich auf Antrag gewährt. Insoweit kommt eine durch pflichtwidriges Unterlassen begangene Steuerhinterziehung gar nicht in Betracht.

325 Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 149 Rz. 71.
Etwas anderes gilt allerdings für die in der Folge des Feststellungsbescheidbeschlusses als Steuervorteile anzusehenden Gewinnfeststellungsbescheide, Gewerbesteuermessbescheide, Einheitswertbescheide. Für diese gelten die für Veranlagungssteuer anzuwendenden Grundsätze entsprechend (s. vorstehend).

b. Vollendung

aa. Veranlagungssteuern

Tatvollendung tritt ein, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen schätzt (§ 162 AO) und die Schätzungsveranlagung hinter der kraft Gesetzes verwirkten zurück bleibt. Nur dieser Differenzbetrag bildet den Verkürzungsbetrag der (auf Dauer angelegten) vollendeten Steuerhinterziehung. Sollte der Täter mit einer noch geringeren Schätzung gerechnet haben, so liegt zwar ein überschießender Versuch vor. Dieser tritt jedoch im Wege der Subsidiarität hinter das vollendete Delikt zurück, kann aber bei der Ahndung des vollendeten Delikts strafshaft berücksichtigt werden.


In der Beschwerdeschrift der StA Cottbus wird

327 Vgl. Beermann/Gosch, § 370 Rz. 34.1; Dörm, wistra 1991, 10; a.A. Ferschl, wistra 1990, 177 (Idealkonkurrenz).
329 Vgl. Fischer, Vor § 52 Rz. 45.
insoweit (ganz korrekt) auf die Veranlagungsarbeiten im betreffenden Veranlagungsbezirk (= der zuständige Bearbeiter) abgestellt.

Anm.: Allerdings hat der BGH\textsuperscript{334} in einem obiter dictum erwogen, ob man anstelle auf den Veranlagungsabschluss auch auf den Ablauf eines Jahres nach gesetzlicher Abgabefrist abstellen könnte. Dann seien (einfache) Steuererklärungen regelmäßig abgearbeitet.

Ob man beim steuerlich geführten Steuerpflichtigen auch dann auf den Abschluss der Veranlagungsarbeiten abstellen kann, wenn nachfolgend ein Schätzungsbescheid bekannt gegeben wird, war in der OLG-Rspr. umstr. Während nach Ansicht des OLG Karlsruhe\textsuperscript{335} und des Hanseatischen OLG Hamburg\textsuperscript{336} die Untätigkeit des Steuerpflichtigen durch die Untätigkeit des Finanzamts überlagert wird, sodass kein Kausalzusammenhang zwischen Unterlassen des Steuerpflichtigen und Erfolg besteht, ist das durch § 370 AO geschützte Rechtsgut nach Auffassung des BayObLG\textsuperscript{337} und des OLG Düsseldorf\textsuperscript{338} bereits bei Veranlagungsabschluss vor Schätzungsveranlagung verletzt. Dieser Sicht hat sich der BGH\textsuperscript{339} ohne weitergehende Diskussion durch eine Klammerzitierung der Entscheidung des BayObLG angeschlossen.

Anm.: Letztlich wird sich beim steuerlich geführten Steuerpflichtigen der Nachweis einer (auf Dauer angelegten versuchten) Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe von Steuererklärungen aber nicht ohne weiteres führen lassen. Der Steuerpflichtige kann sich insoweit unschwer dahingehend einlassen, er habe erwartet, das Finanzamt werde eine höhere Steuerfestsetzung (als effektiv angefallen) im Schätzungswege durchführen.\textsuperscript{340} Bei der üblichen Praxis der Festsetzungsfinanzämter, auf den Eintritt der Bestandskraft oder gar die Entrichtung der im Schätzungsweg festgesetzten Steuer mit einem 10 %igen Aufschlag im Folgejahr zu reagieren, ist eine solche Einlassung praktisch unwiderlegbar.\textsuperscript{341} M.E. handelt es sich „bei Lichte betrachtet“ hier nur um Steuerverkürzungen auf Zeit.\textsuperscript{342} Welchen Verzögerungsschaden der Fiskus dabei erleidet, ist bei realistischer Betrachtung aber letztlich gar nicht bestimmbar.

Der Abschluss der Veranlagungsarbeiten kann (natürlich) dort keine Rolle spielen, wo es sich nicht um turnusmäßig wiederkehrende Steuern, sondern um eine mehr oder weniger einmalig vorkommende Steuerart handelt. So ist z.B. bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer oder der

\begin{itemize}
\item \textsuperscript{333} Vgl. LG Cottbus, Beschluss vom 14.6.2010 – 22 Wi Qs 16/10, juris.
\item \textsuperscript{334} Vgl. BGH, Beschluss vom 19.1.2011 – 1 StR 640/10, AO-SStB 2011, 99.
\item \textsuperscript{335} Vgl. OLG Karlsruhe, Urteil vom 5.9.1974 – 1 Ss 308/73, MDR 1977, 600.
\item \textsuperscript{336} Vgl. OLG Hamburg, Urteil vom 2.6.1992 – 1 Ss 119/91, wistra 1993, 274.
\item \textsuperscript{338} OLG Düsseldorf, Beschluss vom 2.4.2005 – III-2 Ss 139/04 – 605, wistra 2005, 353.
\item \textsuperscript{339} BGH, Beschluss vom 22.8.2012 – 1 StR 317/12, NZWiSt 2013, 33.
\item \textsuperscript{340} Vgl. BGH, Urteil vom 30.9.1990 – 5 StR 394/80, HFR 1991, 286.
\item \textsuperscript{341} Vgl. Dörn, wistra 1993, 241; Dörn, DSZ 1994, 39; Hoffmann, DSF 1997, 1789; Rolletschke, DSZ 2001, 671.
\item \textsuperscript{342} Vgl. Rolletschke, DSZ 2001, 671; Rolletschke, wistra 2002, 332.
\end{itemize}
Tabaksteuer im Einzelfall zu bestimmen, wann bei rechtzeitiger Anzeige/Erklärung veranlagt worden wäre.\textsuperscript{343}

**bb. Anmeldungssteuern**

Mit fruchtlosem Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstermins tritt gleichzeitig Tatvollendung ein (zu den Auswirkungen der koordinierten Länder-Erlasse s. vorstehend).

*Anm.: Auch wenn in der Praxis nicht unüblich ist, generell eine auf Dauer angelegte Steuerhinterziehung anzunehmen, ist auch hier zwischen steuerlich nicht geführtem und steuerlich geführtem Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Ein steuerlich Geführter wird regelmäßig nur auf Zeit verkürzen wollen, da er mit einer (zeitnahen) Schätungsveranlagung rechnen wird.*

**cc. Steuervorteile**

Im Grundsatz werden Steuervorteile (im klassischen Sinn, also Stundung, Erlass, Vollstreckungs- aufschub) lediglich auf Antrag gewährt. Insoweit kommt eine durch pflichtwidriges Unterlassen begangene Steuerhinterziehung gar nicht in Betracht.

Etwas anderes gilt allerdings für die in der Folge des Feststellungsbescheidbeschlusses als Steuervorteile anzusehenden Gewinnfeststellungsbescheide, Gewerbesteuermessbescheide, Einheitswertbescheide. Für diese gelten die für Veranlagungssteuer anzuwendenden Grundsätze (s. vorstehend). Die Vollendung tritt mit der Bekanntgabe eines unzutreffenden Bescheids bzw. mit dem entsprechenden Veranlagungsabschluss ein.

**VI. Täterschaft und Teilnahme**

Da die Steuerhinterziehung in der Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nach h.M. kein Sonderdelikt ist, kommt als Täter jeder in Betracht, der tatsächlich in der Lage ist, auf die Steuerfestsetzung, Steuererhebung oder Steuerbeitreibung zum Nachteil des Steuerpflichters einzuwirken. Es kommt nicht darauf an, ob der Täter auch rechtlich berechtigt war, entsprechende Erklärungen abzugeben. Tauglicher Täter ist also nicht nur der Steuerpflichtige oder eine seiner Hilfspersonen; Täter kann auch der steuerliche Berater des Steuerpflichtigen oder ein sonstiger Dritter (z.B. Drittschuldner) sein. Die im Kernstrafrecht gültigen Abgrenzungen von Täterschaft und

\textsuperscript{343} Vgl. BGH, Beschluss vom 25.7.2011 – 1 StR 631/10, BGHS 56, 298 = wistra 2011, 428 = NZWiSt 2012, 117, Beschluss vom 8.7.2014 – 1 StR 240/14, wistra 2014, 486 (zu § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG); Kohlmann, § 376 Rz. 95; MiKo, § 376 Rz. 36; Klein, § 376 Rz. 23a; Rolletschke, wistra 2001, 287.


---

346 In diesem Sinne bislang ohne weitere Begründung Franzen/Gast/Samson, § 370 Rz. 192; Hübischmann/Hepp/Spitraler, § 370 Rz. 80; Tipke/Kruse, § 150 Rz. 20; Reinisch, DSIR 1965, 589; Burkhard, PStR 1998, 120; Burkhard, DSZ 1998, 829; Burkhard, StB 2001, 47; Burkhard, StraFo 2002, 345; Tormöhlen, wistra 2000, 406.
348 Vgl. BGH, Urteil vom 17.4.2008 – 5 StR 54/07, wistra 2008, 310.
350 Bei der Beihilfe ist umstr., ob eine bloße Förderung der Handlung des Haupttäters ausreicht oder ob ein ursächlicher Beitrag zur Tatbestandsverwirklichung notwendig ist, zum Streitstand vgl. BK, § 27 Rz. 1; bei der Mittäterschaft ist umstr., ob jede noch so geringe Mitwirkung genügt oder ob es erforderlich ist, dass der Mittäter die Durchführung der Tat durch seinen Beitrag bei den übrigen Beteiligten beherrschte, zum Streitstand vgl. BK, § 25 Rz. 156 ff.
weg gedacht werden, ohne dass der konkrete Erfolg (= die Zusammenveranlagung) entfiele. Bei Fehlen beider Unterschriften käme das betreffende Veranlagungsverfahren nämlich unstrittig erst gar nicht in Gang. Für den konkreten Taterfolg ist auch unerheblich, ob der Ehegatte zu einem anderen Zeitpunkt zu einer entsprechenden Unterschriftsleistung hätte verurteilt werden können (§ 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB). Die konkrete unzutreffende Steuerfestsetzung wäre jedenfalls zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgt.\footnote{Vgl. dazu von der Aa, S. 80 ff.} Die Unterschriftsleistung vermittelt ggf. auch (Mit-)Tatherrschaft. Selbst wenn man die Unterschrift beider Ehegatten für die Wahlrechtsausübung Zusammenveranlagung nicht für erforderlich halten würde, was in der Sache umstr. ist, führt die Mitunterzeichnung jedenfalls dazu, dass die Steuererklärung im Finanzamt ohne Beanstandungen „durchläuft“. Der mitunterzeichnende Ehegatte beseitigt also das ansonsten bestehende Restrisiko finanzbehördlicher Nachforschungen oder Nachfragen.\footnote{Vgl. dazu von der Aa, S. 79 ff, 88 ff.} Erforderlich bleibt die Feststellung der jeweiligen subjektiven Tatsache.

Der in der Lit.\footnote{So etwa auch Franzén/Gast/Jeckes, § 370 Rz. 249a; Burkhard, PhdR 1998, 120; Burkhard, DSz 1998, 829; Burkhard, StB 2001, 47; Burkhard, StraFo 2002, 345; Tormöhlen, wintra 2000, 406; Müller, AO-StB 2005, 147.} erhobene Einwand, der mitunterzeichnende Ehegatte würde so großen Konflikten ausgesetzt werden, lässt sich dies jedenfalls unter keine der gängigen Rechtfertigungsgründe (Notstand, Pflichtenkollision) oder Entschuldigungsgründe (Unzumutbarkeit normgemäß Verhaltens, Notstand) subsumieren.\footnote{Vgl. dazu im Einzelnen Rolletschke, DStZ 1999, 216.} Zudem bleibt die sich auf den ansonsten unlösbarer Konflikt stützende Ansicht die Antwort schuldig, worin der Unterschied zu dem Fall bestehen soll, in dem ein Ehegatte ihn betreffende Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen unzutreffend erklärt. Ab der Ebene der Sonderausgaben findet nämlich unstr. die (steuerverfahrensrechtliche) Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger statt.

VII. Konkurrenzsverhältnisse zwischen einzelnen Steuerhinterziehungen

Jede durch pflichtwidriges Unterlassen begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) bildet eine selbständige Tat im prozessualen Sinne (§ 264 StPO). Materiell-rechtlich besteht Tatmehrheit (§ 53 StGB). Die verletzten Pflichten (= Nichtabgabe von Steuererklärungen) können nicht durch ein und dieselbe Handlung (= Abgabe einer Steuererklärung) nachgeholt werden.

Anm.: Etwas anderes gilt nur für den Solidaritätszuschlag, der durch Nichtabgabe der Einkommensteuer/Körperschaftssteuererklärung mitverkürzt wird.


Anm.: Da Briefumschläge in der Verwaltungspraxis nicht verwahrt werden, ist insoweit auf den Eingangsstempel abzustellen.

Beim Zusammentreffen von durch Unterlassen und durch aktives Tun begangenen Steuerhinterziehungen liegt ebenfalls Tatmehrheit vor.
Bei Änderung des z.B. in der Anklage angenommenen Konkurrenzverhältnisses besteht eine Hinweispflicht des Gerichts (§ 265 Abs. 1 StPO).  

VIII. Rechtsfolgen der Steuerhinterziehung  


1. Strafrahmenwahl  

§ 370 AO normiert neben der „einfachen“ Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) auch den besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 3 AO). § 370 Abs. 1 AO sieht als Strafrahmen eine Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder eine Geldstrafe vor. § 370 Abs. 3 Satz 1 AO verschiebt diesen Strafrahmen auf eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Das Gericht muss im Einzelfall darüber zu befinden, ob ein solcher besonders schwerer Fall gegeben ist (= der Unrechtsgehalt der Tat muss denjenigen der für den ordentlichen Strafrahmen bedachten Fälle so weit übertreffen, dass der ordentliche Strafrahmen nicht ausreicht).  

Mit der Nennung der benannten besonders schweren Fälle in § 370 Abs. 3 Satz 2 AO hat der Gesetzgeber auf die auch im Kernstrafrecht gebräuchliche Regelbeispieltechnik zurückgegriffen. Das Vorliegen einer Katalogtat indiziert zwar das Vorliegen eines besonders schweren Falls (positive Indizwirkung). Aufgrund besonderer Umstände kann in einer tatrichterlichen Gesamtwürdigung ein besonders schwerer Fall aber auch verneint werden. Umgekehrt besteht jedoch eine gewisse negative Indizwirkung, wenn eine im Gesetz genannte Katalogtat gerade nicht vorliegt.  

364 Vgl. Meyer-Goßner, § 265 Rz. 15.  
366 Vgl. dazu allgemein Fischer, § 46 Rz. 90 ff.  
368 Vgl. Ebert, S. 39.  
Da § 370 Abs. 3 Satz 2 AO eine Strafzumessungsvorschrift ist, ist das Vorliegen eines besonders schweren Falls für jeden Täter und Teilnehmer gesondert zu prüfen. Auch wenn es rechtsdogmatisch den versuchten besonders schweren Fall nicht gibt, ist ein Sachverhalt, in dem sowohl zur Verwirklichung des Grunddelikts (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) als auch zur Verwirklichung eines Regelbeispiels (z.B. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) unmittelbar angesetzt wird, als Versuch in einem besonders schweren Fall zu bewerten, für den der erhöhte Strafrahmen des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO (ggf. mit der Milderung des § 23 Abs. 2 StGB) gilt.

Anm.: Bei der Darstellung im Urteil ist zu beachten, dass die Urteilsgründe „auch ergeben (müssen), weshalb ein besonders schwerer Fall nicht angenommen wird, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, unter denen nach dem Strafgesetz in der Regel ein solcher Fall vorliegt“. Insoweit sind zwei Prüfungsschritte erforderlich. Bestehen Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Regelbeispiels, „dann müssen die Urteilsgründe zunächst erkennen lassen, dass die rechtlichen Voraussetzungen des entsprechenden Merkmals geprüft wurden. Dieser erste Prüfungsschritt (unterliegt) … der vollen rechtlichen Prüfung durch das Revisionsgericht. Wird trotz Bejahung des Merkmals ein besonders schwerer Fall verneint, so ist die Wahl des (milderen) Strafrahmens nachvollziehbar darzulegen. Dieser zweite Prüfungsschritt ist Teil der zuvorderst dem Tatrichter obliegenden Strafrahmenwahl, die nur eingeschränkt der revisionsgerichtlichen Prüfung zugänglich ist. … Zwar kann die indizielle Bedeutung des Regelbeispiels zwar durch andere Strafzumessungsfaktoren kompensiert werden, doch müssen diese so schwer wiegen, dass die Anwendung des erschwerten Strafrahmens unangemessen erscheint. … Die Wahl des erhöhten Strafrahmens bedarf hingegen - grundsätzlich - keiner weiteren Begründung, wenn das gesetzliche Merkmal des Regelbeispiels eines besonders schweren Falles erfüllt ist.“

a. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO

Nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO liegt in der Regel ein besonders schwerer Fall vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Bis zur Gesetzesneufassung durch das „Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG“ war darüber hinaus ein grob eigennütziges Handeln erforderlich, d.h., der Täter

370 Vgl. MiiKo, § 370 Rz. 420.
371 Vgl. z.B. Satzger/Schluckebier/Widmaier, § 22 Rz. 76.
373 Vgl. BGH, Beschluss vom 5.5.2011 – 1 StR 116/11, wistra 2011, 347 = NSZ 2011, 643.
374 BT-Drucks. 16/5846.
musste sich im besonders anstößigen Maße von dem Streben nach eigenem Vorteil leiten lassen. Das dabei verfolgte Gewinnstreben musste deutlich über dem üblichen Maß liegen, der Grad einer Gewinnsucht musste allerdings noch nicht erreicht sein.\textsuperscript{375} Diese alte Gesetzeslage gilt für Taten, die vor dem 1.1.2008 begangen worden sind,\textsuperscript{376} die neue für danach begangene.\textsuperscript{377} Kann bei Steuerhinterziehungen, die nach alter Gesetzeslage zu beurteilen sind, kein grober Eigennutz festgestellt werden, liegt nach BGH-Rspr.\textsuperscript{378} bei sehr hohen Hinterziehungsbeträgen die Annahme eines unbenannten besonders schweren Falles nicht fern.

Großes Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO liegt nach BGH-Rspr.\textsuperscript{379} unter ausdrücklichem Hinweis auf § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 1. Fall StGB dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt.\textsuperscript{380} Darüber hinaus unterscheidet der BGH – ähnlich wie beim Betrug – zwischen Vermögensgefährdung und Vermögensverlust. Die 50.000 €-Betragsgrenze komme namentlich dann in Betracht, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat (= Vermögensverlust). Bei einer bloßen Gefährdung des Steueranspruchs durch eine unzureichende Steuerfestsetzung sei eine Wertgrenze von 100.000 € angemessen; ungeachtet dessen, ob ein Fall des aktiven Tuns oder des pflichtwidrigen Unterlaßens vorliegt.\textsuperscript{381} Da der BGH im Beschluss vom 15.12.2011\textsuperscript{382} den 50.000 €-Schwellenwert aber auch bei Verrechnungen mit anderen Steuerverbindlichkeiten sowie dann verwendet, wenn der Täter – betrugsähnlich – zu Unrecht Steuerminderungsbeträge geltend gemacht hat, beschränkt sich die 100.000 €-„Grenze“ auf die Nichterklärung von Steuerhöhungsbeträgen.

Zur Bestimmung der Wertgrenzen bleibt es bei den durch die Rspr. hierzu entwickelten Rechtsgrundsätzen. D.h., maßgebend ist jeder Einzelfall.\textsuperscript{383} Einzubeziehen sind insoweit aber die materiell-rechtlichen Konkurrenzverhältnisse,\textsuperscript{384} sodass bei tateninheitlicher Begehung eine Addition der jeweiligen Täterfolge erfolgt;\textsuperscript{385} bei Tatmehrheit hingegen nicht.\textsuperscript{386} Allerdings ist bei Tatse-

\textsuperscript{375} Vgl. Fischer, § 264 Rz. 46.
\textsuperscript{376} Vgl. BGH, Urteil vom 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 = wistra 2009, 107, Urteil vom 30.4.2009 – 1 StR 342/08, BGHSt 53, 311 = wistra 2009, 359; Klein, § 370 Rz. 281; MiKo, § 370 Rz. 423.
\textsuperscript{377} Vgl. Rolletschke, PSr 2010, 75.
\textsuperscript{380} So bereits LG Saarbrücken, Beschluss vom 10.5.2005 – 5 Js 141/02, wistra 2005, 335 (zum großen Ausmaß i.S.d. § 370a AO a.F.).
\textsuperscript{382} Vgl. BGH, Beschluss vom 15.12.2011 – 1 StR 579/11, wistra 2012, 191 = NZWiSt 2012, 154.
\textsuperscript{385} Vgl. BGH, Beschluss vom 15.12.2011 – 1 StR 579/11, wistra 2012, 191 = NZWiSt 2012, 154; Klein, § 370 Rz. 280; Rolletschke/Jope, wistra 2009, 218; Wulf, DStR 2009, 459.
für die Bemessung der Einzelstrafe nicht allein der jeweils durch die Einzeltat verursachte Schaden maßgeblich; vielmehr muss auch bei der Zumessung der Einzelstrafen die Gesamtserie und der verursachte Gesamtschaden in den Blick genommen werden. Zu den Tatserien zählt auch eine Reihe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen.

Anm.: Besteht der Taterfolg nicht in einer Steuerverkürzung, sondern in einem erlangten Steuervorteil, so zieht der BGH auch hier differenzierende Wertgrenzen in Betracht; allerdings ohne diese bislang beziffert zu haben.

b. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO

Ein besonders schwerer Fall von Steuerhinterziehung liegt nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO auch dann vor, wenn der Täter seine Stellung oder Befugnisse als Amtsträger missbraucht.

Unproblematisch unter das Regelbeispiel zu fassen ist die Konstellation, dass ein Amtsträger auf den entscheidenden Beamten einwirkt. Problematisch ist hingegen der Fall, dass der entscheidende Amtsträger die Steuerfestsetzung selbst vornimmt oder ohne Steuerfestsetzung eine Steuererstattung an sich veranlasst. Es stellt sich insoweit die Frage, ob § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht den Irrtum des zuständigen Finanzbeamten oder zumindest die Unkenntnis der Finanzbehörde voraussetzt. Die hochstrichterliche Rspr. lehnt dies ausdrücklich ab. Begründet wird das durch einen Hinweis auf Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2, Nr. 3 AO bzw. damit, dass die kausale Verknüpfung zwischen den unrichtigen Angaben und dem Eintritt der Steuerverkürzung keine gelungene Täuschung mit Irrtumserregung beim zuständigen Finanzbeamten voraussetze.

c. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO

Nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO liegt ferner der Regelfall einer besonders schweren Steuerhinterziehung dann vor, wenn ein Dritter bei seiner Steuerhinterziehung die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der hierbei seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht.

---


387 Vgl. BGH, Urteil vom 22.5.2012 – 1 StR 103/12, wistra 2012, 350 = NZWiSt 2012, 299 LS 2 (für Millionengrenze), Beschluss vom 29.11.2011 – 1 StR 459/11, wistra 2012, 151 = NZWiSt 2012, 112 (für § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO).


389 Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.

Ausnutzung ist zu bejahen, wenn sich ein Täter der Beihilfe eines ungetreuen Amtsträgers bedient.\textsuperscript{391} Auf welche Art und Weise der Täter die Mithilfe des Amtsträgers erreicht und wie er dessen Mithilfe ausnutzt, ist unerheblich.\textsuperscript{392} Geht der Täter aber davon aus, dass der Amtsträger die Unrichtigkeit der Erklärung nicht erkennt (= Fall der vorgestellten mittelbaren Täterschaft, § 25 Abs. 1 2. Fall StGB), nutzt er dessen Mithilfe nicht aus.\textsuperscript{393}

d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO

§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO führt als Regelbeispiel eines besonders schweren Falles ferner die fortgesetzte Verkürzung von Steuern bzw. fortgesetzte Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile – begangen durch Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege – an.

Unter Belegen sind alle (nach Handelsrecht für Buchungen in den von einem Kaufmann zu führenden Büchern geordnet aufzubewahren) Buchungsbelege sowie sonstige Unterlagen zu verstehen, die zwar nicht der Buchung in Handelsbüchern dienen, jedoch für die Besteuerung von Bedeutung sind (§§ 147 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AO, 143 Abs. 3 Nr. 5 AO, 144 Abs. 3 Nr. 5 AO).

Nachgemacht sind Belege ausschließlich dann, wenn sie unechte Urkunden i.S.d. § 267 Abs. 1 1. Fall StGB darstellen.\textsuperscript{394} Keine unechten Urkunden sind schriftliche Lügen. Dabei handelt es sich um Urkunden, in denen jemand unter seinem richtigen Namen etwas bewusst Falsches erklärt.\textsuperscript{395} Ein solcher sachlich unrichtiger Beleg kann zwar das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO;\textsuperscript{396} es bleibt dem Tatrichter aber unbenommen, entgegen dieser negativen Indizwirkung\textsuperscript{397} einen vergleichbaren besonders schweren Fall anzunehmen.\textsuperscript{398}

Verfälschte Belege sind solche, bei denen nachträglich die Beweisrichtung geändert wurde (dies entspricht somit der Tatbestandsalternative des § 267 Abs. 1 2. Fall StGB = echte Urkunden verfälscht).

Der Täter muss bereits mindestens zwei Steuerhinterziehungen unter Vorlage unrichtiger Belege begangen haben, bevor er fortgesetzt handelt.\textsuperscript{399} Allerdings muss der Täter nicht von Anfang an die Vorstellung haben, er werde in Zukunft mehrfach Steuern auf die bezeichnete Art verkürzen.

\textsuperscript{391} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 273; Müko, § 370 Rz. 432; Kühn/von Wedelstädt, § 370 Rz. 118; Gußen, Rz. 167; Fischer, § 264 Rz. 47.
\textsuperscript{392} Vgl. von Brief/Ehlscheid, § 1 Rz. 355.
\textsuperscript{393} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 273; Klein, § 370 Rz. 290; Müko, § 370 Rz. 432.
\textsuperscript{394} Vgl. BGH, Beschluss vom 16.8.1989 – 3 StR 91/89, wistra 1990, 26; Klein, § 370 Rz. 295; Müko, § 370 Rz. 434; Beermann/Gosch, § 370 Rz. 98; Gußen, Rz. 169.
\textsuperscript{395} Vgl. Fischer, § 267 Rz. 20.
\textsuperscript{397} Vgl. Rüping/Ende, DStR 2008, 13.
\textsuperscript{398} Vgl. Wannemacher, Rz. 1611 f.
\textsuperscript{399} Vgl. BGH, Beschluss vom 21.4.1998 – 5 StR 79/98, wistra 1998, 265; Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 274; Kohlmann, § 370 Rz. 1121; Klein, § 370 Rz. 296; Müko, § 370 Rz. 436.
Es reicht vielmehr aus, wenn der Täter zunächst mit einem auf den Einzelfall bezogenen Vorsatz handelt, um dann im Fall des Erfolgs sein steuerschädliches Verhalten mehrfach fortzusetzen.\textsuperscript{400} Die nachgemachten oder verfälschten Belege werden nicht schon dann verwendet, wenn die nachgemachten oder verfälschten Belege Eingang in die Buchführung und das Zahlenwerk der Steuererklärung finden. Erforderlich ist, dass der Täter die entsprechenden Belege auch seiner Steuererklärung beifügt.\textsuperscript{401} Hält der Täter diese Belege (körperlich) zurück, verwendet sie jedoch inhaltlich in seiner Steuererklärung, liegt zwar nicht das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO vor. Wegen der Vergleichbarkeit des kriminellen Gehalts beider Verhaltensweisen könnte aber entgegen der negativen Indizwirkung\textsuperscript{402} ein besonders schwerer Fall angenommen werden.\textsuperscript{403} Verwendet werden die Belege auch dann, wenn die in die Buchführung eingestellten Belege auf Nachfrage dem Finanzamt übersandt oder im Rahmen einer Außenprüfung vorgelegt werden.\textsuperscript{404}

Da das Regelbeispiel das Vorliegen einer Urkundenfälschung i.S.d. § 267 StGB voraussetzt, handelt es sich nicht mehr ausschließlich um eine Steuerstraftat i.S.d. § 386 Abs. 2 Nr. 1 AO, sodass die Straf- und Bußgeldsachenstelle den Fall zwingend zuständigshalber der Staatsanwaltshaft vorlegen muss.

e. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO

Durch das „Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG\textsuperscript{405} wurde § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO neu in das Gesetz eingefügt. Danach verwirklicht ein Regelbeispiel auch, wer als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach § 370 Abs. 1 AO verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchsteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchsteuervorteile erlangt.

Da § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO gleichzeitig Katalogtat des § 100a StPO geworden ist (§ 100a Abs. 2 Nr. 2 lit. a StPO n.F.), bedarf es für die Rechtfertigung entsprechender Ermittlungsmaßnahmen nicht mehr des Rückgriffs auf § 129 StGB (§ 100a Satz 1 Nr. 1 lit. c StPO) bzw. auf §§ 370a AO a.F., 261 StGB (§ 100a Satz 1 Nr. 2 StPO). Beide Wege hatten sich auch als wenig praktikabel erwiesen. Umsatzsteuerkarusselle bilden nicht zwingend eine kriminelle Vereini-

\textsuperscript{401} Vgl. BGH, Beschluss vom 5.4.1989 – 3 StR 87/89, wistra 1989, 228.
\textsuperscript{403} Vgl. BGH, Beschluss vom 5.4.1989 – 3 StR 87/89, wistra 1989, 228.
\textsuperscript{404} Vgl. MüKo, § 370 Rz. 435.
\textsuperscript{405} BT-Drucks. 16/5846.
gung.\textsuperscript{406} Deren Voraussetzung ist insoweit die Unterordnung des Einzelnen unter den Willen der Gesamtheit und nicht nur die Unterordnung unter den Willen eines anderen. Beim Geldwäsche-
tatbestand lässt die Vorrangregelung des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB bei Beteiligung an der Vortat keine Strafbarkeit nach § 261 StGB zu, was aber gerade Voraussetzung für eine Telefonüberwa-
chung wäre.\textsuperscript{407} Im Gegensatz zu seiner Vorgängervorschrift (§ 370a AO a.F.), gegen den der BGH wiederholt erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert hatte,\textsuperscript{408} enthält die Neure-
gelung weder das Verbrechensqualifikationsmerkmal des großen Ausmaßes noch das der Ge-
werbsmäßigkeit. Umgekehrt beinhaltet § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO eine Beschränkung auf Umsatz- und Verbrauchsteuern, während § 370a AO a.F. noch bei der Hinterziehung aller Steu-
erarten Anwendung gefunden hat.\textsuperscript{409} Denkbar wäre insoweit zwar die Annahme eines unbenan-
tenen besonders schweren Falls. Insoweit weicht der nicht geregelte Fall, d.h. die Frage der Einord-
nung anderer Steuerarten, aber nicht nur in gewissen Merkmalen vom Beispielsfall ab. Es handelt
sich bei den anderen Steuerarten vielmehr um eine gravierende Abweichung vom geregelen-
Fall.\textsuperscript{410}

Der Täter muss die Steuerhinterziehung \textbf{als Mitglied der Bande} begehen. Da die Gesetzesfas-
sung des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO an den Wortlaut der §§ 244 Abs. 1 Nr. 2, 250 Abs. 1 Nr. 2, 263 Abs. 5 StGB anknüpft, kann insoweit auf die dortigen Begriffsdefinitionen zurückge-
griffen werden. Danach besteht eine Bande aus dem Zusammenschluss von \textbf{mindestens drei Perso-
nen}, die sich mit dem Willen verbunden haben, künftig für eine gewisse Dauer mehrere
selbständige, im Einzelnen noch ungewisse Straftaten des im Gesetz genannten Deliktstyps (hier: Steuerhinterziehungen) zu begehen. Ein gefestigter Bandenwille oder ein Tätigwerden in einem übergeordneten Bandeninteresse ist nicht erforderlich.\textsuperscript{411} Anders als bei einer kriminellen Verei-
nigung ist auch keine Unterordnung des Willens des Einzelnen unter den Willen der Gesamtheit
nötig.\textsuperscript{412} Das Merkmal der Bandenmitwirkung setzt ferner nicht voraus, dass jedes der zusammen-
wendenden Bandenmitglieder Täter ist. Es genügt insoweit \textbf{auch eine untergeordnete Tätig-
heit.}\textsuperscript{413}

\begin{footnotes}
\end{footnotes}
keit, etwa als Gehilfe.\textsuperscript{413} Die in diesem Zusammenhang zu § 370a AO a.F. angestellten Überlegungen, ob eine bandenmäßige Begehung verschiedene Rechtssubjekte voraussetzt,\textsuperscript{414} bzw. ob es einer gesteigerten Bandenabrede bedarf,\textsuperscript{415} zielten auf eine Einschränkung des für aussernd gehaltenen Anwendungsbereiches des Verbrechenstatbestands des § 370a AO a.F. ab. Im Rahmen des Regelbeispiels § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO besteht für derartige einschränkende Auslegungen jedoch gar kein Bedarf mehr.\textsuperscript{416}

Soweit die Bandenverbindung zur fortgesetzten Tatbegehung erfolgt sein muss, ist fortgesetzt nicht etwa i.S.d. mittlerweile überkommenen Rechtsfigur der „fortgesetzten Tat“ i.S.d. Konkurrenzlehre zu verstehen, sondern die Begehung mehrerer selbständiger im Einzelnen noch ungewisser Taten.\textsuperscript{417} Ist die Verbindung auf die fortgesetzte Begehung von Steuerhinterziehungen gerichtet, so genügt jedoch bereits die Begehung einer Tat.\textsuperscript{418}

**Bezugshomogen der Verbindung** müssen Steuerhinterziehungen sein; d.h. Tathandlungen i.S.d. § 370 Abs. 1 AO, die zu Taterfolgen i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 AO führen. Bezweckt die Verbindung hingegen die bloße Nichtabführung von Steuern, so kann dies zu einer Ordnungswidrigkeit nach §§ 26b UStG, 380 AO oder – bei Nichtabführung von Umsatzsteuer – zu einer entsprechenden Straftat (§ 26c UStG) führen. Das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO kann dadurch indes nicht verwirklicht werden. Der Anwendungsbereich des benannten Regelbeispiels beschränkt sich – anders als § 370a AO a.F. – auf Taterfolgebene auf Umsatz- oder Verbrauchsteuern. Allerdings muss der Taterfolg kein großes Ausmaß mehr erreichen. Da der Gesetzgeber hier bewusst eine sachliche Anwendbarkeitsbeschränkung vorgenommen hat, wird man wegen der negativen Indizwirkung von Regelbeispielen z.B. bei einer bandenmäßigen Ertragsteuerhinterziehung keinen unbenannten besonders schweren Fall annehmen können.\textsuperscript{419}

2. **Die Strafzumessung im Einzelnen**

Die Praxis der finanzbehördlichen Strafverfolgungsorgane, den Verkürzungsbetrag als ersten Anhalt für die konkrete Strafbemessung heranzuziehen,\textsuperscript{420} stützt sich darauf, dass die Höhe der

\textsuperscript{413} Vgl. BGH, Beschluss vom 22.3.2001 – GStH 1/00, wistra 2001, 298, Urteil vom 22.8.2001 – 3 StR 287/01, wistra 2002, 21; BT-Drucks. 16/5846; Fischer, § 244 Rz. 22.

\textsuperscript{414} Vgl. Spatscheck/Wulf, DB 2002, 392.

\textsuperscript{415} Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitälter, § 370a Rz. 24.

\textsuperscript{416} Sie finden in den Gesetzesmaterialien auch keine Erwähnung, vgl. BT-Drucks. 16/5846.

\textsuperscript{417} Vgl. Fischer, § 244 Rz. 17.

\textsuperscript{418} Vgl. Schönke/Schröder, § 244 Rz. 25.

\textsuperscript{419} Vgl. Rüping/Ende, DStR 2008, 13; weitergehend MüKo, § 370 Rz. 442 (bei Ertragsteuern etc. ausgeschlossen).

\textsuperscript{420} Vgl. dazu Rolletschke, Rz. 285a.
verkürzten Steuer (selbstredend) bestimmender Strafzumessungsgrund ist.\textsuperscript{421} Dies gilt auch im Fall der Steuervorteilerlangung i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO.\textsuperscript{422} Insoweit ist jedoch nicht erforderlich, dass die Auswirkungen auf die Steuerlast (noch) nicht berechnet werden können.\textsuperscript{423} Gleichwohl warnt der BGH aber vor einer tarifmäßigen Strafzumessung\textsuperscript{424} bzw. einer Mathematisierung der Strafzumessung.\textsuperscript{425}

Im Strafzumessungsurteil vom 2.12.2008\textsuperscript{426} hat der BGH Maßstäbe für die Strafzumessung von Steuerhinterziehungen aufgestellt. Tat- und schuldangemessen erscheinen danach:
- bei einer Schädigung des Fiskalvermögens (= Steuererstattungen oder -vergütungen; unberechtigte Geltendmachung von Steuerminderungsbeträgen) bis 50.000 € bzw. bei einer Gefährdung des Steueranspruchs bis 100.000 € eine Geldstrafe
- bei Schädigungen bzw. Gefährdungen \textbf{bis 1 Mio. €} eine Freiheitsstrafe mit Aussetzung zur Bewährung (§ 56 Abs. 2 StGB; Ausnahme Geldstrafe bei gewichtigen Strafmilderungsgründen: auch Geständnis, Steuernachzahlung)
- \textbf{ab 1 Mio. €} Hinterziehungsbetrag eine nicht aussetzungsfähige Freiheitsstrafe von mehr als zwei Jahren (Ausnahme Freiheitsstrafe mit Aussetzung zur Bewährung bei besonders gewichtigen Strafmilderungsgründen: nicht Geständnis und Steuernachzahlung)\textsuperscript{427}

Bei den genannten Beträgen handelt es sich um die Hinterziehungsbeträge sämtlicher in \textbf{Tateinheit} i.S.d. § 52 StGB begangener Steuerhinterziehungen.\textsuperscript{428}

Allerdings betont der BGH\textsuperscript{429} für eine einheitliche Beihilfe, dass es keinen Unterschied mache, ob der Betrag durch eine einzelne Tat oder eine \textbf{Serie gleichgelagerter Fälle} hervorgerufen wurde. Im Übrigen sei bei Tatserien (hierzu zähle auch eine Reihe von unrichtigen Umsatzsteuerv...
ranmeldungen) bei der Zumessung der Einzelstrafen nicht allein der jeweils durch die Einzeltat verursachte Schaden entscheidend, sondern auch die Gesamtserie und der dadurch verursachte Gesamtschaden in den Blick zu nehmen.\textsuperscript{430}

Strafzumessungsrelevante Umstände sind darüber hinaus:
- das Verhältnis zwischen verkürzten und (erklärungsgemäß) gezahlten Steuern
- die Lebensleistung und das Nachtatverhalten des Täters
- ob der Täter das Finanzamt quasi als Bank betrachtet oder Steuerhinterziehungen gewerbsmäßig betrieben hat
- ob er besondere Unternehmensstrukturen aufgebaut, andere Personen verstrickt, systematisch Scheingeschäfte getätigt
- die Buchführung manipuliert oder gezielt Domizilgesellschaften eingeschaltet hat

Daneben ist die Unterscheidung zwischen einer nur vorübergehenden (zeitlichen) und einer endgültigen Steuerverkürzung\textsuperscript{431} genauso mit einzubeziehen wie die Frage, ob die Steuerhinterziehung eigen- oder fremdnützig erfolgt ist.\textsuperscript{432} Zu berücksichtigen ist ferner auch die jedenfalls strafzumessungsrelevante Frage des Eingreifens des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO). Ein „Mitverschulden“ der Finanzbehörde soll nach BGH-Rspr.\textsuperscript{433} nur dann strafmildernd zu berücksichtigen sein, wenn das den staatlichen Stellen vorwerfbares Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat und den staatlichen Entscheidungsträgern die Tatgenese vorgeworfen werden kann.

\textsuperscript{430} Vgl. BGH, Beschluss vom 29.11.2011 – 1 StR 459/11, wistra 2012, 151 = NZWSSt 2012, 112.
\textsuperscript{431} Vgl. Franzen/Gast/Joeckcs, § 370 Rz. 270; MüKo, § 370 Rz. 428; Felix, KÖSDI 1986, 6298.
\textsuperscript{432} Vgl. Koch/Scholtz, § 370 Rz. 59.
\textsuperscript{433} Vgl. BGH, Beschluss vom 14.12.2010 – 1 StR 275/10, wistra 2011, 186 = NSGZ 2011, 283.
3. Teil: Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO)

I. Besonderheiten des Ordnungswidrigkeitenrechts

Eine Steuerverkürzung kann nicht nur vorsätzlich begangen werden (dann in Form einer Steuerhinterziehung, § 370 AO), sondern auch fahrlässig (in der Form der leichtfertigen Steuerverkürzung, § 378 AO).

Im Unterschied zur vorsätzlichen Steuerhinterziehung gibt es bei der leichtfertigen Steuerverkürzung keinen Versuch. Eine Versuchsstrafbarkeit erfordert einen auf Tatbestandsverwirklichung gerichteten Tatentschluss, den es bei fahrlässiger Begehung gerade nicht geben kann. Anders als das Strafrecht unterscheidet das Ordnungswidrigkeitenrecht nicht zwischen Täter und Teilnehmer. Es gilt insoweit der Einheitstäter-Begriff des § 14 OWiG. Danach wird jeder als Täter angesehen, der einen ursächlichen Beitrag zur Tatbestandsverwirklichung geleistet hat, unabhängig vom sachlichen Gewicht seines Beitrags.434

II. Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO

- objektiver Tatbestand
  – tauglicher Täter (vgl. III.1.)
  – Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs i.S.d. § 370 Abs. 4 AO (vgl. III.2.)
  – durch Vornahme einer Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO (vgl. III.3.-4.)
- persönliche Vorwerfbarkeit ≈ subjektiver Tatbestand
  – Leichtfertigkeit (vgl. III.5.)

III. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale

1. Täterkreis

§ 378 Abs. 1 Satz 1 AO begrenzt den Kreis der tauglichen Täter ausdrücklich auf „Steuerpfllichtige“ und „Personen, die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen“. Die leicht-

fertige Steuerverkürzung ist insoweit also Sonderdelikt.\textsuperscript{435} Für außerhalb dieses Täterkreises stehende Personen kommt eine Tatabeteiligung i.S.d. § 14 Abs. 1 OWiG nicht in Betracht.\textsuperscript{436} Steuerpflichtige i.S.d. §§ 378 Abs. 1 Satz 1, 33 Abs. 1 AO sind insbesondere Steuerschuldner,\textsuperscript{437} Steuerhaftende,\textsuperscript{438} Steuerentrichtungspflichtige\textsuperscript{439} und Steuererklärungspflichtige (§ 149 Abs. 1 AO).\textsuperscript{440} § 33 Abs. 2 AO grenzt den Begriff des Steuerpflichtigen negativ ab. Da die dortige Aufzählung nicht abschließend ist,\textsuperscript{441} sind auch Bevollmächtigte und Beistände\textsuperscript{442} oder der zur Steuerfestsetzung, Erhebung oder Beitreibung verpflichtete Finanzbeamte keine Steuerpflichtigen.\textsuperscript{443} Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen handelt jeder, dessen Tun oder pflichtwidriges Unterlassen mit den steuerrechtlichen Pflichten eines Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht.\textsuperscript{444} Hierzu zählen auch Bevollmächtigte und Beistände (§ 80 AO), vor allem Rechtsanwälte, Notare, Angehörige steuerberatender Berufe. Werden Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- oder Buchführungsgesellschaften tätig, so wird die Steuerberatung nicht durch die Gesellschaft selbst, sondern durch die handelnden natürlichen Personen erbracht (§§ 60 StBerG, 44 WPO); nur diese können taugliche Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung sein.\textsuperscript{445} Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen können aber auch Hilfspersonen des Steuerpflichtigen handeln.\textsuperscript{446} Da für die Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen lediglich ein Zusammenhang mit der Erfüllung bzw. Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten eines Steuerpflichtigen erforderlich ist, kommt es insoweit nicht auf das Bestehen wirksamer Rechtsverhältnisse zwischen dem Täter und dem Steuerpflichtigen an.\textsuperscript{447}

\textbf{2. Taterfolg}

Durch diese Verweisung des § 378 Abs. 1 Satz 2 AO entspricht der Taterfolg der leichtfertigen Steuerverkürzung dem der vorsätzlichen Steuerhinterziehung.

\textsuperscript{435} Vgl. von Briel/Ehlscheid, § 1 Rz. 498.
\textsuperscript{436} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 378 Rz. 7.
\textsuperscript{437} Vgl. Töpke/Krase, § 33 Rz. 4.
\textsuperscript{438} Vgl. Töpke/Krase, § 33 Rz. 5 ff.
\textsuperscript{439} Vgl. Töpke/Krase, § 33 Rz. 8 f.
\textsuperscript{440} Vgl. Töpke/Krase, § 33 Rz. 10.
\textsuperscript{441} Vgl. Töpke/Krase, § 33 Rz. 18 ff.
\textsuperscript{442} Vgl. Pump/Fittkau, § 33 Rz. 22.
\textsuperscript{443} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 378 Rz. 6.
\textsuperscript{444} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 378 Rz. 12.
\textsuperscript{445} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 378 Rz. 13, 18; Kohlmann, § 378 Rz. 17.
\textsuperscript{446} Vgl. Kohlmann, § 378 Rz. 18.
\textsuperscript{447} Vgl. Rolletschke, Rz. 299.
3. Tathandlung

§ 378 AO 1977 verweist auch insoweit (lediglich) auf § 370 AO. Die in § 370 Abs. 1 AO genannten Tathandlungsvarianten gelten daher auch für die leichtfertige Steuerverkürzung.

a. Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Bei der Tathandlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ergeben sich gegenüber den Ausführungen zu § 370 AO keine Abweichungen.


453 Vgl. OLG Braunschweig, Beschluss vom 8.3.1996 – Ss (B) 100/95, DSGr 1997, 515.
454 Vgl. OLG Zweibrücken, Beschluss vom 23.10.2008 – 1 Ss (B) 140/08, wistra 2009, 127.
456 Vgl. Rollteschke/Kemper, § 370 Rz. 93; Rollteschke, wistra 2004, 49; Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 120 (der Täter macht jedenfalls dann Angaben, wenn er eine ausdrückliche – schriftliche oder mündliche – Erklärung abgibt).

458 Vgl. OLG Zweibrücken, Beschluss vom 23.10.2008 – 1 Ss 140/08, wistra 2009, 321.
460 Vgl. dazu im Einzelnen Rolletschke, wistra 2004, 49.
461 Vgl. Kohlmann, § 378 Rz. 41, 43.
462 Vgl. BayObLG, Beschluss vom 9.11.1993 – 4 St RR 54/93, wistra 1994, 34; Rolletschke, Rz. 669.
b. Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Macht der Steuerpflichtige pflichtwidrig keine Angaben, so ergeben sich gegenüber dem zu § 370 AO Dargestellten keine Abweichungen. Unterlässt hingegen ein Dritter i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, als stellt sich Frage nach dessen strafrechtlicher Verantwortlichkeit. Der Dritte ist zwar im Grundsatz tauglicher, da er unter die Täteralternative „wer bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ gefasst werden kann. Pflichtwidrig unterlassen kann aber nur der, den eine entsprechende Handlungspflicht trifft. Aufgrund der weiten Begriffsdefinition der Täteralternative „wer bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ (pflichtwidrig unterlässt) können auch Dritte darunter fallen, die kraft rechtsgeschäftlicher Verpflichtung für den Steuerpflichtigen tätig werden sollen. Wegen der dortigen Voraussetzung eines selbständigen Handelns wird eine entsprechende Handlungspflicht aber nur angenommen, wenn diese wesentlicher Vertragsbestandteil (also Haupteistungspflicht) des Vertragsverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten ist.\(^{463}\)

Davon zu trennen ist jedoch die Frage, ob diese im (Vertrags-)Verhältnis zwischen Drittem und Steuerpflichtigen bestehende Handlungspflicht auch eine Garantenpflicht im Verhältnis zwischen Drittem und Finanzbehörde bewirkt. Im Fall, dass der Steuerpflichtige einen Dritten in die Erfüllung seiner steuerlichen Erklärungspflichten einbezogen hat und der Dritte seine Leistungspflicht überhaupt nicht erfüllt, ließe sich eine Verantwortlichkeit des unterlassenden Dritten dann begründen, wenn man die allgemeinen Garantenpflichten (hier: Garantenpflicht aus Übernahme) für anwendbar hält.\(^{464}\) Unberührt hiervon bliebe freilich die Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen selbst. Der Steuerpflichtige hat dann ggf. seine Überwachungspflichten verletzt.

Anders zu beurteilen ist der Fall, dass der Steuerpflichtige zunächst seine Leistungspflicht erfüllt hat, sich dem Dritten aber im Nachhinein aufdrängt, dass dem Steuerpflichtigen dabei ein Fehler unterlaufen ist. Den Dritten trifft keine gesetzliche Garantenpflicht in Form der Berichtigungs pflicht nach § 153 Abs. 1 AO. Entsprechend zu bewerten ist, dass der Dritte seine Leistungs pflicht ursprünglich fehlerhaft erfüllt hat und sich ihm im Nachhinein aufdrängt, dass ihm ein Fehler unterlaufen ist.\(^{465}\)

\(^{463}\) Vgl. von Briel/Ehlscheid, § 1 Rz. 502.
\(^{464}\) Vgl. Rolletschke, Rz. 311.
\(^{465}\) Vgl. Rolletschke, Rz. 312.
4. Kausalität/Rechtswidrigkeitszusammenhang
Für Fahrlässigkeitstaten ist allgemein anerkannt, dass der Taterfolg über die reine Kausalität hinausgehend gerade auf der Sorgfaltspflichtverletzung beruhen muss, sich also als Realisierung der in ihr angelegten Gefahr darstellt (= Rechtswidrigkeitszusammenhang).\(^{466}\) Deshalb entfällt der Rechtswidrigkeitszusammenhang, wenn die konkrete Handlung den Erfolg zwar verursacht hat, er jedoch bei sorgfältigem Verhalten ebenfalls eingetreten wäre.\(^{467}\)
Unter Anwendung des Rechtsinstituts in dubio pro reo scheidet eine Erfolgszurechnung bereits dann aus, wenn auch nur offen bleibt, ob bei sorgfältigem Verhalten derselbe Erfolg eingetreten wäre.\(^{468}\)

5. persönliche Vorwerfbarkeit ≈ subjektiver Tatbestand
Persönlich vorwerfbar ist die Pflichtverletzung bei Vorliegen von Leichtfertigkeit. Kennzeichnend für die Fahrlässigkeitstat ist die ungewollte, aber auf der Nichtbeachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt beruhende Verwirklichung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitstatbestandes. Während der Täter in der schwächsten Vorsatzform Eventualvorsatz die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält und sie billigt oder billigend in Kauf nimmt, hält er sie bei bewusster Fahrlässigkeit zwar ebenfalls für möglich, will sie aber nicht.\(^{469}\) Bei der unbewussten Fahrlässigkeit erkennt der Täter die Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung noch nicht einmal.\(^{470}\)
Bei der Fahrlässigkeitsform Leichtfertigkeit handelt es sich lediglich um eine gesteigerte Form der Fahrlässigkeit. Sie stellt im Verhältnis zu bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit keine dritte Fahrlässigkeitsebene dar, sodass sowohl Fälle bewusster als auch unbewusster Fahrlässigkeit unter den Leichtfertigkeitsbegriff fallen können.\(^{471}\) Leichtfertigkeit entspricht etwa der groben Fahrlässigkeit des Bürgerlichen Rechts; im Gegensatz dazu wird aber auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abgestellt. Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn der Täter nach den Gegebenheiten des konkreten Falles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen


\(^{467}\) Vgl. Schönke/Schröder, § 15 Rz. 163.

\(^{468}\) Vgl. Franzen/Gast/Joercks, § 378 Rz. 45.

\(^{469}\) Vgl. Ebert, § 60, 62.

\(^{470}\) Vgl. Ebert, S. 163.

\(^{471}\) Vgl. Fischer, § 15 Rz. 20.
wäre, den sich aus den konkret einschlägigen gesetzlichen Regelungen ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen.472 Die Feststellung von Leichtfertigkeit ist im Wesentlichen der Tatfrage.473

IV. Konkurrenzen

Beim Zusammentreffen von vorsätzlicher Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO (Straftatbestand) und leichtfertiger Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO (Bußgeldtatbestand) in einer Tat i.S.d. § 264 StPO wird die Tat wegen der in § 21 Abs. 1 OWiG angeordneten (formellen) Subsidiarität aus- schließlich als Steuerhinterziehung nach § 370 AO bestraft. Im Rahmen der Strafzumessung kann die zurücktretende leichtfertige Steuerverkürzung strafschärfend berücksichtigt werden, auch wenn die beiden Verkürzungsbeträge nicht zusammengerechnet werden.474

Wird für die Tat allerdings keine Strafe verhängt, lebt die Möglichkeit einer Ahndung als Ordnungswidrigkeit wieder auf (§ 21 Abs. 2 OWiG). Dabei kann die nicht erfolgte Bestrafung sowohl auf dem Nichtvorliegen von Verfahrensvoraussetzungen als auch auf einem Absehen von Strafverfolgung nach §§ 153 ff. StPO, 398 AO beruhen.475

Ein vollendeter Verletzungstatbestand nach § 378 AO geht den Gefährdungstatbeständen der §§ 379 bis 382 AO vor (vgl. §§ 379 Abs. 4, 380 Abs. 2, 381 Abs. 2 und 382 Abs. 3 AO). Auch ohne die angeordnete (formelle) Subsidiarität hätte sich diese Rechtsfolge aus dem Grundsatz der materiellen Subsidiarität ergeben, wonach die Gefährdung hinter die Verletzung zurücktritt.476 Im Fall einer Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO ist zwar eine Ahndung nach § 379 AO möglich.477 Die Verwaltung ist aber der Auffassung, dass in diesen Fällen die Steuergefährdung nicht verfolgt werden sollte.478

---

474 Vgl. Kohlmann, § 378 Rz. 159.
475 Vgl. Franzen/Gast/Joercks, § 378 Rz. 60.
476 Vgl. Ebert, S. 225.
477 Vgl. KG, Beschluss vom 7.5.1992 – 2 Ss 33/92, 4 Ws (B) 48/92, wistra 1994, 36.
4. Teil: Die Strafverfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht

I. Die Strafverfolgungsverjährung

Der Eintritt der Strafverfolgungsverjährung stellt rechtsdogmatisch nach h.M. ein Verfahrenshindernis dar. Bei Feststellung des Verjährungseintritts ist – je nach Verfahrensstand – bereits von der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens abzusehen, ein eingeleitetes Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 Satz 1 StPO oder ein eröffnetes Hauptverfahren nach § 206a Abs. 1 StPO einzustellen.

Beginn und Dauer der Verjährung bestimmen sich für jeden Straftatbestand gesondert. Unerheblich ist insoweit, in welchem materiell-rechtlichen Konkurrenzverhältnis die verwirklichten Delikte zueinander stehen.

Für die Fristberechnung gelten gem. § 108 Abs. 1 AO die §§ 187 ff. BGB entsprechend. Strafverfolgungsverjährte Tatteile können zwar nicht geahndet werden (§ 78 Abs. 1 Satz 1 StGB). Sie können aber bei der Ahndung von nicht strafverfolgungsverjährten Tatteilen strafschärfend berücksichtigt werden, wenn sie prozessordnungsgemäß festgestellt worden sind. Aus ihnen lassen sich nacheilige Schlüsse auf die abzuurteilende Tat und die Täterpersönlichkeiten ziehen.

II. Die Verjährungsfrist

Nach den allgemeinen Grundsätzen des StGB beläuft sich die Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung auf fünf Jahre. Die Steuerhinterziehung kann im Höchstmaß mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren geahndet werden (§§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB, 370 Abs. 1 AO).

479 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 26.2.1969 – 2 BvL 15/68, 2 BvL 23/68, BVerfGE 25, 269 = NJW 1969, 1059; Klein, § 370 Rz. 5; Fischer, vor § 78 Rz. 3; Schölkne/Schröder, vor §§ 78 ff Rz. 3.
481 Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 376 Rz. 31; Schölkne/Schröder, § 78 Rz. 4.
484 Vgl. Schwarz, § 376 Rz. 2.
485 Vgl. z.B. BGH, Beschluss vom 9.1.2008 – 2 StR 498/07, NSZ-RR 2008, 142, Beschluss vom 27.8.2008 – 1 StR 452/08, StRR 2008, 403, Urteil vom 12.5.2009 – 1 StR 718/08, wistra 2009, 398; Fischer, § 78 Rz. 5; Schölkne/Schröder, § 78 Rz. 8; Satzger/Schluckebier/Widmaier, § 78 Rz. 10.
486 Vgl. Schölkne/Schröder, vor §§ 78 ff Rz. 7, § 46 Rz. 33.
Durch das JStG 2009 wurde für die „in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fälle“ eine eigenständige zehnjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist eingeführt (§ 376 Abs. 1 AO).  


Für die Anwendung des § 376 Abs. 1 AO reicht es aus, wenn ein Regelbeispiel i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO verwirklicht wurde. Es muss nicht letztlich zu einer Ahndung der Tat als besonders schwerer Fall kommen. Für diese Begehungsweisenlösung spricht nicht nur, dass der Bericht des Finanzausschusses vom 27.11.2008 auf die „in § 370 Abs. 3 Satz 2 AO namentlich aufgezählten Begehungsweisen“ abstellt. Entscheidend ist vielmehr, dass nur so eine hinreichende Konturierung des § 376 Abs. 1 AO möglich ist; ansonsten hätte es ein Beschuldigter gewissermaßen in der Hand, für seine Tat geltende Verjährungsfrist z.B. durch positives Nachtatverhalten zu beeinflussen.  

Auch der versuchte besonders schwere Fall unterliegt der langen Verjährung des § 376 Abs. 1 AO. Obwohl es den versuchten besonders schweren Fall rechtsdogmatisch eigentlich nicht gibt, bewertet die Rspr. Sachverhalte, in denen sowohl zur Verwirklichung des Grunddelikts als auch zur Verwirklichung des Regelbeispiels unmittelbar angesetzt wurde, als Versuche in einem besonders schweren Fall.
In einem derartigen Sachverhalt knüpft § 376 Abs. 1 AO an die dann nur versuchte Begehung des Regelbeispiels an. Bei einer anderen Auslegung würde sich das m.E. unvertretbare Ergebnis ergeben, dass für den versuchten besonders schweren Fall die fünfjährige Regelverjährung und für den vollendeten besonders schweren Fall die auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist gelten würde.499

Anm.: Bei einer versuchten Schädigung ist das große Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO m.E. deshalb auch bereits bei Überschreiten des Schwellenwerts von 50.000 € gegeben und nicht erst bei Überschreiten des für bloße Gefährdungen des Steueranspruchs maßgebenden Schwellenwerts von 100.000 €.500

Bereits vor der Novellierung des § 376 Abs. 1 AO wurden durch das „Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG“501 Begehungsweisen i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO modifiziert (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) bzw. ganz neu in das Gesetz eingefügt (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO). D.h., für Taten, die vor Inkrafttreten der Neuregelung (1.1.2008) begangen wurden, setzt das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO neben dem großen Ausmaß auch ein Handeln aus grobem Eigennutz voraus.502 Taten, die nach Inkrafttreten der Neuregelung § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO unterfallen, können zuvor allenfalls als unbenannter besonders schwerer Fall i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 1 AO bewertet werden.503 Dies schlägt aber nicht auf das Verjährungsrecht durch. § 376 Abs. 1 AO knüpft für vor dem 1.1.2008 begangene Taten (anders als § 370 Abs. 3 Satz 2 AO) nicht an die alte Gesetzeslage an. Voraussetzung für das Eingreifen der verlängerten Verjährungsfrist ist „lediglich“, dass die Tat im Zeitpunkt des Inkrafttreten (25.12.2008) noch nicht strafverfolgungsverjährt war. Die verlängerte Verjährungsfrist kann deshalb auch für die Fälle gelten, die bei Tatbegehung noch gar keinem Regelbeispiel entsprochen haben (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) bzw. wenn kein grober Eigennutz i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 a.F. festgestellt werden kann.504

Anm.: Zu erwägen ist m.E., ob die Begehungsweisenlösung in den Fällen teleologisch reduziert werden muss, in denen zwar formal ein Regelbeispiel gegeben ist, bei denen aber ein besonders

499 Vgl. dazu im Einzelnen Rolletschke, PStR 2010, 75.
500 Vgl. Rolletschke, PStR 2010, 75; krit. demgegenüber Steinberg/Burghaus, ZIS 2011, 578 (beim Versuch besteht lediglich eine Gefährdung).
502 Vgl. BGH, Urteil vom 30.4.2009 – 1 StR 342/08, wistra 2009, 359; Klein, § 370 Rz. 281.
504 Vgl. BGH, Beschluss vom 5.3.2013 – 1 StR 73/13, wistra 2013, 280 – NZWSSt 2013, 272; Klein, § 376 Rz. 14.
scherer Fall gewissermaßen kraft Natur der Sache ausscheidet.\textsuperscript{505} Bei § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO sind das Fälle, in denen zwar tatbestandsmäßig eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes gegeben ist, bei denen der eingetretene Steuerschaden aber letztlich kein großes Ausmaß erreicht.\textsuperscript{506} Hierzu zählen Kompensationsverbotsfälle (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO),\textsuperscript{507} oder Steuerverkürzungen auf Zeit\textsuperscript{508} oder Steuervorteile.\textsuperscript{509} Bei § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 5 AO könnte man Geringfügigkeitsfälle ausklammern. Hintergrund dieser Ausnahmen wäre letztlich, dass die Entscheidung des Gesetzgebers, Strafzumessungserwägungen (§ 370 Abs. 3 Satz 2 AO) in § 376 Abs. 1 AO (und in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO) zu Tatbestandsmerkmalen zu erheben, ansonsten zu – m.E. unvertretbaren – Friktionen führen würde. Nicht zuletzt da sich RiBGH Jäger\textsuperscript{510} demgegenüber jedoch kritisch geäußert hat, steht aber nicht zu erwarten, dass sich diese Erwägung in der Praxis durchsetzen wird. Zudem enthält der Reformerntwurf in § 398a Abs. 2 AO-E eine gegenteilige Regelung.

Die Verdoppelung der Verjährungsfrist stellt auch keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot dar. Da es sich um eine verfahrensrechtliche Änderung handelt, sind insoweit nicht Art. 103 Abs. 2 GG und § 1 StGB maßgebend, die im materiellen Strafrecht eine rückwirkende Strafbarkeitsbegründung/-verschärfung ausschließen. Vielmehr ist die Rückwirkung lediglich am Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) zu messen, das unechte Rückwirkungen zulässt und lediglich eine echte Rückwirkung verbietet. Da der Systemwechsel aber nur bei Inkrafttreten der Gesetzesänderung unverjährte Hinterziehungen erfasste, liegt ein Fall einer zulässigen unechten Rückwirkung vor.\textsuperscript{511}

III. Der Verjährungsbeginn

Die Strafverfolgungsverjährung beginnt mit Tatbeendigung (§ 78a Satz 1 StGB). Diese materielle \textbf{Beendigung} ist begrifflich nicht identisch mit der formellen Vollendung. Eine Vollendung ist bereits dann gegeben, wenn alle Merkmale des gesetzlichen Tatbestands erfüllt sind. Unter Been-

\begin{footnotes}{
\begin{footnote}{505} Vgl. MüKo, § 376 Rz. 6; krit. Klein, § 376 Rz. 16.\end{footnote}
\begin{footnote}{506} Vgl. MüKo, § 376 Rz. 6; Rolletschke/Kemper, § 376 Rz. 7; Wulf, DStR 2009, 459.\end{footnote}
\begin{footnote}{507} Vgl. BGH, Urteil vom 5.2.2004 – 5 StR 420/03, wistra 2004, 147, Urteil vom 17.3.2005 – 5 StR 461/04, wistra 2005, 311, Beschluss vom 8.1.2008 – 5 StR 582/07, wistra 2008, 153; Schwarz, § 370 Rz. 112; Kühn/von Wedelstädt, § 370 Rz. 48.\end{footnote}
\begin{footnote}{508} Vgl. BGH, Urteil vom 17.3.2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 = wistra 2009, 355; Franzen/Gast/Goetts, § 370 Rz. 77; Rolletschke/Kemper, § 370 Rz. 131; Schwarz, § 370 Rz. 221 ff.\end{footnote}
\begin{footnote}{509} Vgl. Rolletschke/Jope, Stbg 2009, 213.\end{footnote}
\begin{footnote}{510} Vgl. Klein, § 376 Rz. 16.\end{footnote}
\begin{footnote}{511} Vgl. BGH, Beschluss vom 5.3.2013 – 1 StR 73/13, wistra 2013, 280 = NZWSt 2013, 272 („verfassungsrechtlich unbedenklich“); allg. Fischer, § 2 Rz. 7; Satzger, JURA 2012, 433; im Besonderen Schaefer, NJW-Spezial 2008, 408.\end{footnote}\end{footnotes}
digung ist dementgegen der Zeitpunkt zu verstehen, bis zu dem das Unrecht der Tat weiter verwirklicht wird, wann also die auf Tatbegehung gerichtete Tätigkeit ihren endgültigen Abschluss gefunden hat, zur Ruhe gekommen ist.

Insoweit ist zu unterscheiden zwischen:

- Abgabe unrichtiger/unvollständiger Steuererklärungen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. III.1.)
  - Veranlagungssteuer (vgl. III.1.a.)
  - Anmeldungssteuer (vgl. III.1.b.)
  - Steuervorteil (vgl. III.1.c.)
- pflichtwidrige Nichtabgabe von Steuererklärungen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. III.2.)
  - Veranlagungssteuer (vgl. III.2.a.)
  - Anmeldungssteuer (vgl. III.2.b.)
  - Steuervorteil (vgl. III.2.c.)

1. Abgabefall i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

a. Veranlagungssteuern

Die Steuerhinterziehung ist als Erfolgsdelikt mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs formell vollendet. Beim Taterfolg Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz) AO tritt die Vollendung mit der unzutreffenden Steuerfestsetzung ein. Da der die Steuerfestsetzung enthaltende Steuerbescheid verfahrensrechtlich erst mit Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen wirksam wird, ist insoweit auf den Bekanntgabezeitpunkt abzustellen. Bei Steuerbescheiden i.S.d. § 124 Abs. 1 Satz 1 AO ist dabei insbesondere (auch) die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO zu beachten.

Das gilt aber nicht nur für die Frage der Vollendung, sondern auch für die Beendigung. Hierbei handelt es sich – entgegen der Gegenansicht – nicht um eine Frage der Anwendung des „in dubio pro reo-Grundsatzes“, nach dem bei Unaufklärbarkeit eines Sachverhalts im Zweifel die dem Angeklagten günstigere Sachverhaltsmöglichkeit zu Grunde zu legen ist. Es geht insoweit allein um die reine Rechtsfrage, wann ein Steuerbescheid verfahrensrechtlich wirk-
sam wird.\textsuperscript{517} Die rechtliche Wirksamkeit eines Steuerbescheids tritt aber erst nach Ablauf der dreitägigen Bekanntgabefiktion ein.\textsuperscript{518} Ein früherer tatsächlicher Zugang führt nicht zu einer früheren Wirksamkeit des Steuerbescheids, da die Bekanntgabe im Fall des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht nur vermutet, sondern gesetzlich fingiert wird.\textsuperscript{519}

Anm.: Wird der (rechtzeitigen) Zugang allerdings substantiiert bestreiten, so trägt die Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren die objektive Feststellungslast.\textsuperscript{520} Es gelten im Besteuerungsverfahren die allgemeinen Beweisregeln einschließlich Indizienbeweis,\textsuperscript{521} im Strafverfahren selbstredend die Grundsätze der strafprozessualen Beweiswürdigung.\textsuperscript{522}

Unerheblich für den Verjährungsbeginn ist, wann der betreffende Steuerbescheid bestandskräftig wird\textsuperscript{523} bzw. in welcher \textbf{Veranlagungsform} (endgültig, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO, vorläufig i.S.d. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO) er ergangen ist.\textsuperscript{524} Ohne weitergehende Bedeutung sind außerdem spätere \textbf{Änderungen} des Steuerbescheids\textsuperscript{525} oder der Umstand, dass der Steuerpflichtige ggf. einer \textbf{Außenprüfung} nach §§ 193 ff. AO unterliegt.\textsuperscript{526}

\textbf{Anm.:} Sollte eine Außenprüfung zur Aufdeckung der Steuerhinterziehung führen, so hat die Finanzverwaltung lediglich ihre Chance genutzt, den erlittenen Schaden (eigenhändig) wiedergutzumachen.

Bei einer \textbf{Vermögensteuerhinterziehung} ist die Tat mit Bekanntgabe des Steuerbescheides vollendet und beendet.\textsuperscript{527}

Entsprechendes gilt für eine durch Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung begangenen \textbf{Erbschaft- und Schenkungsteuerhinterziehung}. Mit Bekanntgabe des entsprechenden Steuerbescheids treten Vollendung und Beendigung ein.\textsuperscript{528} Besteht die Tat in der Erstattung einer unrichtigen bzw. unvollständigen Anzeige (§§ 30 Abs. 1, Abs. 2, 33, 34 ErbStG),

\textsuperscript{517} Vgl. Schmitz, FS Kohlmann, S. 532 f.
\textsuperscript{518} Vgl. Tipke/Kruse, § 122 Rz. 53.
\textsuperscript{520} Str., vgl. z.B. Mack, Stbg 2011, 162.
\textsuperscript{521} Str., vgl. z.B. Tipke/Kruse, § 122 Rz. 58.
\textsuperscript{522} Vgl. Rollerschäfer/Roth, Stbg 2011, 200.
\textsuperscript{523} Vgl. Rollerschäfer/Kemper, § 370 Rz. 88.
\textsuperscript{524} Vgl. BGH, Urteil vom 3.3.1989 – 3 SrR 552/88, wistra 1989, 188.
\textsuperscript{525} Vgl. BGH, Beschluss vom 25.4.2001 – 5 SrR 613/00, wistra 2001, 309.
\textsuperscript{526} Vgl. Rollerschäfer, Rz. 460.
\textsuperscript{527} Vgl. Franzen/Gast/Joekx, § 376 Rz. 20; Kohlmann, § 376 Rz. 79; Simon/Vogilberg, S. 104 ; Stahl, Rz. 554; Eich, KÖSDI 2001, 15036; a.A. RG, Urteil vom 12.2.1937 – 1 D 331/36, EGS I, 59; Franzen/Gast/Samson, § 376 Rz. 11 (letzte Zahlung für den dreijährigen Hauptveranlagungszeitraum).
\textsuperscript{528} Vgl. Wannemacher, Rz. 839.
ist für den Vollendungs- und Beendigungszeitpunkt auf die Zeichnung der Entscheidung, eine Erklärung nicht anzufordern, abzustellen.\(^{529}\)

Führt eine Steuerhinterziehung nicht zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung, sondern zu einer **Steuererstattung**, so beginnt die Verjährung mit der Auszahlung des Erstattungsbetrages.\(^{530}\)

Bleibt eine Tat im **Versuchsstadium „stecken“**, so beginnt die Verjährung mit dem Abschluss der Versuchstätigkeit, d.h. mit dem Ende der Tätigkeit, die der Vollendung der Tat dienen sollte.\(^{531}\)

Bleibt es bei der Einreichung einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung, so ist deren Abgabe entscheidend.\(^{532}\) Der Unterscheidung zwischen tauglichem und untauglichem Versuch bzw. zwischen unbeendetem oder beendetem Versuch i.S.d. Rücktrittsrechts (§ 24 StGB) kommt m.E. keine weitergehende Bedeutung zu.\(^{533}\) Folgt das Finanzamt nicht den unzutreffenden Angaben und setzt der Täter seinen i.S.d. § 24 StGB noch nicht fehlgeschlagenen Versuch dadurch fort, dass er Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegt, dann markiert die bloße Einspruchseinlegung oder ein nachfolgender (auch bloß wiederholender) Vortrag den Verjährungsbeginn.\(^{534}\)

Ob die Finanzbehörde dem Einspruch letztlich durch einen Änderungsbescheid abhilft, ist insoweit ohne weitergehende Bedeutung. In diesem Falle würde sogar eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegen, für die in Bezug auf den Verjährungsbeginn unstr. auf den Bekanntgabezeitpunkt des Änderungsbescheids abzustellen wäre.

**b. Anmeldungssteuern**

Bei Anmeldungssteuern führt bereits der Eingang der Steuer-(vor-)anmeldung bei der Finanzbehörde in Zahllastfällen (Schwarzfall, § 168 Satz 1 AO) zu einer Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO (vgl. Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 168) und damit zu einer vollendeten Steuerhinterziehung. Grundsätzlich tritt damit auch Beendigung ein.

Dies gilt uneingeschränkt für die **Lohnsteuerhinterziehung** (§ 41a EStG) – selbst für den Fall, dass der Arbeitgeber die gesetzliche Steuererklärungspflicht nicht voll ausschöpft.\(^{535}\)

---


530 Vgl. BGH, Beschluss vom 21.5.2008 – 5 StR 93/08, wistra 2008, 348; Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 18 (unter Hinweis auf die Rechtslage bei § 263 StGB); Klein, § 376 Rz. 24; Rollotschke/Kemper, § 376 Rz. 11; Wannemacher, Rz. 827; a.A. MüKo, § 376 Rz. 18.

531 Vgl. BGH, Beschluss vom 26.2.1988 – 3 StR 477/87, wistra 1988, 185; MüKo, § 376 Rz. 43; Klein, § 376 Rz. 26; Kuhn/von Wedelstädt, § 36 Rz. 5; Fischer, § 78a Rz. 4; Satzger/Schläcker/Widmaier, § 78a Rz. 9; Schinker/Schröder, § 78a Rz. 7.

532 Vgl. Fischer, § 78a Rz. 4.

533 A.A. von Bretzl/Ehlscheid, § 1 Rz. 70; Schwarz, § 370 Rz. 273 unter Hinweis auf die BGH-Beschluss vom 17.7.1991 – 5 StR 225/91, wistra 1991, 300 (zum fehlgeschlagenen Versuch).


535 Vgl. Kohlmann, § 376 Rz. 35; Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 22.


Anm.: Dem BGH-Beschluss vom 5.4.2000 ist insoweit nicht Gegenteiliges zu entnehmen, da sich die dortigen Ausführungen auf die Jahresvoranmeldung beziehen.

c. Steuervorteil

Beim Taterfolg Steuervorteilserlangung i.S.d. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO ist die Tat grundsätzlich mit Erlangung vollendet und beendet.

Etwas anderes gilt allerdings für Steuervorteile i.S.d. Feststellungsbescheides, also für Gewinnfeststellungsbescheide (§§ 179 ff. AO), Verlustfeststellungsbescheide (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG), Gewerbesteuerermessbescheide (§ 14 GewStG) oder Einheitswertbescheide (§ 19 Abs. 1 BewG). Die entsprechenden Steuerhinterziehungen sind zwar mit Bekanntgabe des betreffenden Grundlagenbescheides vollendet. Für den Verjährungsbeginn ist jedoch auf den Bekanntgabezeitpunkt des betreffenden Folgebesciides (Einkommensteuer-/Gewerbesteuer-
/Grundsteuerbescheid) abzustellen;\textsuperscript{543} im Erstattungsfall sogar erst die Auskehrung des unberechtigten Erstattungsbetrags.

Anm.: Verlustvortragsfälle können im Ergebnis zu einer faktischen Unverjährbarkeit führen. Wenn sich eine Gewinnphase nicht mehr erwarten lässt, ist es m.E. sachgerechter (das Konkurrenverhältnis zwischen beiden Taterfolgen ist ungeklärt),\textsuperscript{544} die vollendete Vorteilserlangung zu ahnden. Bei der Strafzumessung wird man freilich berücksichtigen müssen, wie wenig konkret die Gefährdung des Steueranspruchs dann tatsächlich gewesen ist.\textsuperscript{545} Dies stellt der BGH\textsuperscript{546} aber jedenfalls bei Feststellungsbescheiden in Abrede. Die Dimension der Gefährdung des geschützten Rechtsguts lasse sich dort anhand der Höhe des im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Steuervorteils erkennen.

Führt die Umsetzung in einem Auswirkungsbescheid zu einer Erstattung, ist für den Verjährungsbeginn auf die Auskehr des unberechtigten Erstattungsbetrags abzustellen.

2. Nichtabgabefall i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO
a. Veranlagungssteuern

Unterlässt ein Steuerpflichtiger pflichtwidrig die Abgabe einer Steuererklärung in der subjektiven Erwartung, (im Schätzungsweg) nicht oder zu niedrig veranlagt zu werden, so begeht er eine versuchte Steuerhinterziehung.

Der \textbf{Versuch} beginnt mit dem Verstreichenlassen des gesetzlich festgelegten Termins zur Abgabe (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO: 31.5. des Folgejahrs); gleichzeitig ist die Tat i.S.d. § 78a Satz 1 StGB beendet.\textsuperscript{547}


Führt die Nichtabgabe der Steuererklärung zu einer \textbf{Schätzungsveranlagung} (vor Veranlagungsabschluss) und entspricht oder übersteigt die Schätzungsveranlagung – wider Tätererwartungen – die


\textsuperscript{544} Gehm, NWB 2013, 2786 geht insoweit von Tatmehrheit aus.

\textsuperscript{545} Vgl. Gehm, NWB 2013, 2786 geht insoweit von Tatmehrheit aus.

\textsuperscript{546} Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 SrR 537/12, BGHSt 58, 50 = wijstra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.

\textsuperscript{547} Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 SrR 537/12, BGHSt 58, 50 = wijstra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.

\textsuperscript{548} Gehm, NWB 2013, 2786 geht insoweit von Tatmehrheit aus.

\textsuperscript{549} Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 SrR 537/12, BGHSt 58, 50 = wijstra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.
tatsächlich verwirkte Steuer, bleibt es bei einer versuchten Steuerhinterziehung, für die die vorrangend dargestellten Grundsätze gelten.  

550 Bleibt die im Schätzungsweg nach § 162 AO festgesetzte Steuer jedoch hinter dem Betrag zurück, der sich bei ordnungsgemäßer Erfüllung der Steuererklärungspflichten ergeben hätte, so tritt mit Bekanntgabe des unzutreffenden Steuerbescheids eine vollendete Steuerhinterziehung in Höhe des Differenzbetrags ein.  

551 Gleichzeitig ist die Tat beendet.  


553 Der ohnehin für Rechtsfragen nicht anzuwendende Zweifelsatz gebietet insoweit nicht die Annahme, der Beschuldigte wäre als erster veranlagt worden.  

554 Anm.: Die in einem obiter dictum angestellte Überlegung des BGH, statt auf den Veranla- gungsabschluss auf den Ablauf eines Jahres nach gesetzlicher Abgabefrist abzustellen (weil dann einfache Steuererklärungen regelmäßig abgearbeitet sein), bezieht sich ausschließlich auf die Tatvollendung, ist im hier interessierenden Zusammenhang also ohne weitergehende Bedeutung. Auf den Abschluss der Veranlagungsarbeiten kann aber (natürlich) dort nicht zurückgegriffen werden, wo es sich nicht um turnusmäßig wiederkommende Steuern, sondern um eine mehr oder weniger einmalig vorkommende Steuerart handelt. Deshalb ist z.B. bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Einzelfall zu bestimmen, wann bei rechtzeitiger Anzeige bzw. Erklärung veranlagt worden wäre.  

555 Der BGH geht insoweit anhand der Regelung n §§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG von einer gesetzlich fingierten Bearbeitungsdauer von vier 4 Monaten aus.

551 Vgl. Rolletschke, Rz. 478; Breermann/Gosch, § 370 Rz. 34.1; Dürr, wistra 1991, 10.  
552 Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluss vom 30.4.1976 – 3 Ss (B) 216/75, MDR 1976, 1042; Kohlmann, § 376 Rz. 96; Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 29e; Simon/Vogelberg, S. 100.  
553 Vgl. BGH, Beschluss vom 22.8.2012 – 1 Ss 317/12, NZWiSt 2013, 33; BayObLG, Beschluss vom 3.11.1989 – RReg 4 St 135/89, BayObLGSt 1989, 145 = wistra 1990, 159.  
556 So auch BGH Beschluss vom 18.5.2011 – 1 Ss 299/11, wistra 2011, 346 = NZWiSt 2011, 315.  
559 Vgl. Kohlmann, § 376 Rz. 97.  
560 Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluss vom 30.4.1976 – 3 Ss (B) 216/75, MDR 1976, 1042; Kohlmann, § 376 Rz. 96; Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 29e; Simon/Vogelberg, S. 100.  
561 Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluss vom 30.4.1976 – 3 Ss (B) 216/75, MDR 1976, 1042; Kohlmann, § 376 Rz. 96; Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 29e; Simon/Vogelberg, S. 100.  
562 Vgl. BGH, Beschluss vom 22.8.2012 – 1 Ss 317/12, NZWiSt 2013, 33; BayObLG, Beschluss vom 3.11.1989 – RReg 4 St 135/89, BayObLGSt 1989, 145 = wistra 1990, 159.  
565 So auch BGH Beschluss vom 18.5.2011 – 1 Ss 299/11, wistra 2011, 346 = NZWiSt 2011, 315.  
568 Beschluss vom 25.7.2011 – 1 Ss 631/10, BGHSt 56, 298 = wistra 2011, 428 = NZWiSt 2012, 117.
Wird eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen einer nach § 153 AO gebotenen Berichtigung begangen, treten Vollendung und Beendigung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Änderungsbescheid bei rechtzeitiger Berichtigung bekannt gegeben worden wäre.\textsuperscript{559}

Spiegelbildlich zu den Fällen der Abgabe unrichtiger oder unvollständiger \textbf{Feststellungs-} oder \textbf{Gewerbesteuererklärungen} ist für den Verjährungsbeginn der durch pflichtwidrige Nichtabgabe begangenen Steuerhinterziehungen auf die Bekanntgabe des Schätzungsbescheids durch die für den Erlass des Folgebescheids zuständigen Behörde bzw. auf den dortigen Abschluss der Veranlagungsarbeiten abzustellen.\textsuperscript{560}

\textbf{b. Anmeldungssteuern}

Die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Steuererklärung führt bei Anmeldungssteuern ohne weiteres zur (objektiven) Tatbestandsmäßigkeit. Bei entsprechendem Vorsatznachweis ist die Tat mit Fristablauf vollendet und beendet (zu Fristverlängerungen s. o.).

\textbf{c. Steuervorteil}

Für Steuervorteile, die nicht lediglich auf Antrag gewährt werden, wie Gewinnfeststellungsbescheide, Verlustfeststellungsbescheide, Gewerbesteuermessbescheide oder Einheitswertbescheide, gelten die für Veranlagungssteuer anzuwendenden Grundsätze. Die Verjährung beginnt mit der Bekanntgabe eines unzutreffenden Folgebescheids (Einkommensteuerbescheid/ Gewerbesteuerbescheid/Grundsteuerbescheid) bzw. mit dem entsprechenden Veranlagungsabschluss.

\textsuperscript{559} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rz. 30; Klein, § 376 Rz. 28; a.A. Kohlmann, § 376 Rz. 100 (mit Ablauf der Frist zur Richtigstellung).

\textsuperscript{560} Vgl. Rolletschke, Rz. 483.
5. Teil: Selbstanzeige

I. Grundsätzliches


Selbstanzeigefähig sind sämtliche Erscheinungsformen der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO, § 370 Abs. 6 AO, § 370 Abs. 3 AO, die jeweils nur versuchte Tat sowie die Teilnahme an den genannten Taten (§§ 26, 27 StGB).

II. Die Voraussetzungen des § 371 Abs. 1 bis 3 AO

1. Materiallieferung

Selbstanzeige erstatten kann der Täter einer Steuerhinterziehung (§ 25 StGB), ein Teilnehmer (§§ 26, 27 StGB), aber auch ein sonstiger Dritter. Wird die Selbstanzeige durch einen Dritten erstattet, so hat sie nur dann strafaufhebende Wirkung für Täter und/oder Teilnehmer, wenn dem Dritten zuvor *Auftrag* und *Vollmacht* erteilt wurden. Wird die Vertretung nach außen nicht erkennbar, spricht man von einer verdeckten Selbstanzeige. Wurde der Dritte nicht beauftragt und bevollmächtigt, kann weder auf die zivilrechtlichen Grundsätze der Geschäftsführung ohne

561 Vgl. BGH, Urteil vom 24.10.1984 – 3 StR 315/84, wistra 1985, 74; Franzen/Gast/Jorcks, § 371 Rz. 32; Kohlmann, § 371 Rz. 25; Klein, § 371 Rz. 1; MüKo, § 371 Rz. 7; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 371 Rz. 24.
562 Vgl. z.B. MüKo, § 371 Rz. 9.
564 BGH, Beschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 = wistra 2010, 304 = NSZ 2010, 642.
566 Vgl. MüKo, § 371 Rz. 27, 29, 32; Güllen, Rz. 252.
567 Vgl. Spatscheck, DB 2013, 1073.
568 Vgl. BGH, Urteil vom 24.10.1984 – 3 StR 315/84, wistra 1985, 74; Spatscheck, DB 2013, 1073.
569 Vgl. Wannemacher, Rz. 2117.
Auftrag (§§ 677 ff. BGB) zurückzurufen werden,570 noch ist nachträglich eine rückwirkende Genehmigung möglich.571

Die Selbstanzeige ist gegenüber „der“ Finanzbehörde zu erstatten. Wird sie gegenüber einer unzuständigen Finanzbehörde erstattet, wird unter Berufung auf die Verpflichtung zur Amtshilfe (§§ 111 ff. AO) die steuerpolitische Zielsetzung der Selbstanzeige572 zwar verbreitet573 davon ausgegangen, dass die Selbstanzeige bereits mit Eingang bei der unzuständigen Finanzbehörde wirksam wird. Angesichts der im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz enthaltenen Vertrauensschutzregelung wird man hieran aber nicht mehr festhalten können. Gem. Art. 97 § 24 EGAO ist nämlich für die Frage, nach welcher Rechtslage die Wirksamkeit einer Teilselbstanzeige zu beurteilen ist, auf den Eingang der Selbstanzeige bei der zuständigen Finanzbehörde abzustellen.574

Fraglich ist die „Annaheberechtigung“ von Staatsanwaltschaften, Polizei oder Gerichten. Diese sind zwar zur Amtshilfe verpflichtet (§§ 116 AO, Nr. 266, 267 RiStBV). Da sie aber den Finanzbehördenbegriff des § 6 Abs. 2 AO nicht erfüllen,575 werden bei ihnen abgegebene Selbstanzeigen jedenfalls erst mit Eingang bei der Finanzbehörde wirksam.576 Umgekehrt tritt mit Anzeigerstattung bei ihnen aber sogar Tatentdeckung i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ein.577

Selbstanzeigen sind nicht formbedürftig.578 Mit ihnen werden – spiegelbildlich zur zuvor begangenen Tat – bislang unrichtig oder unvollständig oder nicht erteilte Auskünfte nachgeholt, berichtigt oder ergänzt (Materiallieferung).579 Die Angaben müssen grundsätzlich denselben Anforderungen genügen, denen der Selbstanzeigeerstatter bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner steuerlichen Offenbarungspflichten schon früher hätte entsprechen müssen.580 Es sind keine weitergehenden Anforderungen zu stellen als an die ursprüngliche Erklärungspflicht; so ist z.B. bei einer Lohnsteuerhinterziehung lediglich die Lohnsumme anzugeben.581 Andererseits herrscht keine Beweiserleichterung. Der Selbstanzeigeerstatter muss vielmehr den im ursprünglichen Ver-
fahren gestellten Anforderungen (z.B. Vorlage von Originalbelegen) Rechnung tragen.\textsuperscript{582} Im Ergebnis muss der Finanzbehörde ermöglicht werden, den Sachverhalt ohne weitere langwierige, größere Nachforschungen und ohne die weitere gutwillige Hilfe des Täters aufzuklären.\textsuperscript{583} Die Motive des Selbstanzeigeerstatters sind unerheblich.\textsuperscript{584} Es ist nicht erforderlich, dass sich der Selbstanzeigeerstatter selbst bezichtigt, eine Steuerhinterziehung begangen zu haben;\textsuperscript{585} er muss seine Tat weder bereuen noch muss er freiwillig handeln.\textsuperscript{586} Selbst, dass sich der Selbstanzeigeerstatter dagegen verwahrt, gegen steuerliche Strafvorschriften verstoßen zu haben, soll unschädlich sein.\textsuperscript{587} Wird die Selbstanzeigeerklärung widerrufen, führt dies zu einem Wegfall der Strafaufhebung.\textsuperscript{588} Ein bloßer Einspruch gegen auf die Selbstanzeige hin ergangene Steuerbescheide ist jedoch nicht als Widerruf der Selbstanzeige aufzufassen.\textsuperscript{589} Vielmehr handelt es sich dabei um die einzige steuerverfahrensrechtlich Möglichkeit, die Bestandskraft der auf die Selbstanzeige hin ergangenen Änderungsbescheide zu verhindern und das Besteuerungsverfahren „offen“ zu halten. Vor diesem Hintergrund ist auch ein Antrag auf (teilweise) Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO)\textsuperscript{590} oder eine Klageerhebung unschädlich. Anders (nämlich als Widerruf) zu werten, wäre jedoch ein Abrücken von dem Sachverhaltsvortrag der Selbstanzeige.

Nach § 371 Abs. 1 AO muss die Selbstanzeigeerklärung sämtliche noch nicht verjährten Steuerhinterziehungen einer Steuerart (nach der Gesetzesneufassung ab dem 1.1.2015 mindestens zehn Kalenderjahre) umfassen. Der Begriff der Steuerart wird in § 371 Abs. 1 AO zwar nicht gesetzlich definiert. Da in den Gesetzesmaterialien\textsuperscript{591} aber zwischen den Steuerarten Einkommen- und Umsatzsteuer differenziert wird, ist im Grundsatz auf das Vorliegen verschiedener Steuergesetze abzustellen.\textsuperscript{592} In der Lit. (RIBGH Jäger!)\textsuperscript{593} wird zwar davon ausgegangen, dass Tateinheit insoweit auch zwei Steuerarten verklammern kann. M.E. spricht aber entscheidend dagegen, dass der Berichtigungsverbund des § 371 Abs. 1 AO erkennbar auf die jeweilige Steuerart und nicht auf die Tat abstellt. Im Übrigen wäre zu fragen, welche Steuerart dann denn gesperrt sein sollte.

\textsuperscript{582} So Helmle, S. 61.
\textsuperscript{584} Vgl. Gußen, Rz. 247.
\textsuperscript{585} Vgl. BGH, Urteil vom 13.10.1992 – 5 StR 253/92, wistra 1993, 66; Mükö, § 371 Rz. 40; Beckemper/Schmutz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281.
\textsuperscript{586} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 52; Streck/Spatscheck, Rz. 183.
\textsuperscript{589} Vgl. LG Heidelberg, Beschluss vom 16.11.2012 – 1 Qs 62/12, wistra 2013, 78 = NZWiSt 2013, 38 = ZWH 2013, 73.
\textsuperscript{590} Vgl. Spatscheck, DB 2013, 1073.
\textsuperscript{591} Vgl. BT-Drucks. 5068 (neu), § 21.
\textsuperscript{592} Vgl. Rollutschke/Roth, Stbg 2011, 200; Hechner, NWB 2011, 1044.
\textsuperscript{593} Vgl. Klein, § 371 Rz. 19a.
Probleme werfen aber einige Konstellationen auf, in denen ein Steuergesetz mehrfach betroffen ist; so wenn ein Täter mehrere fremdnützige Steuerhinterziehungen begangen hat (z.B. der angestellte Geschäftsführer mehrerer GmbHs oder der angestellte Geschäftsführer einer GmbH, an der mehrere Anteilseigner beteiligt sind) oder wenn der Täter einer Steuerhinterziehung auch als Teilnehmer an Steuerhinterziehungen Dritter mitgewirkt hat. Hier könnte der Umstand, dass jeweils ein anderer Steuerpflichtiger tangiert ist, die Annahme einer anderen Steuerart rechtfertigen. Sind mehrere Erhebungsformen einer Steuer betroffen (z.B. Lohn- und Einkommensteuer oder Kapitalertrag- und Einkommensteuer), so könnte man auf die Person des Steuerschuldners abstellen, was in den genannten Fällen zur Annahme zweier Steuerarten führen würde. Schuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG), Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge (§ 44 Abs. 2 Satz 1 EStG). Übertragen auf das Verhältnis zwischen einer Erklärung zur gesonderten Feststellung (§ 180 AO) und einer Einkommensteuererklärung würde dies bedeuten, dass dann eine Steuerart vorliegt, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Finanzamtssprengel einen Betrieb unterhält (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. b AO) und hierfür eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben hat (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 AO). Wird aber z.B. wie im Feststellungsbescheidbeschluss eine unzutreffende Erklärung zur gesonderten Feststellung i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO durch einen Geschäftsführer einer Publikumsgesellschaft abgegeben (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, Satz 3 AO), hinterzieht er insoweit fremdnützig Steuern. Dies spricht dafür, diese Feststellungserklärung als andere Steuerart anzusehen.

Da sich jedoch eine gewichtige Lit.stimme ausdrücklich gegen derartige Restriktionsüberlegungen ausgesprochen hat, steht nicht zu erwarten, dass sich diese in der Praxis durchsetzen werden. Die Offenbarungspflicht erstreckt sich zunächst auf die strafrechtlich unverjährten Zeiträume. Die einfache Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO sowie die unbenannten besonders schweren Fälle i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 1 1 AO verjähren nach fünf Jahren (§ 78 Abs. 3 Nr. 4


Unklar ist aber auch, welche die erste zu offenbarenden Steuerhinterziehung ist. Bei Annahme der Maßgeblichkeit der Taggenauigkeit müsste man auf die erste nach dem 10.3.2005 begangene Steuerhinterziehung abstellen. Denkbare Anknüpfungspunkte sind insoweit der Versuchsbeginn, der Vollendungs- oder der Beendigungszeitpunkt. Für die Maßgeblichkeit des Verjährungsbeginns könnte man den systematischen Zusammenhang zum Satzbeginn des § 371 Abs. 1 Satz 1 AO anführen; dieser stellt auf die Strafverfolgungsverjährungsfrist ab. Zwingend ist das aber nicht, da der Gesetzgeber ja gerade eine eigenständige „fiktive Frist“ erklären maßen „im Besteuerungsverfahren ... (den) Ermittlungsaufwand“ redu-

601 BGBl I 2008, 2794.
602 BT-Drucks. 16/11108, S. 47.
603 BT-Drucks. 18/3018, S. 11.
605 BT-Drucks. 18/3018, S. 10.
606 So Habammer/Pflaum, DStR 2014, 2267.
607 BT-Drucks. 18/3018, S. 11.
608 BT-Drucks. 18/3018, S. 9.
zieren\textsuperscript{609} wollte, spricht eher für die Maßgeblichkeit des Vollendungszeitpunkts. Nur bei einer vollendeten Steuerhinterziehung besteht das Bedürfnis, eine unzutreffende Steuerfestsetzung zu korrigieren, bei einer versuchten nicht. Stellt man hingegen nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen (§ 8 StGB) auf die Tatbegehung ab, wäre (wie für die letzte zu offenbarende Steuerhinterziehung) der Versuchsbeginn maßgebend.\textsuperscript{610}

Ist der Selbstzusageerstatter nicht in der Lage, die Besteuerungsgrundlagen anhand von Unterlagen genau zu ermitteln, kann er sie auch schätzen.\textsuperscript{611} Grundsätzlich muss der Selbstzusageerstatter dann aber die Grundlagen der Schätzung wie Umsatz, Wareneinsatz und Gewinnaufschlag, Materialeinsatz, Arbeitslöhne und Gewinnaufschlag oder eine Vermögenszuwachsrechnung darlegen.\textsuperscript{612} Welche konkreten Anforderungen man jedoch in der Situation einer Stufenselbstzusage, bei der belastbare Unterlagen ggf. erst zeitaufwändig besorgt werden müssen, stellen kann, ist ungeklärt.

Anm.: \textit{In der Praxis lässt sich eine Tendenz dahingehend erkennen, dass überzogene Schätzungen genutzt werden, um nach einer späteren Korrektur im Selbstzusageverfahren zu Unrecht in den Genuss von 6 \%igen Erstattungszinsen (§ 233a AO) zu gelangen. „Konstruktiv“ handelt es sich hierbei um eine als Steuerhinterziehung strafbare Steuervorteilserschleichung.}

\section*{2. Teilselfzusage}

Nach § 371 Abs. 1 AO müssen die „\textit{Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang}“ berichtigt werden. Der Gesetzgeber beseitigt damit im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz nicht die bis zum BGH-Selbstzusagebeschluss\textsuperscript{613} allgemein anerkannte Möglichkeit einer Teilselfzusage.\textsuperscript{614} Darüber hinaus schafft er auch das Erfordernis einer Sparten-Lebensbeichte (s. vorstehend).

Bleiben die Angaben in der Selbstanzeige nur geringfügig hinter den zutreffenden Beträgen zurück, so ist man zur Gesetzeslage zur dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz davon ausgegangen, dass bei Abweichungen von 6 \%\textsuperscript{615} oder 10 \%\textsuperscript{616} eine vollumfängliche Strafaufhebung eintritt.

\textsuperscript{609} BT-Drucks. 18/3018, S. 9.
\textsuperscript{610} So Geuenich, NWB 2015, 29; Beyer, NWB 2015, 769; Talaska/Bertrand, ZWH 2015, 89.
\textsuperscript{611} Vgl. BGH, Urteil vom 5.9.1974 – 4 StR 369/74, NIW 1974, 2293; Kohlmann, § 371 Rz. 70; Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 54 f.; MuJo, § 371 Rz. 74; Klein, § 371 Rz. 18; a.A. BayObLG, Urteil vom 24.1.1963 – RReg 4 St 365/62, DStZ 1963, 112.
\textsuperscript{612} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 70; Klein, § 371 Rz. 8; Stahl, Rz. 125.
\textsuperscript{613} BGH, Beschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHZ 55, 180 – wistra 2010, 304.
\textsuperscript{615} OLG Frankfurt/M., Urteil vom 18.10.1961 – 1 St 854/61, NIW 1962, 974.
\textsuperscript{616} Z.B. Kohlmann, § 371 Rz. 65; Stahl, Rz. 118.

Anm.: Wenn man aber (wie RiBGH Jäger⁶²⁶) annimmt, dass zwei unterschiedliche Steuerarten durch Tateinheit zu einer Steuerart verklammert werden, wäre es folgerichtig, die Verkürzungs-ergebnisse der tateinheitlich verwirklichten Steuerhinterziehungen zum gemeinsamen Anknüpfungspunkt der Toleranzspanne zu machen.

---

⁶¹⁷ „müssen im praktischen Vollzug Urschärfen hingenommen werden“ vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 19.
⁶¹⁹ BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 19.
⁶²⁵ „dass statt eines Besteuerungszeitraums alle noch nicht verjährten Besteuerungszeiträume der Steuerart betroffen seien“, vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 19.
Jenseits der 5 %-Toleranz sind Teilselbstanzeigen generell unwirksam. Es erfolgt insoweit keine Unterscheidung danach, ob die Nacherklärung bewusst (dolos) oder unbewusst (undolos) unvollständig erfolgt ist.627

Mit dem AO-Änderungsgesetz führt der Gesetzgeber die Möglichkeit der **Teilselbstanzeige für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen** wieder ein. Gemäß § 371 Abs. 2a Satz 1 AO gilt das Erfordernis der Sparten-Lebensbeichte insoweit nicht. D.h., die betreffenden Steueranmeldungen können auch wiederholt nachberichtigt werden.628 Diese Privilegierung gilt unabhängig davon, ob der Selbstanzeigeerstatter dolos oder dolos nur scheinbar nacherklärt.629

Anm.: Wegen der Geltung des Grundsatzes der Anwendung des mildesten Gesetzes (§ 2 Abs. 3 StGB), dieser gilt auch für Strafaufhebungsgründe, sind begünstigende Neuregelungen bei einer ab dem 1.1.2015 erfolgenden abschließenden Beurteilung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige maßgebend, auch wenn sie vor dem 1.1.2015 zugegangen ist. Hierzu zählen z.B. auch die für Umsatzsteuervoranmeldungen/Lohnsteueranmeldungen kodifizierten Privilegierungen.

Wird eine erste Teilselbstanzeige durch eine zweite vervollständigt, wird teilweise davon ausgegangen, dass der Täter mit der zweiten Teilselbstanzeige vollständig zur Steuererhlichkeit zurückkehrt und deshalb insgesamt Strafaufhebung eintritt. Mit der ersten Teilselbstanzeige seien zwar die Sperrgründe Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) und Bekanntgabe einer Verfahrensleitung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO) eingetreten; diese hätten aber mit Entkräftung der Verdachtsmomente bzw. mit Mitteilung des Verfahrensabschlusses an den Beschuldigten wieder ihre Wirkung verloren. Bei der Frage einer Selbstanzeige nach der Selbstanzeige geht es aber gar nicht darum, ob und wann Sperrtatbestände ihre Wirkung verlieren. Vielmehr müssen sich Teilselbstanzeigen am Vollständigkeitsmaßstab des § 371 Abs. 1 AO messen lassen, sodass


629 Vgl. Habammer/Pflaum DStR 2014, 2267.

630 Vgl. Fischer, § 2 Rz. 6 m.w.N.


hier von zwei unwirksamen Teilselbstanzeigen auszugehen ist.\textsuperscript{635} Für diese Sicht lässt sich auch der Wille des historischen Gesetzgebers anführen. Art. 97 § 24 EGAO enthält eine Altfallregelung, dass eine zweite Teilselbstanzeige (unter Durchbrechung des Vollständigkeitsgebots des § 371 Abs. 1 AO) strafaufhebend wirkt, wenn die erste Teilselbstanzeige vor dem 28.4.2011 erstattet wurde.\textsuperscript{636} Diese Altfallregelung wäre überflüssig, wenn ohnehin jede zweite Teilselbstanzeige zur Strafaufhebung führen würde.

Der Fall, dass die zweite Selbstanzeige die erste nicht bloß komplettiert, sondern gewissermaßen absorbiert, ist dem gleich zu achten.

\section*{3. Stufenselbstanzeige}

Eine Selbstanzeige wird für gewöhnlich erst dann erstattet, wenn der Tatbeteiligte die Entdeckung der Tat befürchtet. Insbesondere in Fällen mit Auslandsbezug oder in Erbfällen befindet sich der potentielle Selbstanzeigeerstatter nicht selten in der Situation, dass er die zu berichtigenden oder nachzuholenden Angaben nicht präsent hat, sondern erst noch ermitteln muss. Insoweit wird anerkannt,\textsuperscript{637} zunächst eine Selbstanzeige „dem Grunde nach“ zu erstatten, die bislang nicht erklärten Besteuerungsgrundlagen überhöht zu schätzen und sich die Konkretisierung vorzubehalten. Der weitergehenden Überlegung,\textsuperscript{638} § 371 Abs. 2 AO restriktiv auszulegen bzw. teleologisch zu reduzieren, sodass auf die Mitteilung geschätzter Werte verzichtet werden könnte, hat der BGH-Selbstanzeigebeschluss die Grundlage entzogen. Vielmehr müssen die mitgeteilten Angaben in jedem Fall so geartet sein, dass die Finanzbehörde auf ihrer Grundlage in der Lage ist, den Sachverhalt ohne langwierige Nachforschungen aufzuklären und die Steuer richtig festzustellen.\textsuperscript{639}

\section*{4. Selbstanzeige des Teilnehmers}

Im Grundsatz ist ein Teilnehmer einer Selbstanzeige zwar im Rahmen seiner Materiallieferung verpflichtet, nicht nur Angaben über die Art und Weise seiner Mitwirkung zu machen,\textsuperscript{640} sondern auch über Art und Umfang der Steuern, an deren Hinterziehung er beteiligt war.\textsuperscript{641} Ist ihm dies

\textsuperscript{636} BT-Drucks. 17/4182, S. 6.
\textsuperscript{637} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 54; Wannemacher, Rz. 1426; anerkannt auch durch FG Nds., Urteil vom 10.11.2003 – 1 K 10277/00, EFG 2004, 468.
\textsuperscript{638} Vgl. MüKo, § 371 Rz. 69; Stahl, Rz. 133; Rolletschke, wistra 2002, 17.
\textsuperscript{640} Vgl. BGH, Urteil vom 18.6.2003 – 5 StR 489/02, wistra 2003, 385.
\textsuperscript{641} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 65; Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 62; MüKo, § 371 Rz. 88.
mangels Sachverhaltskenntnis aber gar nicht möglich, muss sich seine Offenbarungsverpflichtung auf die Tatsachen der eigenen Wahrnehmung beschränken (können). 642

5. Die Sperrtatbestände nach § 371 Abs. 2 AO

§ 371 Abs. 2 AO beinhaltet seit dem 1.1.2015 insgesamt acht Ausschlussgründe.

Die vier Sperrtatbestände, die bereits vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (in der bis 2.5.2011 geltenden Gesetzesfassung) galten, 643 stellen Typisierungen dafür dar, dass bisher nicht bekannte Steuerquellen dem Fiskus bereits ohne Zutun des Selbstanzeigerstatters erschlossen oder zumindest zugänglich sind; 644 unter dem Aspekt der Honorierung der Rückkehr zur Steuer kann man sie auch als generalisierende und objektivierende Umschreibungen einer typisierter Unfreiwilligkeit verstehen. 645

Mit den beiden durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz neu eingefügten Sperrtatbeständen 646 verfolgt der Gesetzgeber zwei unterschiedliche Zwecke. Durch das Abstellen auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO) soll verhindert werden, dass die Selbstanzeige „im Rahmen einer ‘Hinterziehungsstrategie’ missbraucht wird“. 647 Durch § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO (i.V.m. § 398a AO) soll erreicht werden, dass in gewichtigen Hinterziehungsfällen (bei einer Steuerverkürzung oder Steuervorteilserlangung großen Ausmaßes i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) zusätzlich eine Zusatzzahlung geleistet werden muss. 648

Durch die zum 1.1.2015 neu eingefügten Sperrtatbestände (Erscheinen eines Amtsträgers zu einer Nachschauprüfung, § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO; Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ff. AO, § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO) erfolgt andererseits eine gesetzliche Klarstellung (bislang war strittig, ob Nachschauen steuerliche Prüfungen darstellen), andererseits eine Fortentwicklung des bereits im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz formulierten Gedankens, unrechtsschwere Steuerhinterziehungen aus dem Anwendungsbereich der zuschlagsfreien Selbstanzeige herauszunehmen.


643 Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO), Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c 1. Fall AO), Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c 2. Fall AO), Tatendeklung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO).

644 Vgl. Stahl, Rz. 208.

645 Franzen/Gast/Joekes, § 371 Rz. 131; Rübenstahl, WiJ 2014, 190.

646 Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO), Hinterziehungsbetrag über 50.000 € (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO).

647 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 11.

648 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 21, 22.
a. Die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO an den an der Tat Beteiligten, seinen Vertreter, dem Begünstigten i.S.d. § 370 Abs. 1 oder seinen Vertreter (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO)

Der Sperrtatbestand kann lediglich bei Prüfungen zur Anwendung kommen, in denen eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) bekannt gegeben wird (z.B. Betriebsprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung oder Lohnsteueraußenprüfung).

Keine Prüfungsanordnungen werden z.B. bekannt gegeben bei Liquiditätsprüfungen der Vollstreckungsstellen, die lediglich dazu dienen, die Zahlungsfähigkeit des in Vollstreckung befindlichen Steuerschuldners zu erheben, bei betriebsnahen Veranlagungen (punkttuelle Sachverhaltsaufklärung im Rahmen eines Steuerermittlungsverfahrens nach §§ 88 ff. AO) oder bei Innenrevisionsprüfungen der OFD; ebenso wenig bei Steueraufsichtsmaßnahmen nach § 210 AO, bei Umsatzsteuernachschrägen (§ 27b UStG), bei Lohnsteuernachschrägen (§ 42g EStG), die seit dem 1.1.2015 ohnehin in einem selbständigen Sperrtatbestand (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO) geregelt sind.

**Nichtige Prüfungsanordnungen** können keine Selbstanzeigenperre bewirken. Nichte Verwaltungsakte ziehen keine Rechtswirkungen nach sich (§ 124 Abs. 3 AO). Unabhängig davon ist eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit im Fall offenkundiger Nichtigkeit auch „honorabel“.

Bei **bloß rechtswidrigen Prüfungsanordnungen** wird steuerverfahrensrechtlich zwar zwischen bestandskräftigen und durch Verwaltung oder Gericht aufgehobenen Prüfungsanordnungen unterschieden. Prüfungshandlungen, die auf der Grundlage bestandskräftiger Prüfungsanordnungen vorgenommen wurden, sind rechtmäßig, sodass vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes von einer Sperrwirkung i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO (Erscheinen eines Amts trägers der Finanzbehörde) ausgegangen wurde. Wird eine rechtswidrige Prüfungsanordnung angefochten und aufgehoben, so sind die Prüfungshandlungen nicht rechtmäßig. Deshalb wurde in Bezug auf § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO auch vereinzelt eine Sperrwirkung abgelehnt. Angesichts der im BGH-Selbstanzeigebeschluss geforderten engen Auslegung der Selbstanzeige wird man an dieser Differenzierung aber wohl nicht mehr festhalten können; vielmehr ist von einer...

---

649 Vgl. Stahl, Rz. 225.
651 So im Ergebnis Kohlmann, § 371 Rz. 119,1; Schwarz, § 371 Rz. 64b; Obenhaus, Stbg 2011, 166; Zanziger, DStR 2011, 1397; Spatscheck, DB 2013, 1073; a.A. Hechtner, NWB 2011, 1044; Geuenich, NWB 2011, 1054; Adick, HRRS 2011, 197.
654 Vgl. Graf/Läger/Wittig, § 371 Rz. 78; Spatscheck, DB 2013, 1073.
grundsätzlichen Selbstanzeigensperre auszugehen.\textsuperscript{655} Bei anderer Betrachtung würde die Selbstanzeige letztlich ein Spielfeld des Taktierens werden, denn die zur bloßen Rechtswidrigkeit führenden Mängel sind – wie der BGH bereits im Beschluss vom 16.6.2005\textsuperscript{656} ausgeführt hat – in vielen Fällen nicht ohne weiteres zu erkennen und stehen unter Umständen erst nach langdauernden Streitigkeiten fest. Für einen Selbstanzeigerstatter muss aber jederzeit eindeutig erkennbar sein, ob durch eine Selbstanzeige Strafaufhebung eintritt oder nicht. Es darf keinen Wettlauf zwischen Finanzbehörde und Selbstanzeigerstatter um die Erlangung der Strafaufhebung geben.\textsuperscript{657} Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz knüpfte die Sperrwirkung an die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an den „Täter oder seinem Vertreter“\textsuperscript{658}. Bereits vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wurde zum parallelen Sperrtatbestand der Bekanntgabe einer Verfahrenseinleitung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO a.F.) in der Literatur überwiegend davon ausgegangen, dass der Täterbegriff nicht materiell-rechtlich zu verstehen war, sondern auch sonstige Tatbeteiligte umfasste.

Die Gesetzesformulierung bereitete aber bei Personenverschiedenheit von Täter und Steuerpflichtigem (z.B. bei einer GmbH) Probleme. Wenn das vertretungsberechtigte Organ (z.B. der GmbH-Geschäftsführer) Täter war, wird man eine Bekanntgabe an den Täter sprachlich noch bejahen können; bei einem nicht vertretungsberechtigten Mitarbeiter aber nicht (mehr).\textsuperscript{659} Auch um diese Problemlage zu beseitigen („auch für Mitarbeiter gilt, der nicht selbst Adressat der Prüfungsanordnung ist“),\textsuperscript{660} wurde der Sperrtatbestand mit Wirkung zum 1.1.2015 neu formuliert.

Weitergehend wollte der Gesetzgeber den Sperrtatbestand aber auch auf ausgeschiedene Mitarbeiter erstrecken,\textsuperscript{661} für die das bislang umstritten war. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll sich die Einbeziehung ausgeschiedener Mitarbeiter aus der Oder-Verknüpfung der Bekanntgabeadressaten ergeben.\textsuperscript{662} Um aus dem täterbezogenen einen tatbezogenen Sperrtatbestand zu machen, hätte der Gesetzgeber m.E. aber anders formulieren müssen. In Bezug zu nehmen gewesen wäre die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an einen an der Tat Beteiligten und nicht (wie

\begin{footnotesize}
\textsuperscript{655} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 119; Klein, § 371 Rz. 44; Schwarz, § 371 Rz. 64b; Helml, S. 104; wohl auch Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 170; Obenhaus, SbH 2011, 166; Zanziger, DStR 2011, 1397; a.A. Hummann, NJW 2011, 275; Adick, HRRS 2011, 197; Harlo/Olles, NdB 2014, 170.


\textsuperscript{657} BGH, Beschluss vom 20.5.2012 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 – wistra 2010, 304 – NStZ 2010, 642.


\textsuperscript{659} Vgl. Wulf/Talaska, PStR 2011, 175; Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281; Wulf/Kamps, DB 2011, 1711; Spatscheck, DB 2013, 1073; Ruhmannseder, SbBW 2014, 382.

\textsuperscript{660} BT-Drucks. 18/3018, S. 11.

\textsuperscript{661} BT-Drucks. 18/3018, S. 11.

\textsuperscript{662} Vgl. Geuenich, NWB 2015, 29; Hummann, NJW 2015, 113.
\end{footnotesize}
geschehen) die Bekanntgabe gegenüber „dem an der Tat Beteiligten“. Unabhängig davon stellt sich aber ohnehin die Frage, ob ein Erstrecken auf einen ausgeschiedenen Mitarbeiter mit dem Charakter des Sperrtatbestands (auch) als Typisierung der Unfreiwilligkeit vereinbar wäre. Hat der ausgeschiedene Mitarbeiter nicht von der Prüfungsanordnung erfahren, so ist seine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit durchaus honorabel.

Prüfungsanordnungen werden aus Kostengründen in aller Regel mit einfachem Brief bekannt gegeben (§§ 196, 122 AO). Ob insoweit die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO abzustellen ist, ist noch nicht abschließend geklärt. Wenn man wie beim Hinterziehungserfolg Steuerverkürzung auf die rechtliche Wirksamkeit des betreffenden Bescheids (hier der Prüfungsanordnung) abstellt, wäre sie anzuwenden. Wenn man hingegen auf den durch das Eingreifen eines Sperrtatbestands typisierten Ausschluss der Freiwilligkeit abhebt, wäre der tatsächliche Zugang maßgebend. Letztlich dürfte sich es dabei aber mehr um eine rechtstheoretische als um eine praktische Frage handeln. Die Anwendung der Bekanntgabefiktion würde positiv zwar ein legales bis zu zweitägiges Zeitfenster eröffnen, eine wirksame strafauhebende Selbstanzeige erstatten zu können, negativ würden sich aber keine Auswirkungen ergeben. Bestreitet der Bekanntgabeadressat den (tatsächlichen rechtzeitigen) Zugang, so ist es schon für das Besteuerungsverfahren erforderlich, dass die Finanzbehörde ihn nachweist (sie trägt die objektive Feststellungslast). Im Besteuerungsverfahren gelten die allgemeinen Beweisregeln einschließlich Indizienbeweis, im Strafverfahren selbstrendend die Grundsätze der strafprozessualen Beweiswürdigung.

Unter der Geltung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes umfasste die Selbstanzeigensperre in den Fällen der § 371 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 AO die gesamte Steuerart, auch wenn nur „eine der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten“ (Nr. 1) bzw. für „eine der Steuerstraftaten“ (Nr. 2) vom Sperrtatbestand erfasst war. Die Sperre eines Teilbereichs (§ 371 Abs. 1 AO) „infizierte“ also gewissermaßen alle übrigen Zeiträume derselben Steuerart. Das AO-

664 vgl. Franzen/Gast/Jœcks, § 371 Rz. 131; Rübenstahl, Wil 2014, 190.
666 So z.B. auch Helml, S. 109.
667 Str., vgl. z.B. Mack, Stbg 2011, 162.
668 Str., vgl. z.B. Tüpker/Kruse, § 122 Rz. 58.
Änderungsgesetz sieht dementgegen eine Beschränkung des Sperrtatbestands auf die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Veranlagungszeiträume vor. Zudem enthält der neu eingefügte § 371 Abs. 2 Satz 2 AO den Hinweis, dass Selbstanzeigen für andere Veranlagungszeiträume weiter möglich sind, wenn diese außerhalb des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer Außenprüfung bzw. sonstigen steuerlichen Prüfung liegen. Im Ergebnis wird eine strafbefreiende Selbstanzeige wieder für die Zeiträume möglich, die nicht von der Außenprüfung umfasst sind.\textsuperscript{671}

Auf der Grundlage einer weiten Auslegung der Sperrtatbestände\textsuperscript{672} lässt sich die zum Sperrtatbestand „Erscheinen zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit“ (§ 371 Abs. 2 Nr.1. lit. c 2. Fall AO a.F.) ergangene Rspr., dass sich die Sperrwirkung ggf. auch auf Taten erstreckt, die mit der verfolgten in einem sachlichen Zusammenhang stehen,\textsuperscript{673} zwar grundsätzlich auf andere Sperrtatbestände übertragen.\textsuperscript{674} Angesichts der durch das AO-Änderungsgesetz angeordneten Beschränkung der außenprüfungsbezogenen Sperrtatbestände kann das allerdings hier seit dem 1.1.2015 nicht mehr gelten.\textsuperscript{675}

\textbf{b. Die Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens an den an der Tat Beteiligten oder seinen Vertreter (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO)}

Das Strafverfahren ist eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Straftat strafrechtlich vorzugehen (§ 397 Abs. 1 AO). Dies gilt für die Einleitung von Bußgeldverfahren entsprechend (§ 410 Abs. 1 Nr. 6 AO).

Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO wird nicht durch die bloße Verfahrenseinleitung, sondern erst durch deren \textbf{Bekanntgabe} ausgelöst.

Nach der vor dem Inkrafttreten des AO-Änderungsgesetzes geltenden Gesetzeslage knüpfte die Sperrwirkung an die Bekanntgabe an den Täter oder seinen Vertreter an. Bereits zu dieser Gesetzeslage ging die h.Lit.\textsuperscript{676} davon aus, dass der Täter nicht i.S.d. materiell-rechtlichen Täterbegriffs zu verstehen war. Die Gesetzesänderung, die nunmehr den an der Tat Beteiligten oder seinen

\textsuperscript{671} BT-Drs. 18/3018, S. 11.
\textsuperscript{672} Vgl. Kohler, NWB 2010, 2211.
\textsuperscript{675} So auch Buse, DB 2015, 89.
\textsuperscript{676} Vgl. Kohlmann, § 370 Rz. 177; Franzén/Gast/Joecks, 5. Aufl., § 371 Rz. 177; Klein, § 371 Rz. 41; Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 175; Rolletschke, Rz. 609; a.a. Franzén/Gast/Joecks, 7. Aufl., § 371 Rz. 177.
Vertreter in Bezug nimmt, führt somit zu keiner Änderung der Rechtslage, obwohl der Gesetzgeber\textsuperscript{677} dies erklärtermaßen annimmt.

Die nicht formgebundene\textsuperscript{678} Bekanntgabe erfordert eine \textbf{amtliche Mitteilung} an den Beschuldigten oder einen Vertreter, dass strafrechtliche Ermittlungen gegen den Beschuldigten durchgeführt werden.\textsuperscript{679} Ein Dritter (Vertreter) muss keine ausdrückliche Vollmacht zur Entgegennahme von Verfahrenseinleitungen besitzen.\textsuperscript{680} Nach h.M.\textsuperscript{681} reicht es aus, dass der Dritte so in die Sphäre des Beschuldigten eingegliedert ist, dass grundsätzlich mit einer Weitergabe der Mitteilung gerechnet werden kann. Keine Bekanntgabe liegt hingegen vor, wenn der Beschuldigte lediglich inoffiziell Kenntnis von der Verfahrenseinleitung erlangt.\textsuperscript{682}

Dem Beschuldigten ist die Tatsache der Einleitung mit Beschreibung der Tat mitzuteilen (§ 397 Abs. 3 AO). Als Minimum muss diese Mitteilung enthalten, \textit{welche Steuern für welchen Besteuerungszeitraum} zu \textit{welchem Zeitpunkt} durch \textit{welche Handlung} hinterzogen worden sein sollen.\textsuperscript{683} Floskelhaften Einleitungen (z.B. „wegen Verstoßes gegen AO“, „in nicht rechtsverjährter Zeit“) wird man allenfalls dann Sperrwirkung zubilligen können, wenn sich die Reichweite des Strafverfolgungswillens aus dem Sachzusammenhang unter Hinzuziehung des Akteninhalts ergibt.\textsuperscript{684}

Vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes beschränkte sich die Sperrwirkung ausweislich des Gesetzeswortlauts auf die in der Verfahrenseinleitung benannte Tat. Infolge einer engen Auslegung der Sperrtatbestände\textsuperscript{685} wurde vereinzelt\textsuperscript{686} einschränkend auf den Inhalt der Mitteilung selbst abgehoben. Der BGH\textsuperscript{687} hielt hingegen die jeweilige Tathandlung i.S.d. § 370 AO für maßgebend, wobei er allerdings offenließ, was bei taeinheitlich begangenen Steuerhinterziehungen gelten sollte. Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz nimmt jedoch gar nicht mehr die Tat in Bezug. Der Anknüpfungspunkt der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO ergibt sich vielmehr aus dem Satzanfang der Vorschrift „\textit{eine der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten}“. Hierunter ist die jeweilige Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungszeit-

\begin{itemize}
\item \textsuperscript{677} BT-Drucks. 18/3018, S. 11.
\item \textsuperscript{678} Vgl. Klein, § 371 Rz. 55; MüKo, § 371 Rz. 194; Röllsche, Rz. 603.
\item \textsuperscript{680} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 178; Klein, § 371 Rz. 557.
\item \textsuperscript{681} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 189.
\item \textsuperscript{682} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 166; Helml, S. 112.
\item \textsuperscript{683} Siehe Nr. 26 Abs. 2 ASBV (St).
\item \textsuperscript{685} BGH, Beschluss vom 5.4.2000 – 5 StR 226/99, wistra 2000, 219 = NSz 2000, 427.
\item \textsuperscript{686} Vgl. Stahl, Rz. 305; Franzen/Gast/Samson, § 371 Rz. 107.
raums zu verstehen. Soweit das AO-Änderungsgesetz bei den eine Außenprüfung betreffenden Sperrtatbeständen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO) Einschränkungen der Sperrwirkung vornimmt, schlägt dies auf den insoweit unverändert gebliebenen § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO nicht durch. Es bleibt deshalb wegen der Infektionswirkung der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO bei einer Sperrwirkung für sämtliche Veranlagungszeiträume einer Steuerart. Ob bei einer weiten Auslegung der Sperrtatbestände die Sachzusammenhangsrspr. auf den Sperrtatbestand Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung zu übertragen ist, ist weiterhin ungeklärt. Aus den in § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO kodifizierten Beschränkungen der Sperrwirkung lässt sich insoweit nichts ableiten.

Mit der Gesetzesneufassung wollte der Gesetzgeber auch bei diesem Sperrgrund erreichen, dass die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung an einen Tatbeteiligten eine Selbstanziegesperre für alle Tatbeteiligten nach sich zieht. Insoweit gilt das zur Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung Ausgeführte; m.E. wäre „einem“ an der Tat Beteiligten zu formulieren gewesen.

Da die Sperrwirkung die Tatbeteiligten erfasst, denen bzw. deren Vertretern die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben worden ist, ist es unerheblich, ob sich im Laufe des Ermittlungsverfahrens für den Beschuldigten eine andere Beteiligungsform ergibt, als die in der Bekanntgabe zunächst Mitgeteilte. Wegen der Gleichsetzung der Bekanntgabe von Straf- und Bußgeldverfahren ist auch die zutreffende Beurteilung der Tat in der Einleitungsverfügung unerheblich.

Ausnahmsweise entfaltet die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung dann keine Rechtswirkung, wenn ein Anfangsverdacht (§ 152 Abs. 2 StPO) von vornherein ausgeschlossen war. Ange- sichts des für die Einleitungsbehörde bestehenden (weiten) Beurteilungsspielraums dürfte es sich hierbei um Fälle handeln, in denen Rechtsgründe einer Einleitung entgegenstanden, z.B. dass bereits Strafverfolgungsverjährung (§ 78 Abs. 1 Satz 1 StGB) eingetreten war.

688 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 21.
692 So auch Buse, DB 2015, 89.
693 BT-Drucks. 18/3018, S. 11.
696 Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 178; MiKo, § 371 Rz. 203.
697 Vgl. Röllschke/Kemper, § 371 Rz. 61.
699 BFH, Urteil vom 29.4.2008 – VIII R 506, BFHE 222, 1 = BStBl II 2008, 844 (zu § 239 AO); Schwarz, § 371 Rz. 15; Röllschke, Rz. 610.
c. Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO)


Amtsträger der Finanzbehörde i.S.d. § 7 AO sind Außenprüfer (§§ 193 ff. AO), Fahndungsprüfer (§ 208 Abs. 1 Satz 1, Nr. 2, Nr. 3, Abs. 2 Nr. 1 AO) sowie Veranlagungsbeamte, die einen konkreten Prüfungsauftrag ausführen (betriebsnahe Veranlagung). Keine Amtsträger der Finanzverwaltung sind dagegen Bedienstete der Arbeitsverwaltung, Sozialversicherungsprüfer oder Staatsanwälte selbst wenn sie aufgrund eines Amtshilfeersuchens der Finanzbehörde tätig werden.

Steuerliche Prüfungen sind zunächst Betriebsprüfungen, Umsatzsteuersonderprüfungen oder Lohnsteueraußenprüfungen. Sog. Richtsatzprüfungen stellen nur dann eine steuerliche Prüfung dar, wenn sie zugleich mit einer Betriebsprüfung verbunden sind (§§ 37, 38 BpO). Fahndungsprüfungen sind nur im Fall isolierter Fiskalermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 AO) steuerliche Prüfungen.

Umsatzsteuernachschauen (§ 27b UStG) und Lohnsteuernachschauen (§ 42g EStG) zählten vor Inkrafttreten des AO-Änderungsgesetzes nach h.M. zu den steuerlichen Prüfungen i.S.d. §§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO. Da die nunmehr erfolgte Kodifizierung in § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO jedoch von § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO abweichende Voraussetzungen bzw. Rechtsfolgen formuliert, fallen Nachschauen künftig aus dem allgemeinen prüfungsbezogenen Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO heraus.

700 Vgl. BT-Drucks. 17/4182, S. 5.
701 Vgl. Klein, § 371 Rz. 36; Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 36; Tipke/Kruse, vor § 193 Rz. 14.
702 Vgl. Klein, § 371 Rz. 36; Stahl, Rz. 213.
703 Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 122; MüKo, § 371 Rz. 152; Klein, § 371 Rz. 36; von Briel, SAM 2006, 42.
706 Vgl. Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 42b; Hübschmann/Hepp/Spiteler, § 371 Rz. 148.
707 Vgl. BGH, Beschluss vom 17.3.2009 – 1 SR 479/08, BGHSt 53, 210 = wrsta 2009, 312 (für § 27b UStG); BayObLG, Beschluss vom 17.9.1986 – RReg 4 St 155/86, BayObLGSt 1986, 97 = wrsta 1987, 77; OLG Celle wrsta 2000, 277; Klein, § 371 Rz. 50, 57; MüKo, § 371 Rz. 164 (für §§ 27b UStG, 210 AO); Sö Koschyk, BT-Drucks. 17/14821, S. 20 (für § 42g EStG); Roth PSR 2013, 180 (für § 42g EStG); Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 230, 232a ff.; Beyna/Roth, USStB 2010, 310 (für § 27b UStG); a.A. von Briel, SAM 2006, 42 (für § 27b UStG); Dülfer, NWB 2013, 3210 (für § 42g EStG).
Vor Inkrafttreten des AO-Änderungsgesetzes ging der BGH\textsuperscript{708} weiter davon aus, dass auch eine **Innenrevisionsprüfung der OFD** den Sperrtatbestand auslöst. Da der Sperrtatbestand jetzt aber eine Beschränkung der Sperrwirkung auf den „Umfang der Außenprüfung“ enthält, wird man die BGH-Auslegung künftig in Frage stellen müssen. Eine Innenrevisionsprüfung lässt sich weder sprachlich noch rechtssystematisch unter den Begriff der Außenprüfung fassen; dort geht es nicht um die Überprüfung der Korrektheit der Erklärungen von Steuerpflichtigen, sondern um die rechtmäßige Sachwaltung von Bediensteten der Finanzbehörde.

Keine steuerlichen Prüfungen sind **Liquiditätsprüfungen** der Vollstreckungsstellen.\textsuperscript{709} Sie dienen lediglich dazu, die Zahlungsfähigkeit eines Vollstreckungsschuldners zu erheben, nicht aber der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen.\textsuperscript{710}

Ein Amtsträger der Finanzverwaltung ist zur Prüfung erschienen, wenn er das Betriebs- oder Wohngrundstück mit Prüfungsabsicht betritt (**Fußmattentheorie**).\textsuperscript{711} Deshalb reichen weder das Erscheinen zur Abstimmung des Prüfungstermins noch die Vornahme bloßer Scheinhandlungen.\textsuperscript{712} Findet die Prüfung nicht in dem Betrieb des Steuerpflichtigen, sondern vereinbarungsge- mäß in den Räumen des Steuerberaters statt, tritt die Sperrwirkung mit Erscheinen des Prüfers beim Steuerberater ein.\textsuperscript{713} Wird die Prüfung in den Räumlichkeiten des Finanzamts (an Amtsstelle) durchgeführt (§ 200 Abs. 2 Satz 1 3. Fall AO), so wird ein Erscheinen zu Prüfungszwecken vereinzelt\textsuperscript{714} angezweifelt. Zum spiegelbildlichen Sperrtatbestand des § 7 Satz 1 Nr. 1 StraBEG hat der BFH\textsuperscript{715} allerdings nicht beanstandet, dass das Instanzgericht das Erscheinen zur Prüfung nicht lokal, sondern personenbezogen verstanden hat. Der BFH konnte dahinstehen lassen, ob das Erscheinen des Steuerpflichtigen mit den angeforderten Unterlagen an Amtsstelle ausgereicht hätte. M.E. ist insoweit restriktiv auf die Aufnahme des Aktenstudiums durch den Betriebsprüfer abzustellen,\textsuperscript{716} unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Prüfungsunterlagen dem Prüfer persönlich überreicht oder sie auf dem Postweg übermittelt.\textsuperscript{717}

\textsuperscript{708} Vgl. BGH, Beschluss vom 20.1.2010 – 1 StR 634/09, wistra 2010, 152.

\textsuperscript{709} Vgl. Spatscheck, DB 2013, 1073.

\textsuperscript{710} Vgl. BayObLG, Beschluss vom 17.9.1986 – RReg 4 St 155/86, wistra 1987, 77; Stahl, Rz. 225; Mößbauer, StR 1999, 225; Spatscheck, DB 2013, 1073.


\textsuperscript{712} Vgl. MüKo, § 371 Rz. 171 f.; Stahl, Rz. 223; Gullen, Rz. 283; Helml, S. 117; Burkhard, wistra 1998, 216.

\textsuperscript{713} Vgl. Franzen/Gast/Joeccks, § 371 Rz. 144; MüKo, § 371 Rz. 157, Stahl, Rz. 218.

\textsuperscript{714} Vgl. MüKo, § 371 Rz. 158; Stahl, Rz. 217; Streck/Spatscheck, Rz. 257; a.A. Franzen/Gast/Joeccks, § 371 Rz. 145; Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 38; Simon/Nögelberg, S. 190 (sohald der Steuerpflichtige mit seinen Unterlagen das Dienstzimmer des Prüfers betritt).

\textsuperscript{715} Vgl. BFH, Urteil vom 9.3.2010 – VIII R 5007, BFHE 228, 400 = BSBI II 2010, 709 = wistra 2010, 313.

\textsuperscript{716} So auch BFH, Urteil vom 24.4.2003 – VII R 3802, BFHE/NV 2003, 1237; Tipke/Kruse, § 171 Rz. 37 (zu § 171 Abs. 4 Satz 1 AO).

\textsuperscript{717} a.A. Stahl, Rz. 217 (jedenfalls bei Übermittlung per Post erscheint niemand bei niemandem).
Vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes stellte die h.M.\textsuperscript{718} man für die Reichweite der Sperrwirkung auf den \textit{Inhalt der Prüfungsanordnung} ab. Während der Geltung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes galt für sämtliche Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 AO die sog. Infektionstheorie,\textsuperscript{719} wonach sich die Selbstanzeigensperre auf alle \textit{Veranlagungszeiträume derselben Steuerart} erstreckt(e). Für das Erscheinen zur steuerlichen Prüfung gilt seit dem 1.1.2015 wieder die vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes gültige Rechtslage.

d. Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. d AO)

Der bisherige Sperrtatbestand § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO a.F., der sowohl für das Erscheinen zur steuerlichen als auch für das Erscheinen zur strafrechtlichen Prüfung galt, wird durch das AO-Änderungsgesetz in zwei Sperrtatbestände aufgeteilt. Nach dem erklärt Willen des Gesetzgebers sollte es sich hierbei nur um eine redaktionelle Anpassung handeln, deren Hintergrund die unterschiedliche Reichweite der Sperrwirkung ist.\textsuperscript{720}

Dennoch enthält der neue Sperrtatbestand Erscheinen zur Ermittlung von Steuerstraftaten eine sprachliche Erweiterung. Der erschienene Amtsträger muss nicht (mehr) einer Finanzbehörde angehören. Ob der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des Sperrgrunds erweitern wollte, wie in der Sachverständigenanhörung thematisiert,\textsuperscript{721} erscheint angesichts der Gesetzesmaterialien („\textit{redaktionellen Änderung mit der Einführung des § 371 Absatz 2 Satz 2 AO}“) eher fraglich; dies ändert aber nichts am eindeutigen Gesetzeswortlaut.\textsuperscript{722}

Amtsträger i.S.d. Vorschrift ist auch ein Beamter oder Richter (§§ 11 Abs. 1 Nr. 2 lit. a StGB, 369 Abs. 2 AO), \textit{also auch} ein \textit{Staatsanwalt} oder \textit{Polizeibeamter},\textsuperscript{723} ein Beamter der Arbeitsverwaltung oder ein Sozialversicherungsprüfer. Amtsträger der Arbeitsverwaltung oder Sozialversicherung werden jedoch mangels Ermittlungszuständigkeit selbst dann nicht zur Ermittlung einer Steuerstraftat-/ordnungswidrigkeit tätig, wenn sie in einer Bekämpfungsstelle gegen illegale


\textsuperscript{720} BT-Drucks. 18/3018, S. 11; vgl. auch Zipfel/Holzner, BB 2014, 2459; Rubenstein, WD 2014, 190; Bülte, ZWF 2015, 52.

\textsuperscript{721} Hermann, Deutscher Bundestag Finanzausschuss Prot. 18/25, S. 82.

\textsuperscript{722} A.A. Hunsmann, NI 2015, 113.

\textsuperscript{723} Geuenich, NWB 2015, 29.
Beschäftigung arbeiten. Bei Staatsanwälten und Polizisten wird sich der Ermittlungswille hingegen selbst dann auch auf die Lohnsteuerhinterziehung erstrecken, wenn ein Ermittlungsverfahren lediglich wegen Nichtabführung von Sozialversicherungsleistungen (§ 266a StGB) geführt wird; beide Tatbestände stehen in einem untrennbaren Zusammenhang.

In der Praxis wird der Sperrtatbestand aber nach wie vor im Wesentlichen Fahndungsprüfer betreffen, die in Erfüllung ihrer strafrechtlichen Aufgabenzuweisung vor Ort erscheinen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Ein Erscheinen im Rahmen isolierter Fiskalermittlungen (§§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 AO) reicht insoweit nicht aus.\footnote{\ref{2720}}

Einem Erscheinen des Amtsträgers zur Ermittlung von Steuerstrafen oder Steuerordnungswidrigkeiten liegt keine formelle Prüfungsanordnung zu Grunde, sodass sich die Reichweite des Sperrtatbestandes (welche Steuerart, welche Besteuerungszeiträume?) zunächst nach dem erkennbaren\footnote{\ref{2725}} Ermittlungswillen des Amtsträgers bestimmt. Indiziell wirkt insoweit der interne Prüfungsauftrag, ggf. der Einleitungsvermerk.\footnote{\ref{2726}}

Die Sperrwirkung umfasst seit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes sämtliche Steuerhinterziehungen anderer Veranlagungszeiträume derselben Steuerart (Infektionswirkung). Das AO-Änderungsgesetz macht hiervon – anders als bei den mit einer steuerlichen Außenprüfung in Zusammenhang stehenden Sperrtatbeständen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO) – keine Ausnahme. Auch aus den Gesetzesmaterialien\footnote{\ref{2727}} ergibt sich nicht anderes.

Weitergehend ist beim Sperrgrund Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten die Sachzusammenhangsrprüfung anzuwenden, die gerade zu dem Sperrtatbestand (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c 2. Fall AO) a.F. ergangen ist.\footnote{\ref{2728}}

d. Das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuernachschau, einer Lohnsteuernachschau oder einer anderen Nachschau (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO)

Ob Umsatz- und Lohnsteuernachschauen (§§ 27b UStG, 42g EStG) als steuerliche Prüfungen i.S.d. §§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO zu verstehen sind, wurde vor Inkrafttreten des AO-Änderungsgesetzes in der Literatur vereinzelt angezweifelt (s. o.); Entsprechendes galt für die betriebsnahe Veranlagungen. Mit der Regelung im AO-Änderungsgesetz wollte der Gesetzgeber

\begin{itemize}
\item \footnote{\ref{2720} Vgl. Stahl, Rz. 234.}
\item \footnote{\ref{2725} Vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2007 – X R 31/06, BStBl II 2008, 344 (für § 7 Satz 1 Nr. 1a StraBEG).}
\item \footnote{\ref{2726} Vgl. OLG Celle, Beschluss vom 27.3.2000 – 2 Ws 33/00, wistra 2000, 277; Klein, § 371 Rz. 42; MuKo, § 371 Rz. 182 f.; Stahl, Rz. 267, 270.}
\item \footnote{\ref{2727} BT-Drucks. 18/3018, S. 11.}
\end{itemize}
zwar lediglich eine gesetzliche Klarstellung vornehmen,\textsuperscript{729} auch wenn die Gesetzesmaterialien\textsuperscript{730} das etwas unscharf als „gesetzliche Festlegung“ bezeichnen. Da der Gesetzgeber jedoch von § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO abweichende Voraussetzungen bzw. Rechtsfolgen formulierte, stellt § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. d AO einen \textit{eigenständigen Sperrtatbestand} dar.

Unter den Begriff der Nachschau fallen zunächst die in der Vorschrift genannten Umsatzsteuer- und Lohnsteuer nachschauen (§§ 27b UStG, 42g EStG). Daneben umfasst der Sperrtatbestand ausdrücklich sonstige steuerliche Nachschauen, ohne die im Gesetz selbst oder zumindest in den Gesetzesmaterialien\textsuperscript{731} näher zu umreißen. Ohne weiteres kann hierunter die (Verbrauchsteuer-)Nachschau-Vorschrift des § 210 Abs. 1 AO subsumiert werden.\textsuperscript{732}

\textbf{Betriebsnahe Veranlagungen} wird man nicht hierunter fassen können. Sie stellen zwar wie Nachschauen punktuelle Sachverhaltsaufklärungen beim Steuerpflichtigen selbst dar (s. Nr. 2 AEAO zu § 85); sie sind aber im Allgemeinen keine Außenprüfung\textsuperscript{733} und weder im Gesetz als Nachschau bezeichnet (anders als die Nachschauen gem. §§ 27b UStG, 42g EStG, 210 AO) noch erfüllen sie die in den genannten Vorschriften kodifizierten formellen Voraussetzungen.

Über das bloße Prüfererscheinen hinaus setzt der neue Sperrtatbestand voraus, dass sich der Amtsträger auch ausgewiesen hat. Hierbei wird man wohl auf die Definition des § 198 AO (\textit{Ausweispflicht}) zurückgreifen können.\textsuperscript{734}

Möglicherweise hat der Gesetzgeber dabei jedoch nicht im Blick gehabt, dass sich gerade Umsatzsteuernachschauen ggf. darauf beschränken, dass ein Amtsträger lediglich nachschaut, ob es sich bei einer Neuanmeldung um eine bloße Briefkastenfirma handelt, oder ob ein Firmengelände vorhanden ist. Solche Nachschauen wirken künftig nicht mehr selbstanzeigesperrend. Die Voraussetzungen des neuen Sperrtatbestands liegen mangels Ausweises nicht vor. Wegen der eigenständigen Kodifizierung des Sperrtatbestands Nachschau wird man insoweit auch nicht auf den allgemeinen Sperrtatbestand des Prüfererscheinens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO) zurückgreifen können.

Der Sperrtatbestand enthält anders als die beiden anderen mit Außenprüfungen in Zusammenhang stehenden Sperrtatbestände (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. c AO) keine Beschränkung auf den Prüfungsumfang, sodass infolge der allgemeinen Infektionswirkung der Sperrtatbestände des

\textsuperscript{729}So auch Hübner, NWB 2014, 2985.
\textsuperscript{730}BT-Drucks. 18/3018, S. 11.
\textsuperscript{731}BT-Drucks. 18/3018, S. 11 f.
\textsuperscript{732}So auch Spatscheck/Bertrand, ZWH 2015, 89.
\textsuperscript{733}Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 6.7.1999 – VIII R 17/97, BFHE 189, 302 (zu § 171 Abs. 4 AO).
\textsuperscript{734}Erb/Erdei, NZWiSt 2014, 327.
§ 371 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 AO die gesamte Steuerart gesperrt ist.\textsuperscript{735} Damit entfaltet eine Umsatzsteuernachschauperrwirkung für sämtliche Veranlagungszeiträume; hieran ändert die in § 371 Abs. 2a Satz 1 AO für Umsatzsteuervoranmeldungen eingeführte Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot nichts; ihre Wirkung beschränkt sich auf § 371 Abs. 1 AO.

Noch weitreichendere Konsequenzen hat die Infektionswirkung des Sperrtatbestands bei Lohnsteuernachschauren. Wenn man den zur Definition der Steuerart angestellten Restriktionsüberlegungen nicht folgt, entfaltet eine Lohnsteuernachschau nicht nur für die Lohnsteuer, sondern für die Einkommensteuer insgesamt (sowie ihre sonstigen Erhebungsformen wie Kapitalertragsteuer, § 44 EStG) Sperrwirkung.\textsuperscript{736}

e. Die Entdeckung der Tat bei Kenntnis oder fahrlässiger Unkenntnis des Beschuldigten um die Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO)

Da es sich bei der Tatentdeckung um einen selbständigen Sperrtatbestand handelt, ist die bislang h.M.\textsuperscript{737} davon ausgegangen, dass die Tatentdeckung nicht mit dem bloßen Schöpfen eines Anfangsverdachts i.S.d. § 152 Abs. 2 StPO gleichgesetzt werden kann. Für erforderlich gehalten wurde eine gesteigerte Verdachtsform i.S. eines hinreichenden Tatverdachts gem. §§ 170 Abs. 1, 203 StPO. Damit musste aber nicht nur in objektiver Hinsicht der Tatbestand einer Steuerhinterziehung – wenn auch nicht in allen Einzelheiten wie dem betragsmäßigen Umfang – festgestellt worden sein.\textsuperscript{738} Der Entdecker musste auch zur subjektiven Tatseite „so viel wahrgenommen haben, dass eine Verurteilung wahrscheinlich ist“.\textsuperscript{739}

Mit dem BGH-Selbstanzeigebeschluss\textsuperscript{740} wurde dieser Überlegung die Grundlage entzogen. Ausgangspunkt des BGH ist, dass das Tatbestandsmerkmal Tatentdeckung von der Frage der strafprozessualen Verdachtsstufen zu trennen ist. Erforderlich sei auch nach bisheriger BGH-Rspr.,\textsuperscript{741} dass „bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist“.\textsuperscript{742} Bei bloß vorläufiger Bewertung müsse der verdächtige Sachverhalt rechtlich ge- eignet sein, eine Verurteilung zu rechtfertigen. Dabei dürften an die Wahrscheinlichkeitsprognose

\textsuperscript{735} So auch Spatscheck/Bertrand, ZWH 2015, 89.
\textsuperscript{736} So bereits Roth, PSR 2013, 180; Madauß, NZWStR 2013, 424 (zu § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO): zur Lohnsteuernachschau nunmehr aA Joecks, DStR 2014, 226; Breyer, NWB 2015, 769; krit. auch Hunmann, NJW 2015, 113.
\textsuperscript{738} Vgl. Stahl, Rz. 336.
\textsuperscript{739} Vgl. BGH, Urteil vom 24.10.1984 – 4 StR 315/84, StV 1985, 324; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.6.2006 – 1 K 2590/95, EFG 2007, 1312.
\textsuperscript{740} BGH, Beschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 = wistra 2010, 304.
\textsuperscript{742} Vgl. BFH, Urteil vom 26.11.2008 – X R 2007, BFHE 223, 330 = BSbI II 2009, 388 = wistra 2009, 201; Kohlmann, § 371 Rz. 203; Franzen/Gast/Joecs, § 371 Rz. 186; Klein, § 371 Rz. 60; MiKo, § 371 Rz. 212.
aufgrund der noch schmalen Tatsachenbasis keine hohen Anforderungen gestellt werden. Nicht erforderlich sei, dass bereits auf vorsätzliches Handeln geschlossen werden kann. Entdeckt sein müsse die Tat und nicht der Täter.\textsuperscript{743} Die Tat sei jedenfalls nach Abgleich mit der Steuerakte entdeckt; zuvor schon bei \textbf{Aussagen von nahestehenden Zeugen} oder bei \textbf{Verschleierungshandlungen}.

Als Tatentdecker kommen Amtsträger der Finanzbehörde (§ 6 AO), aber auch Polizeibeamte, Staatsanwälte oder Richter (§ 116 AO) in Betracht.\textsuperscript{744} Bei der Kenntnisnahme durch Privatpersonen nimmt die h.M.\textsuperscript{745} eine Tatentdeckung nur dann an, wenn damit zu rechnen ist, dass die Kenntnis an die zuständigen Behörden weitergegeben wird. Dies ist bei \textbf{Privatpersonen} aus dem Vertrauenskreis des Täters im Grundsatz genauso ausgeschlossen\textsuperscript{746} (anders aber kein Vertrauensverhältnis mehr besteht, z.B. bei laufendem Ehescheidungsverfahren) wie bei anderen Tatbeteiligten.\textsuperscript{747}

Wurde die Tat objektiv noch nicht entdeckt, so schließt die bloße irrtümliche Annahme der Tatentdeckung die Selbstanzeige nicht aus.\textsuperscript{748}


Bleibt zweifelhaft, ob der Täter von der Tatentdeckung Kenntnis gehabt haben konnte, greift der Grundsatz „in dubio pro reo“ zugunsten des sich Selbstangeziehenden.\textsuperscript{750}

Nach bisherigem Rechtsverständnis bezieht sich die Tatentdeckung auf die jeweilige Tathandlung,\textsuperscript{751} wobei der BGH ausdrücklich offen ließ, was bei tateinheitlich begangenen Steuerhinter-

\textsuperscript{743} Vgl. Helml, S. 121.
\textsuperscript{744} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 192; Klein, § 371 Rz. 66; MüKo, § 371 Rz. 223; Kühn/von Wedelstädt, § 371 Rz. 23.
\textsuperscript{745} Vgl. BGH, Urteil vom 27.4.1988 – 3 StR 55/88, wistra 1988, 308; Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 193; Kohlmann, § 371 Rz. 211; a.A. Helml, S. 122 (nicht Personen i.S.d. § 258 Abs. 6 StGB).
\textsuperscript{747} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 214; MüKo, § 371 Rz. 224.
\textsuperscript{748} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 234; Klein, § 371 Rz. 69; MüKo, § 371 Rz. 227.
\textsuperscript{749} AG Kiel, Urteil vom 27.8.2014 – 48 La 545 Js 46477/13 (1/14), juris.
\textsuperscript{750} Vgl. Blumers, wistra 1985, 85.
ziehungen gelten sollte. Infolge der durch das Schwarzbekämpfungsgeldgesetz eingeführte Infektionswirkung der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 AO erstreckt sich Sperrwirkung auch auf andere Veranlagungszeiträume derselben Steuerart.\footnote{752} Durch das AO-Änderungsgesetz traten insoweit keine Änderungen ein.

Trotz der im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses\footnote{753} gestellten Frage, ob die im Regierungsentwurf nicht vorgesehene Erweiterung auf den an der Tat Beteiligten ein redaktionelles Versehen darstellt, erfolgte insoweit keine Anpassung des Gesetzestextes. Weiterhin ist nur der \textbf{Täter} genannt. Dies ist m.E. jedoch unerheblich. Wird die (Teilnahme-)Tat eines Tätbeteiligten entdeckt, so tritt für ihn (unter der Voraussetzung der Kenntnis um die Tatentdeckung) eine Selbstanzeigensperre ein.\footnote{754} Ob der Gesetzgeber mit der Änderung der Sperrtatbestände § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a, lit. b AO allerdings eine Sperrwirkung für Dritte in dem Sinne kodifiziert hat, dass bei Entdeckung der Haupttat gleichzeitig die Beihilfetat des Gehilfen (bzw. die Anstiftungshandlung des Anstifters) entdeckt und damit für diese Teilnehmer eine Selbstanzeige gesperrt ist, erscheint angesichts des Gesetzeswortlauts jedoch fraglich (s. o.).

Ungeklärt ist die Übertragung der Sachzusammenhangsrspr.,\footnote{755} wonach sich die Sperrwirkung auch die Steuerhinterziehungen erstreckt, die in einem engen sächlichen oder zeitlichen Zusammenhang mit dem Verfahrensgegenstand des Ermittlungsverfahrens stehen.

\section*{f. Die Steuerverkürzung oder Steuervorteilserlangung übersteigt je Tat einen Betrag von 25.000 € (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO)}

Die im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes eingeführte Betragsgrenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO (50.000 EUR) orientierte sich nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers\footnote{756} zwar an der BGH-Rspr. zum großen Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.\footnote{757} Mit dem AO-Änderungsgesetz setzte der Gesetzgeber die Betragsgrenze aber auf 25.000 € herab und löste den zuvor betonten Konnex wieder auf. In Abkehr von der Gesetzesvorgängerfassung will man

\begin{footnotes}
\footnotetext[753]{Schwab, Deutscher Bundestag Finanzausschuss Prot. 18/25, S. 22.}
\footnotetext[754]{Wie hier wohl Jcecks, DStR 2014, 2261; a.A. Buse, DB 2015, 89.}
\footnotetext[756]{Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 20.}
\footnotetext[757]{vom 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 = wistra 2009, 107.}
\end{footnotes}
„nicht nur besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung dem Anwendungsbereich des § 398a AO unterwerfen, sondern alle Fälle mit einem Hinterziehungsvolumen ab 25.000 Euro“.

Problemfelder sind – wie bei der Frage der verlängerten Strafverfolgungsverjährung – die Fälle, in denen der Taterfolg (§ 370 Abs. 1, Abs. 4 AO) und der für die Strafzumessung letztlich relevante Steuerschaden (§ 46 Abs. 2 Satz 2 StGB) auseinanderfallen (Kompensationsverbotsfälle, Steuerverkürzungen auf Zeit, Steuervorteilerlangung, ggf. Steueranrechnungsfälle).

M.E. wäre es konsequent, nicht auf den nominellen Taterfolg, sondern auf den für die Strafzumessung maßgebenden Steuerschaden abzustellen. Schließlich ergeben sich die dargestellten Verwerfungen auch nur dadurch, dass der Gesetzgeber in den §§ 376 Abs. 1, 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO Strafzumessungsgesichtspunkte i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO systemwidrig zu echten Tatbestandsmerkmalen erhoben hat. Bei einer anderen Betrachtung würde sich zudem die etwas merkwürdige Folge ergeben, dass die Betreffenden durch das Eingreifen der Selbstanzeigensperre des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO nur über das Verfahren nach § 398a AO faktisch straffrei werden könnten. Verweigerten die Betreffenden die Zuschlagszahlung i.S.d. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO, würde das im Zweifel entweder zu einer Einstellung gegen Zahlung einer Geldauflage (§ 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO) oder zum Erlass eines Strafbefehls (§§ 400 AO, 407 StPO) führen. Wegen der Strafzumessungsrelevanz der o.g. Umstände würde sich aber ggf. nur eine sehr geringe Geldauflage oder Geldstrafe ergeben. In der Praxis scheint sich jedoch die auf den Nominalbetrag abstellende Sicht durchzusetzen.

Ob die materiell-rechtlichen Konkurrenzverhältnisse für die Benennung des Schwellenwerts zu berücksichtigen sind, hängt entscheidend vom „Tat“-Verständnis der Vorschrift ab. Ist insoweit der materiell-rechtliche Tatbegriff maßgebend, so würde bei tateinheitlicher Begehung eine Addition der jeweiligen Hinterziehungsbeträge erfolgen; bei Maßgeblichkeit der jeweiligen Steuererklärung würde nicht addiert werden. Da der BGH die Streitfrage ohne weitergehende inhaltliche Auseinandersetzung im Sinne der erstgenannten Ansicht entschieden hat, ist die Frage für die Praxis geklärt; dies, obwohl die Gesetzgebungsgeschichte entscheidend für die Ge-
genansicht spricht. Nach den Materialien des Schwarbgeldbekämpfungsgesetzes soll der Sperrtätbestand „pro Tat, das heiße pro Steuerart und pro Veranlagungszeitraum“ gelten. „In § 371 Absatz 2 Nummer 3 (werde) ... erstmals eine Betragsgrenze gesetzlich geregelt, die bestimmt, ab welchem Hinterziehungsbetrag pro Tat also z.B. bei den Steuerarten Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den jährlichen Besteuерungszeitraum die Rechtsfolge Straffreiheit nicht eintritt.“

Die in § 371 Abs. 2a AO i.d.F. des AO-Änderungsgesetzes erfolgte Privilegierung der im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen/Lohnsteueranmeldungen begangenen Steuerhinterziehungen schließt auch den Sperrtätbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO – anders als den des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO – ein. Dessen Anwendung ist kraft Gesetzes ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2a Satz 1 AO).

Anders als die anderen Sperrtätbestände kennt § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO (jedenfalls grundsätzlich) keine Infizierung anderer Veranlagungszeiträume. Maßgebend ist ausweislich des Gesetzesworts lauts die **jeweilige Tat** i.S.d jeweiligen Steuerart im jeweiligen Veranlagungszeitraum. Berücksichtigt man bei der Berechnung der Betragsgrenze allerdings materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnisse, so erfolgt eine Quasi-Infizierung auch derjenigen Steuerhinterziehungen, die für sich genommen unter der Betragsgrenze liegen.

Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO gilt für den Täter wie auch für den Teilnehmer.

g. Das Vorliegen eines besonders schweren Falles (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO)

Mit Wirkung zum 1.1.2015 wurde mit § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO ein neuer Sperrgrund in die AO eingeführt, der zuschlagsfreie Selbstanzeigen nach § 371 AO im Fall der benannten besonders schweren Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 5 generell ausschließt. Der besonders schwere Fall der Steuerhinterziehung großen Ausmaßes i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ist insoweit (dogmatisch nicht begründet und auch kaum begründbar; bezeichnenderweise erschöpft sich die Gesetzesbegründung auch in einem Hinweis auf ein Übereinkommen der Bundesregierung mit den Ländern) ausdrücklich ausgenommen und bleibt durch § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO eigenständig geregelt.

Für die Frage, ob die in § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgezählten Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 5 AO vorliegen, kommt es auf das Vorliegen einer entsprechenden Bege-
hungsweise\(^{770}\) und nicht auf eine potentielle Ahndung als besonders schwerer Fall an. Würde eine Steuerhinterziehung wegen ihres Unrechtsgehalts als unbenannter besonders schwerer Fall (§ 370 Abs. 3 Satz 1 AO) geahndet werden, eröffnet das selbstredend nicht den Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO.\(^{771}\)

Die ansonsten für Umsatzsteuervoranmeldungen/Lohnsteueranmeldungen vorgesehenen Selbstangezeigeprivilegierungen gelten mangels gesetzlicher Anordnung nicht.

Die Selbstangeigensperre des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO bezieht sich auf „einen“ besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 5 AO. Besteht zwischen einer besonders schweren Steuerhinterziehung und einer „einfachen“ Tat, so wirkt sich das auf die Ahndung dieser materiell-rechtlichen „einen“ Tat aus. Der Strafrahmen ist dann dem § 370 Abs. 3 Satz 1 AO und eben nicht dem § 370 Abs. 1 AO zu entnehmen. Daneben bewirkt die tateinheitlich verwirklichte einfache Steuerhinterziehung eine Strafschärfung, da sich der Unrechtgehalt der zu ahndenden Tat erhöht hat.\(^{772}\)

6. Die Nachentrichtung/Zinszahlung nach § 371 Abs. 3 AO

a. Die Nachentrachtungsverpflichtung

Zur Steuernachentrichtung verpflichtet ist, wer zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Dies ist zunächst der Steuerpflichtige.\(^{773}\) Ob ein Tatbeteiligter „zu seinen Gunsten“ hinterzieht, bestimmt sich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise.\(^{774}\) Erforderlich ist die Erlangung eines unmittelbaren Vorteils.

Bei GmbH-Geschäftsführern sind unterschiedliche Konstellationen denkbar. Ein lediglich angestellter Geschäftsführer, der Steuern zugunsten der GmbH hinterzieht, um so seinen Arbeitsplatz länger zu behalten, erlangt lediglich einen mittelbaren wirtschaftlichen Vorteil.\(^{775}\) Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH ist wirtschaftlich identisch mit der GmbH.\(^{776}\) Hinterzieht er zugunsten der GmbH Steuern, so erlangt er einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil. Auf eine Realisierung dieses Vorteils durch eine Gewinnausschüttung kommt es nicht

\(^{770}\) So für § 376 Abs. 1 AO vgl. BGH, Beschluss vom 5.3.2013 – 1 StR 73/13, wistra 2013, 280 = NZWiSt 2013, 272; Franzen/Gast/Joercks, § 376 Rz. 14f. Klein, § 376 Rz. 11; a.A. Kohlmann, § 376 Rz. 21.
\(^{772}\) Vgl. Schönke/Schöder, § 52 Rz. 47.
\(^{773}\) Vgl. Stahl, Rz. 169.
\(^{776}\) Vgl. von Briel/Ehlscheid, § 2 Rz. 104.
an.\textsuperscript{777} Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern wird man den unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil entsprechend dem jeweiligen Geschäftsanteil annehmen.\textsuperscript{778} Keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt z.B. ein Steuerberater, der sein Mandat durch eine Steuerhinterziehung zugunsten seines Mandanten sichern will.\textsuperscript{779}

b. Die Zinszahlungsverpflichtung

Das AO-Änderungsgesetz schreibt für ab dem 1.1.2015 zugegangene Selbstanzeigen auch die Zahlung der auf die Steuerstraftaten entfallenden Hinterziehungszinsen nach § 235 AO (unter Anrechnung der § 233a AO-Zinsen) vor. Die Hinterziehungszinsen betragen für jeden vollen \textbf{Monat} des Zinshauf 0,5 \% (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO), im Jahr mithin 6 \%. Dadurch, dass sich § 371 Abs. 3 AO auf § 371 Abs. 1 AO bezieht und dort eine starre zehnjährige Mindestrfrist gilt (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO), umfasst die Steuernachrichtungs-/Zinszahlungsverpflichtung auch bei einfachen Steuerhinterziehungen künftig 10 Jahre.\textsuperscript{780} Dies erscheint konsequent, da die Selbstanzeige seit der Novellierung zum 1.1.2015 umfassend von der strafrechtlichen Verjährung entkoppelt wurde.\textsuperscript{781} Die Pflicht zur Zahlung von Hinterziehungszinsen gilt nach § 371 Abs. 3 Satz 2 AO aber \textbf{nicht bei} Selbstanzeigen im Zusammenhang mit \textbf{Umsatzsteuervoranmeldungen} und \textbf{Lohnsteueranmeldungen} (vgl. § 371 Abs. 2a AO). Unberührt davon besteht dort aber steuerverfahrensrechtlich eine Zinszahlungsverpflichtung.

Die Verzinsungspflicht setzt eine \textbf{vollendete} Tat voraus. Der Versuch der Steuerhinterziehung wie auch die bloß leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) reichen nicht aus (Nr. 1.2 AEO zu § 235). Soweit der \textbf{Solidaritätszuschlag} verkürzt wurde, ist auch er zu verzinsen (Nr. 2.1 AEO zu § 235). Gleiches gilt bei hinterzogenen Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuervorauszahlungen (Nr. 2.1 AEO zu § 235).

Sollte ein Tatbeteiligter nicht Zinsschuldner nach § 235 Abs. 1 Satz 2 AO sein, führt dies nicht ohne weiteres zu einem Wegfall seiner Zinszahlungspflicht i.S.d. § 371 Abs. 3 AO. Vielmehr wird man diese Konstellation durch eine \textbf{Parallele zur Steuernachrichtung} lösen können. Wenn der Selbstanzeigeerstatter zu seinen Gunsten Steuern hinterzogen haben, trifft ihn als

\textsuperscript{777} Vgl. OLG Stuttgart, Beschluss vom 4.5.1984 – 1 Ss (23) 205/84, wistra 1984, 239; Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 101.
\textsuperscript{778} Vgl. Klein, § 371 Rz. 50.
\textsuperscript{780} BT-Drucks. 18/3439, S. 6.
\textsuperscript{781} So auch Rübenstahl, WiJ 2014, 190; u.A. Geuenich, NWB 2015, 29; unentschieden Buse, DB 2015, 89.
Selbstanzeigerstatter (neben den steuerrechtlich zur Zahlung verpflichteten Zinsschuldner) eine Zinszahlungspflicht. Da dies aber nicht zu einer Verdopplung der Zinszahlung an den Fiskus führen darf, wirkt ggf. eine durch den Zinsschuldner geleistete Zinszahlung auch für den Selbstanzeigerstatter.

c. Die Nachzahlungs-/Zinszahlungsfrist

Die Nachzahlung muss innerhalb einer dem Nachentrichtungsverpflichteten gesetzten angemessenen Frist erfolgen. Ein zur Nachentrichtung Verpflichteter hat einen Rechtsanspruch auf Fristsetzung. 783

Sachlich zuständig für die Fristsetzung (strafrechtliche Frist) ist im selbständig geführten Verfahren (§ 386 Abs. 2 AO) die Straf- und Bußgeldsachenstelle. 784 Bei Verfahrensherrschaft der Staatsanwaltschaft liegt die Zuständigkeit bei ihr. 785 Ist die Steuerstrafsache bereits bei Gericht anhängig, so ist ggf. das mit der Hauptsache befasste Gericht zur Fristbestimmung befugt. 786 Die örtliche Zuständigkeit richtet sich für die Straf- und Bußgeldsachenstellen nach § 388 AO, für die Staatsanwaltschaften nach den §§ 7 ff. StPO.

Die Frage der Angemessenheit der Frist ist deshalb bedeutsam, weil eine unangemessene Frist überhaupt keine Rechtswirkungen entfaltet. 787 Die Fristsetzung ist im Hinblick auf ihre Dauer Ermessensentscheidung. 788 Die Frage der Angemessenheit wird sehr kasuistisch beurteilt. 789 Damit die Frist beginnt, muss der Tatbeteiligte eine (ggf. eigenständige) positive Kenntnis erhalten.

Da die gesetzliche Neuregelung des § 371 Abs. 3 AO auch die Einrichtung der Hinterziehungszinsen verlangt, ist auch für die Zahlung der Zinsen ausdrücklich eine (ggf. eigenständige)

785 Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 115; Müko, § 371 Rz. 131; Streck/Spatscheck, Rz. 241.
786 Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluss vom 22.12.2006 – 3 Ss 12/06, wistra 2007, 159; Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 115; Kohlmann, § 371 Rz. 103; Müko, § 371 Rz. 131; a.A. Stahl, Rz. 207 (Straf- und Bußgeldsachenstelle).
788 Vgl. Klein, § 371 Rz. 90; Müko, § 371 Rz. 132; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 371 Rz. 177.
790 Rollentschei/Kemper, § 371 Rz. 420.
Fristsetzung durch die Strafverfolgungsbehörden erforderlich.\textsuperscript{792} Da der Zinslauf erst mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer endet (§ 235 Abs. 3 Satz 1 AO), können die Hinterziehungszinsen i.d.R. erst nach Vereinnahmung der nachentrichteten Steuer berechnet und festgesetzt werden. Eine Zusammenfassung der Steuer- und Zinszahlungspflichten in einer gemeinsamen Frist ist aufgrund dieses gestreckten Steuerverwaltungsverfahrens nahezu auszuschließen und dürfte in der Praxis so gut wie nicht vorkommen. Für die Zinszahlungsfrist sind die obigen Ausführungen zur Angemessenheit entsprechend anzuwenden. Da im Fall einer Gewerbesteuerhinterziehung die Gemeinden für die Festsetzung der darauf entfallenden Hinterziehungszinsen zuständig sind (s. Nr. 6.2 AEAO zu § 235), verkompliziert sich das Verfahren in diesen Konstellationen erheblich.

Ob gegen die Fristsetzung eine Beschwerdemöglichkeit (§ 304 StPO) besteht, ist noch nicht abschließend geklärt.\textsuperscript{793}

\section*{d. Die Steuernachentrichtung}

Die Steuernachzahlungspflicht umfasst verkürzte Steuern einschließlich Steuerzuschläge (Solidaritätszuschlag), nicht aber steuerliche \textit{Nebenleistungen} i.S.d. § 3 Abs. 3 AO.\textsuperscript{794} Diese sind gerade nicht i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO verkürzbar. Der Gesetzgeber ist in den Gesetzesmaterialien des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes\textsuperscript{795} zwar offensichtlich von einer Zinszahlungspflicht ausgegangen; dies hat aber im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden. Die Steuernachentrichtung muss nicht zwingend durch denjenigen erfolgen, der den wirtschaftlichen Vorteil aus der entsprechenden Steuerhinterziehung erlangt hat.\textsuperscript{796}

Hat der Täter verschiedene Steuern oder Steuern verschiedener Besteuerungszeiträume (zu seinen Gunsten) verkürzt, so ist die Zahlung zunächst auf die Steuerschulden anzurechnen, deren Verkürzung eine schwerere Ahndung nach sich ziehen kann (§ 370 AO vor § 378 AO), es sei denn, der Steuerschuldner hätte bei der Zahlung eine anderweitige Tilgungsbestimmung getroffen (§ 225 AO).\textsuperscript{797} Haben mehrere Tatbeteiligte Steuern hinterzogen, so beschränkt sich der jeweilige

\textsuperscript{792} Auf diese Verkomplizierung des Verfahrens wies Hermann im Rahmen der Expertenanhörung am 12.11.2014 zu Recht hin, vgl. Prot. 18/25, 79; vgl. auch Erb/Endel NZWiSt 2014, 327; Thonemann-Micker/Kanders DB 2014, 2125
\textsuperscript{794} Vgl. Klein, § 371 Rz. 86; MuKo, § 371 Rz. 125; a.A. Klein/oclopp, § 371 Rz. 9b.
\textsuperscript{795} Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 22 (Straffreiheit für die jeweilige einzelne Tat nur dann eintritt, wenn die Steuern nebst angefallenen Zinsen nachentrichtet worden sind).\textsuperscript{796} Vgl. von Fürstenberg, NWB 1985, F 13, 643.
\textsuperscript{797} Vgl. Kohlmann, § 371 Rz. 115; Kühn/von Wedelstädt, § 371 Rz. 31; von Briefl/Ehlscheid, § 2 Rz. 132.
Nachzahlungsbetrag darauf, welche Beträge zugunsten des jeweiligen Tatbeteiligten hinterzogen wurden und von denen er wirtschaftlich unmittelbar profitierte.\textsuperscript{798}

Bei einer \textbf{Steuerverkürzung auf Zeit} bestimmt sich der Nachentrichtungsumfang nicht nach dem eingetretenen Verspätungsschaden, sondern nach der \textit{vollen Höhe} der verkürzten Steuer.\textsuperscript{799}

Ergibt sich eine Steuerverkürzung auf Zeit\textsuperscript{b} bestimmt sich der Nachentrichtungsumfang nicht nach dem eingetretenen Verspätungsschaden, sondern nach der \textit{vollen Höhe} der verkürzten Steuer.\textsuperscript{799}

Bei einer Steuerverkürzung auf Zeit bestimmt sich der Nachentrichtungsumfang nicht nach dem eingetretenen Verspätungsschaden, sondern nach der \textit{vollen Höhe} der verkürzten Steuer.\textsuperscript{799}


800 Vgl. Franzen/Gaut/Joecks, § 371 Rz. 105; Klein, § 371 Rz. 85.

801 A.A. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 SR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 199 = NJW 2013, 1750 = ZWH 2013, 235.

802 Vgl. Stahl, Rz. 184.


bung infolge Teilnachentrichtung zuließ, wurde durch ein konditionales „wenn“ ersetzt. Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll dadurch erreicht werden, dass „Straffreiheit für die jeweilige einzelne Tat nur dann eintritt, wenn die Steuern ... nachentrichtet worden sind“. Vor diesem Hintergrund führt eine nicht alle Steuerverkürzungsbeträge umfassende Nachentrichtung zur Strafaufhebung für die Steuerhinterziehungen, für die die Nachentrichtung gewissermaßen ausreicht. Insoweit ist auf die jeweilige Steuerhinterziehung (im Sinne einer Steuererklärung) abzustellen und nicht auf den materiell-rechtlichen Tatbegriff (ansonsten müsste die Nachentrichtung für alle tateinheitlich begangenen Steuerhinterziehungen ausreichen müssen). Allerdings sind einzelne Steuerhinterziehungen nicht teilbar. Innerhalb einer einzelnen Steuerhinterziehung führen Teilzahlungen daher nicht zur Teilstraffreiheit. Die Steuerhinterziehung, für die nur zum Teil nachgezahlt wurde, bleibt strafbar.

e. Die Zinszahlung
taten, die aber innerhalb der starren Zehnjahresfrist des § 371 Abs. 1 S. 2 AO liegen, Steuern nebst Hinterziehungszinsen nachgezahlt werden, um Straffreiheit nach § 371 AO zu erlangen.\footnote{BT-Drucks. 18/3439, S. 6; Rübenstahl, WiJ 2014, 190; a.A. Geuenich, NWB 2015, 29.} Die Zinskündungspflicht gilt nach § 371 Abs. 3 Satz 2 AO nicht bei Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen (vgl. § 371 Abs. 2a AO). Da die Hinterziehungszinskündung nach rein steuerlichen Vorschriften allerdings bestehen bleibt, verbleibt es letztlich auch für diese Fälle bei einer (insofern rein steuerlichen) Zahlungspflicht. In der Praxis erfolgt daher auch in diesen Konstellationen letztlich eine Verzinsung nach § 235 AO.

Soweit Solidaritätszuschlag verkürzt worden ist, ist auch diesbezüglich die Hinterziehungszinskündungspflicht zu beachten (Nr. 2.1 AEAO zu § 235). Gleiches gilt bei hinterzogenen Einkommensteuern bzw. Körperschaftsteuervorauszahlungen. Auch hier greift die Zinskündungspflicht ein, insbesondere in Fällen von lang andauernden Steuerverkürzungen bei ausländischen Kapitalerträgen (Nr. 2.1 AEAO zu § 235). Landesrechtlich geregelter Steuern sind nur zu verzinsen, wenn dies im Gesetz angeordnet ist (Nr. 2.1 AEAO zu § 235). Nach den einschlägigen Kirchensteuergesetzen ist Kirchensteuer i.d.R. nicht hinterziehbar, sodass diese Steuern bei der Selbstanzeige nur im Ausnahmefall beachtet werden müssen und keine Hinterziehungszinskündungspflicht besteht.

Da sich § 371 Abs. 3 AO auf die „zu Gunsten“ des an der Tat Beteiligten hinterzogenen Steuern und daran anschließend auf die Hinterziehungszinsen bezieht, dürften – aufgrund dieses unmittelbaren Zusammenhangs – auch nur die Hinterziehungszinsen zu zahlen sein, die auf die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entfallen.

Problematisch ist, dass sich die aus § 235 AO ergebenden steuerlichen Vorgaben zur Hinterziehungszinskündung (insbesondere zur Zinsschuldnerschaft) nicht ohne weiteres mit der selbstanzeigespezifischen Regelung des § 371 Abs. 3 AO (Zinskündungspflicht des Tatbeteiligten) in Einklang bringen lassen.\footnote{Kritisch insofern auch Rübenstahl, WiJ 2014, 190.} Die Personenverschiedenheit von Selbstanzeegeerstatter (Beteiligter der Steuerhinterziehung) und Zinsschuldner gem. § 235 AO (z.B. in GmbH-Fällen: Geschäftsführer ist Täter, die GmbH Steuer- und Zinsschuldner), lässt sich durch eine Parallele zur Steuernachrichtung auflösen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Zahl der steuerrechtliche Zinsschuldner vor dem Selbstanzeegeerstatter (Tatbeteiligter), so kommt diese Zahlung des formalen Zinsschuldners dem Selbstanzeegeerstatter zugute.

Der Zinslauf beginnt regelmäßig mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Vorrechts (§ 235 Abs. 2 Satz 1 AO; Nr. 4 AEAO zu § 235); er endet mit der Zahlung des hinterzoge-
nen Betrags (§ 235 Abs. 3 Satz 1 AO). Für eine Zeit, in der Säumniszuschläge verwirkt, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist, werden gem. § 235 Abs. 3 Satz 2 AO keine Hinterziehungszinsen erhoben (Nr. 4.2.2 AEAO zu § 235).


Da dem Nutznießer einer Steuerhinterziehung der steuerliche Vorteil der Gewährung oder Belassung unberechtigter Steuervorteile genommen werden soll, sind auch ungerechtfertigt erlangte Steuervorteile nach § 235 AO zu verzinsen (Nr. 1.1 und Nr. 2.1 AEAO zu § 235). Weil auch hier nur die zu seinen Gunsten erlangten Steuervorteile zu verzinsen sind, ist ebenfalls eine Bewertung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. Dies gilt insbesondere, wenn der ungerechtfertigt erlangte Steuervorteil nicht ohne weiteres betragsmäßig bezifferbar ist.

III. Die Anzeige nach § 371 Abs. 4 AO

Die Anzeige nach § 371 Abs. 4 AO bewirkt ein Strafverfolgungshindernis. Hintergrund der Regelung ist, dass ein nach § 153 AO zur Anzeige Verpflichteter dann in einen Interessenkonflikt geraten würde, wenn er mit seiner Anzeige nach § 153 AO unter Umständen eine ihm nahestehende Person der strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würde.

Nach § 371 Abs. 4 AO wird derjenige strafrechtlich nicht verfolgt, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat.

Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 4 Satz 1 AO kommt das Strafverfolgungshindernis einem Dritten zugute, „der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat“.

815 Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 221.
816 Vgl. Rolletschke, Rz. 645.

Auch die Fremdanzeige i.S.d. § 371 Abs. 4 AO sieht eine Nachentrichtungsverpflichtung nach § 371 Abs. 3 AO vor. Ausschlussstatbestand ist allein die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO).

Auch die Fremdanzeige i.S.d. § 371 Abs. 4 Satz 1 AO sieht eine Nachentrichtung gem. § 371 Abs. 3 AO vor; allerdings nur dann, wenn der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt hat (§ 371 Abs. 4 Satz 2 AO).820 Aufgrund des Verweises auf § 371 Abs. 3 AO muss der zum eigenen Vorteil handelnde Dritte neben der diesbezüglichen Steuer auch Hinterziehungszinsen zahlen. Dies ist die einzige Verschärfung der Fremdanzeige, die diese ab dem 1.1.2015 erfahren hat.

IV. Die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO

Bei der Selbstanzeigemöglichkeit nach § 378 Abs. 3 AO handelt es sich um einen persönlichen Bußgeldaufhebungsgrund.

Eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige ist lediglich bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1, Abs. 4 bis 7 AO möglich, jedoch nicht bei den Ordnungswidrigkeiten der §§ 379 bis 383 AO, 160 bis 163 StBerG, 130 OWiG.

Hat der Täter zugleich mit einem Verletzungstatbestand (§§ 370, 378 AO) einen Gefährdungstatbestand (§§ 379 bis 382 AO) verwirklicht und erstattet er hinsichtlich des Verletzungsdelikts Selbstanzeige, so lebt deshalb der subsidiäre Gefährdungstatbestand wieder auf.821 Allerdings liegt dann eine Verfahrenseinstellung nach § 47 OWiG nahe.822

818 Terminologie nach Stahl, Rz. 347.
820 MüKo, § 371 Rz. 278; Kühn/v. Wedelstadt, § 371 Rz. 37.
Da § 378 Abs. 3 Satz 1 AO lediglich den Sperrtatbestand der Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahren kennt, kann eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige gegenüber einem Außenprüfer auch noch während der Prüfung für alle Steuerarten und Prüfungszeiträume wirksam erstattet werden.\footnote{823} Allerdings kann insoweit \textit{die reine Übergabe der Buchführung nicht ausreichen.}\footnote{824} Zu dieser ist der Steuerpflichtige bereits kraft Gesetzes verpflichtet (vgl. § 200 Abs. 1 Satz 2 AO, Nr. 1 AEAO zu § 200), sodass eine Berichtigung eine darüber hinausgehende, wie auch immer gearigte Richtigstellung der bisher unrichtigen Angaben erforderlich ist. Weitergehend ist umstr., ob \textit{das bloße Anerkennen der Feststellungen des Außenprüfers} genügt.\footnote{825} Insoweit wird einerseits zu berücksichtigen sein, dass die in § 378 Abs. 3 AO vorgesehene Materiallieferung eine Berichtigungserklärung fordert, deren Inhalt grundsätzlich den Anforderungen zu genügen hat, denen der Anzeigererstatter bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten hätte entsprechen müssen.\footnote{826} Andererseits ist in die Problemlösung aber mit einzubeziehen, dass die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO lediglich den Sperrtatbestand der Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahren kennt und der Tatentdeckung i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO keine weitergehende Bedeutung beimisst.\footnote{827} Man wird deshalb eine \textit{tatsächliche Mithilfe des Steuerpflichtigen} fordern müssen, die aber über die Übergabe der Buchführung hinaus geht; erforderlich ist vielmehr eine wie auch immer gearigte Richtigstellung bisher unrichtiger Angaben.\footnote{828}

Umstr. ist, ob das im BGH-Selbstanzeigebeschluss\footnote{829} ausgesprochene \textit{Verbot von Teilselbstanzeigen} auch für die leichtfertige Steuerverkürzung gilt. In der Lit. wird dies zwar teilweise\footnote{830} unter Hinweis auf die Novellierung der Vorschrift und die dabei erfolgte Beibehaltung der Wendum \textit{„soweit“} verneint. Da der BGH das \textit{„insoweit“} in § 371 Abs. 1 AO aber uninterpretiert hat, verfängt diese Argumentation m.E. (für die bewusst leichtfertige Steuerverkürzung) nicht. Vielmehr lässt sich der zu § 371 AO angestellte Honorierungsgedanke ohne weiteres auf die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO übertragen.\footnote{831} Entscheidend gegen das Fortbestehen der Möglich-

---

\footnote{824} Vgl. Stahl, Rz. 105, a.A. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 57 (unter Hinweis auf § 151 AO).
\footnote{826} Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 50 (unter Hinweis auf BGH, Urteil vom 11.11.1958 – 1 StR 37/58, BGHSt 12, 100).
\footnote{827} Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluss vom 30.11.1995 – 2 Ss 158/95, wistra 1996, 117.
\footnote{828} Vgl. Stahl, Rz. 105, a.A. Franzen/Gast/Joecks, § 378 Rz. 69 (mit dem zutreffenden Hinweis, dass die Anforderungen an die Qualität der Berichtigungshandlung Tatfrage ist).
\footnote{829} BGH, Beschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 – wistra 2010, 304 = NSz 2010, 642.
\footnote{830} Vgl. Heuel/Beyer, USBB 2011, 287; Wull/Kamps, DB 2011, 1711; Zanziger, DStR 2011, 1397.
\footnote{831} So auch Roth/Schütteberg, PStR 2011, 214.
keit von Teilselbstanzeigen spricht aber Art. 24 § 97 Satz 2 EGAO. Die insoweit auch für Selbst-
anzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung angeordnete Teilamnestie würde vollständig ins Lee-
re laufen.\footnote{832 Im Ergebnis so auch Graf/Jäger/Wittig, § 378 Rz. 44; Roth/Schützeberg, PlStR 2011, 214; wohl auch Füllsack/Bürger, BB 2011, 1239.}

Die Bußgeldbefreiung setzt zudem voraus, dass die verkürzten Steuern innerhalb der auferlegten Frist entrichtet werden (§§ 378 Abs. 3 Satz 2, 371 Abs. 3 AO). Hinterziehungszinsen sind inso-
weit nicht zu zahlen.

V. Die „Selbstanzeige“ nach § 398a AO

1. Allgemeines

Im Zuge des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wurde auch § 398a AO neu in die AO eingefügt. Da in Fällen einer Steuerhinterziehung von über 50.000 € je Steuerart und Besteuerungszeitraum nunmehr ein eigener Sperrtatbestand (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO) eingriff, konnte eine gleichwohl erstattete Selbstanzeige keine Strafaufhebung i.S.d. § 371 Abs. 1, Abs. 3 AO mehr bewirken. § 398a AO sah deshalb gewissermaßen als „Fortsetzungsvorschrift“ eine zwingende Verfahrens-
einstellung in den Fällen vor, in denen der Selbstanzeigeerstatter die weitergehenden tatbestandli-
chen Voraussetzungen (Steuernachzahlung/Zuschlagszahlung) erfüllte. Erklärtes Gesetzesvorbild der Vorschrift war § 153a StPO.\footnote{833 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 20.}

Durch das AO-Änderungsgesetz wird zum 1.1.2015 nicht nur der Schwellenwert auf 25.000 € herabgesetzt, ein sich am Hinterziehungsvolumen orientierender Staffeltarif (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO) und die Hinterziehungszinszahlungsverpflichtung eingeführt. Darüber hinaus wird auch der Anwendungsbereich der Vorschrift erweitert um Selbstanzeigen, die unter den Sperrtat-
bestand des neuen § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO fallen (§ 398a Abs. 1 2. Fall AO), eine Wied-
deraufnahme (§ 398a Abs. 3 AO) und ggf. der Verfall „fehlgeschlagener“ Zahlungen kodifiziert (§ 398a Abs. 4 AO).

2. Anwendungsbereich

§ 398a AO n.F. schließt nunmehr den „an der Tat Beteiligten“ ein und umfasst damit Täter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung.\footnote{834 Statt aller Hunsmann, NZWiSt 2015, 130.} Der zu § 398a AO a.F. bestehende Streit, ob die Vor-

\footnote{832 Im Ergebnis so auch Graf/Jäger/Wittig, § 378 Rz. 44; Roth/Schützeberg, PlStR 2011, 214; wohl auch Füllsack/Bürger, BB 2011, 1239.}

\footnote{833 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 20.}

\footnote{834 Statt aller Hunsmann, NZWiSt 2015, 130.}
schrift wegen des Wortlauts („Täter“) auch auf Teilnehmer anzuwenden war, ist durch diese gesetzliche Klarstellung für die Zukunft entfallen. Dies bedeutet umgekehrt jedoch nicht, dass für Altfälle zwingend davon auszugehen ist, dass Teilnehmer nicht erfasst werden. Hinsichtlich der Altfälle bleibt es bei der alten Streitfrage, wobei die h.M. (s. o.) davon ausgeht, dass § 398a AO a.F. auch Täter und Teilnehmer umfasst(e). Der Täter ist (wie bei §§ 398 AO, 153a StPO) i.S. eines Beschuldigten zu verstehen.

§ 398a AO knüpft an die Sperrtatbestände § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 AO an, die lediglich bei Vorliegen einer versuchten Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO zur Anwendung kommen. Mangels gesetzeslicher Verweisung ist § 398a AO deshalb bei der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO nicht anwendbar.

§ 398a AO gilt für vollendete Steuerhinterziehungen. Gegen eine Anwendung auf versuchte Steuerhinterziehungen spricht, dass Nachentrichtungspflicht (§ 398a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und Zuschlagszahlungspflicht (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO) an „hinterzogene Steuern“ anknüpfen. Doch selbst wenn man „versucht hinterzogene Steuern“ noch unter diesen Wortlaut subsumieren könnte, würde jedenfalls die Nachentrichtungspflicht des § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ins Leere laufen.

§ 398a AO kommt nicht nur in (finanzbehördlich/staatsanwaltschaftlich geführten) Ermittlungsverfahren zur Anwendung, sondern auch in gerichtlichen Erkenntnisverfahren. Die in § 398a Abs. 4 Satz 2 AO geregelte Anrechnung etwaiger nicht zur Verfahrenseinstellung führender Zuschlagszahlungen auf Geldstrafen ist hingegen allein dem Gericht vorbehalten.

3. Voraussetzungen

a. Überschreiten der Betragsgrenze § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO

§ 398a AO setzt zunächst voraus, dass eine Strafaufhebung i.S.d. § 371 Abs. 1, Abs. 3 AO alleine am Vorliegen der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, Nr. 4 AO scheitert.  

835 Dafür LG Aachen, Beschluss vom 27.8.2014 – 86 Qs 11/14, wistra 2014, 493; Rollotschke/Kemper, § 398a Rz. 6; Klein, § 398a Rz. 50 ff.; Schwarz, § 398a Rz. 15; Kohlmann, § 398a Rz. 3; Rollotschke/Roth, StbG 2011, 200; Zanzinger, DSR 2011, 1397; Obrenau, StbG 2011, 166; Rollotschke/Roth, StbG 2014, 459; wohl auch Stahl, Rz. 417, Bemmann/Gosch, § 398a Rz. 9; gründend Roth, NZWiSt 2012, 23; s.A. FM NRW, Erlass vom 5.5.2011 – S 0702 – 8 – V A 1, www.iww.de, AbrufNr. 111881; Simon/Vogelberg, S. 229; Heuß/Beyer, StBw 2011, 315; Hunsmann, NJW 2011, 1482; Beckemper/Schmitz/Wulff, wistra 2011, 281, Buse, StBp 2011, 153.

836 So im Ergebnis auch Klein, § 398a Rz. 10.


Durch das AO-Änderungsgesetz wird die 50.000 €-Betragsgrenze auf 25.000 € abgesenkt. § 398a AO n.F. findet für alle Selbstanzeigen Anwendung, die der zuständigen Finanzbehörde nach dem 31.12.2014 24:00 Uhr zugegangen sind.

Bei der Berechnung des Hinterziehungsbetrags i.S.d. §§ 398a i.V.m. 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO ist zwar grundsätzlich auf die jeweilige Steuerart und den jeweiligen Besteuerungszeitraum abzustellen. Auf der Grundlage der Rspr. zu §§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1, 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ist aber bei Tateinheit eine Addition der Verkürzungsbeträge vornehmen. Gesetzlicher Anknüpfungspunkt der 50.000 €-Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO a.F. war ausweislich des seinerzeitigen Gesetzeswortlauts zwar die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer bzw. der erlangte Steuervorteil. Dennoch konnte man die Frage stellen, ob in Kompensationsverbotsfällen (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO), bei Steuerverkürzungen auf Zeit, bei Steuervorteilserlangungen (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO) (und ggf. bei Steueranrechnungsbeträgen) auf den für die Strafzumessung bedeutsamen Steuerschaden abzustellen war.

Das AO-Änderungsgesetz legt nunmehr in § 398a Abs. 2 AO die Maßgeblichkeit der Grundsätze des § 370 Abs. 4 AO gesetzlich fest (dies wird man wohl als Festschreibung der Maßgeblichkeit des Taterfolgs zu verstehen haben). Es ist zwar noch nicht abschließend geklärt, ob sich diese Regelung lediglich auf die Berechnung des Zuschlags nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO oder auch auf die Steuernachentrichtung bzw. Zinszahlungspflicht des § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO bezieht. Allerdings hat sich der Staatsekretär im BMF Meister im Sinne einer „Allgemeingültigkeit“ (auch für § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO!) geäußert.

Bei Steuerhinterziehungen im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ist die Sonderregelung des § 371 Abs. 2a AO zu beachten. Da insoweit eine Ausnahme vom Sperrgrund § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 gemacht wird, entfällt hier eine Zuschlagszahlungsverpflichtung i.S.d. § 398a AO, selbst wenn die einzelne Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung die Betragsgrenze von 25.000 € übersteigt. Der Steuerpflichtige hat lediglich die „normale“ Steuernachzahlung nach § 371 Abs. 3 AO zu leisten, um Strafaufhebung nach § 371 Abs. 1, Abs. 3 zu erlangen.

---

841 Vgl. Rolletschke/Roth, Rz. 552.
842 BT-Drucks. 18/3888, S. 17.
843 Erb/Erdel, NZWiSt 2014, 327; Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.
b. Besonders schwerer Fall i.S.d § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ff. AO (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO)

Ab dem 1.1.2015 wurde der Anwendungsbereich des § 398a AO auf Fälle erweitert, in denen ein in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ff. AO benannter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt. Nicht hinreichend sind insoweit unbenannte besondere Fälle i.S.d. § 370 Satz 1 AO sowie ein besonders schwerer Fall i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO (großes Ausmaß). Für Fälle größeren Ausmaßes enthält § 371 Abs. 2 (Satz 1) Nr. 3 AO eine Sondervorschrift, die sich in der Fassung des AO-Änderungsgesetzes ganz bewusst vom großen Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO gelöst hat („nicht nur besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung dem Anwendungsbereich des § 398a AO unterwerfen, sondern alle Fälle mit einem Hinterziehungsvolumen ab 25.000 Euro“). 844

Die Privilegierung der im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen begangenen Steuerhinterziehungen (§ 371 Abs. 2a AO) umfasst diesen Sperrtatbestand nicht, sodass eine Selbstanzeige nur unter der zusätzlichen Voraussetzung der Zuschlagszahlung zu einer „(Quasi-)Straffreiheit“ führt.

c. Steuernachentrichtung/Zinszahlung

Da die Gesetzesformulierung in Bezug auf die Nachzahlung/Zinszahlung (zumindest teilweise) an § 371 Abs. 3 AO anknüpft, kann im Grundsatz auf die dort anerkannten Prinzipien zurückgegriffen werden.

D.h., bei einer Steuerverkürzung auf Zeit beschränkt sich die Nachentrichtungsverpflichtung nicht etwa auf den eingetretenen Verspätungsschaden. Nachzuentrichten ist vielmehr nach h.M. der volle Steuerbetrag. 845 Steuerminderungsbeträge, die unter das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO fallen, sind hingegen nicht nachzuentrichten. 846 Das Gleiche gilt für Steueranrechnungsbeträge, sollte man die nicht bereits auf Taterfolgebene berücksichtigen. Besteht der Taterfolg in einer Steuervorteilerlangung i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 2 AO, bestimmt sich der Nachentrichtungswert m.E. 847 nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Steuervorteils.

844 BT/Drucks. 18/3018, S. 12.
845 Vgl. Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 106; Klein, § 371 Rz. 84; Stahl, Rz. 182; Wannemacher/Vogelberg, Rz. 2391; App, StW 2006, 180; Blesinger, DB 2007, 485; Schwabe, DB 2007, 488; a.A. Streck/Spatscheck, Rz. 249; Albrecht, DB 2006, 1696 (nur Zinsvorteil).
847 So auch Stahl, Rz. 184.
Anm.: Bei unzutreffenden Gewinnfeststellungsbescheiden ist der BGH\(^{848}\) allerdings der Auffassung, dass für die Strafzumessung keine wirtschaftliche Bewertung des Vorteils erforderlich ist. Dadurch, dass die **Steuernachrichtungspflicht** auf die zugunsten des Täters hinterzogene Steuer begrenzt ist, ist die Steuer letztlich nur einmal nachzu entrichten (**Teilschuld**).

In der Gesetzesbegründung des Schwarzgeldbekämpfungs gesetzes\(^{849}\) ist der Gesetzgeber zwar auch von einer Zinszahlungspflicht ausgegangen. Da sich diese Überlegung aber nicht im Gesetzeswortlaut niederschlug, lag ein gesetzgeberischer Irrtum vor.\(^{850}\) Durch das AO-Änderungsgesetz erfolgt nunmehr jedoch eine ausdrückliche Kodifizierung der **Hinterziehungszinszahlungspflicht**.

Über die Steuernachrichtung hinaus muss unter Geltung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes ein 5 %iger **Zuschlag**, unter Geltung des AO-Änderungsgesetzes ein bis zu 20 %iger Zuschlag gezahlt werden. Anknüpfungspunkt des Zuschlags ist ausweislich des Gesetzeswortlauts ebenfalls die hinterzogene Steuer. Dies ist allerdings nicht in dem Sinne zu verstehen, dass der Zuschlag auf die gesamte – in der Selbstanzeige offenbare – Steuersparte zu entrichten ist. Vielmehr nimmt der Eingangssatz des § 398a Abs. 1 AO, „eine Steuerstraftat“ (im Sinne einer Steuerart und eines Veranlagungszeitraums) in Bezug (zur Frage der Klammerwirkung bei Tateinheit s. o.).

Da die Zuschlagszahlungspflicht nicht wie die Nachentrichtungspflicht auf den zu eigenen Gunsten hinterzogenen Betrag limitiert ist, führt dies bei mehreren Tatbeteiligten zu einer **mehrfachen Zuschlagszahlung**\(^{851}\).

Ist der Täter/sonstige Tatbeteiligte wirtschaftlich nicht in der Lage, sämtliche hinterzogenen Steuern nachzu entrichten, sämtliche Hinterziehungszinsen und die entsprechenden Zuschlagszahlungen zu leisten, so ist das Verfahren (unter der weiteren Voraussetzung des § 398a AO) für die Tat(en) i.S.d. jeweiligen Steuerart und des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzustellen, für die die Zahlung gewissermaßen „reicht“.\(^{852}\)

**Anm.: Überträgt man freilich die Lit.auffassung (RibGH Jäger!),**\(^{853}\) dass Tateinheit auch zwei Steuerarten verklammern kann, bedeutet dies, dass die Zahlung für alle tateinheitlich verwirklichen Steuerhinterziehungen ausreichen muss.

---

\(^{848}\) Vgl. BGH, Beschluss vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, wistra 2013, 199 = NJW 2013, 1750.

\(^{849}\) Vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 4, 22.

\(^{850}\) Vgl. Geuenich, NWB 2011, 1050.

\(^{851}\) Vgl. LG Aachen, Beschluss vom 27.8.2014 – 86 Qs 11/14, wistra 2014, 493; Klein, § 398a Rz. 58; Roth, NZWiSt 2012, 23; a.A. Kohlmann, § 398a Rz. 4; Wulf/Kamps, DB 2011, 17,11; Schauf/Schwart, ZWH 2011, 85; Joecks, SAM 2012, 128; Spatscheck, DB 2013, 1073.

\(^{852}\) Vgl. Rolletschke/Roth, Stbg 2011, 200.

\(^{853}\) Vgl. Klein, § 371 Rz. 19a.
Empfänger der Zuschlagszahlung ist die Staatskasse des jeweiligen Bundeslandes. Anders als bei § 153a StPO ist keine Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung möglich.

d. Verfahren/Rechtsschutz

§ 398a AO beinhaltet ausweislich des Gesetzeswortlauts eine gebundene Entscheidung. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen vor, so ist das Ermittlungsverfahren für die unter § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO fallende Tat zwingend nach § 398a AO einzustellen.856

Sachlich zuständig für die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen und die Verfahrenseinstellung kann zwar auch die Finanzbehörde sein (§ 386 Abs. 2 AO). Angesichts der im BGH-Selbstanzeigebeschluss857 betonten Beteiligungspflicht der Staatsanwaltschaft in Fällen, in denen eine Evokation (§ 386 Abs. 4 AO) nicht fern liegt, dürften § 398a AO-Fälle jedoch zwingend an die Staatsanwaltschaft abzugeben sein. Eine Verfahrenseinstellung nach § 398a AO unterliegt keinem richterlichen Zustimmungsvorbehalt.858

Das Gericht (einschließlich der Berufungsinstanz) ist sachlich zuständig, wenn die Rechtssache bereits dort anhängig ist.859 Die gerichtliche Einstellung wird im Hauptverfahren durch Prozessurteil (§ 260 Abs. 3 StPO) ausgesprochen.860

Bereits unter Geltung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes ging die h.Lit.861 davon aus, dass durch eine Verfahrenseinstellung nach § 398a AO kein echter Strafklageverbrauch eintritt. Im AO-Änderungsgesetz stellt der Gesetzgeber das durch die Kodifizierung der Wiederaufnahme in § 398a Abs. 3 AO (nochmals) klar.862 Diese Klarstellung kann im Umkehrschluss aber nicht so interpretiert werden, dass zuvor von einem § 398a-AO-Strafklageverbrauch auszugehen war.863

Die Wiederaufnahme ist unabhängig davon, ob die Einstellung durch die Finanzbehörde, die Staatsanwaltschaft oder durch das Gericht (auch in einer Hauptverhandlung) erfolgt ist.864 Sie ist sowohl zuungunsten als auch zugunsten des Täters möglich.

Soweit für die Wiederaufnahme auf die Kenntnis der „Finanzbehörde“ abgestellt wird, ist damit die Straf- und Bußgeldsachenstelle gemeint. Die Kenntnis anderer Stellen (Staatsanwaltschaft,  

---

854 Vgl. Rolltorschke/Kemper/Rolltorschke, § 398a Rz. 50; Schwarz, § 398a Rz. 14.
855 Müller, Rz. 1061.
856 Vgl. Schwarz, Rz. 581.
858 Vgl. Rolltorschke/Kemper, § 398a Rz. 55; so auch Obenhaus, Sbgl 2011, 166.
859 Vgl. Rolltorschke/Kemper, § 398a Rz. 29.
861 Vgl. Klein, § 398a Rz. 38; Rolltorschke/Kemper, § 398a Rz. 58; Heuse/Beyer, SdBW 2011, 315; Spatscheck, DB 2013, 1073.
862 Joecks, DStR 2014, 2261; Thonemann-Müller/Kandens, DB 2014, 2125.
863 A.A. Erb/Erdel, NZWiSt 2014, 327 (die Wiederaufnahmemöglichkeit wäre bedeutungslos, träge nicht zuvor durch den Verfahrensabschluss ein Strafklageverbrauch ein).
864 Hunsmann, BB 2011, 2519; Helml, S. 194.
Polizei etc.) ist eigentlich unschädlich; da sie ihre Kenntnisse allerdings an die Finanzbehörden weitergeben werden, werden sich daraus keine Probleme für die Praxis ergeben.

Neu in das Gesetz eingefügt wurde auch die §§ 153a Abs. 1 Satz 6 StPO, 56f Abs. 3 StGB vergleichbare **Verfallsanordnung** (§ 398a Abs. 4 AO).\(^{865}\) Der Tatbezug des § 398a Abs. 1 AO (im Sinne eines Veranlagungszeitraum und einer Steuerart; zu den Auswirkungen von Tateinheit s. o.) gilt auch für die Nichterstattung nach § 398a Abs. 4 Satz 1 AO. Hat der Steuerpflichtige mehrere zuschlagszahlungspflichtige Taten begangen und reicht seine Zahlung nur für einen Teil der Einzeltaten, ist nicht der gesamte Zahlungsbetrag verfallen, sondern nur der, auf die nicht voll bezahlte Einzeltat entfällt.\(^{866}\)

Die Verfallsanordnung gilt auch bei verfristeten Vollzahlungen.\(^{867}\) § 398a Abs. 4 Satz 1 AO gilt ausdrücklich nur für Zuschlagszahlungen nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO; zu viel gezahlte **Steuer- bzw. Zinsnachzahlungen** sind hingegen zurückzuerstatten.

Sollte zunächst von einem zu hohen Verkürzungsbetrag und damit einer (zu hohen) **Zuschlagszahlungspflicht** ausgegangen worden sein, so verfällt der zu viel gezahlte Betrag nicht; ggf. ist das Verfahren nach § 398a Abs. 3 AO wieder aufzunehmen. Hier liegen die Voraussetzungen der gesetzlichen Verfallsanordnung nach § 398a Abs. 4 Satz 1 AO letztlich nicht vor („Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn die Rechtsfolge des Absatz 1 nicht eintritt“). Handelt es sich tatsächlich um eine zuschlagsfreie Selbstanzeige, so tritt die Strafaufhebung bereits nach Maßgabe des § 371 Abs. 1, Abs. 3 AO ein. Ist tatsächlich ein niedrigprozentiger Zuschlag verwirkt, so wurde jedenfalls ein zur Einstellung nach § 398a AO ausreichender Zuschlagsbetrag entrichtet.

In den Fällen des § 398a Abs. 4 Satz 1 AO ist zwar eine Rückzahlung der Zuschlagsbeträge an den Angeklagten ausgeschlossen.\(^{868}\) Entrichtete (Teil-)Beträge können jedoch vom Gericht auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte **Geldstrafe angerechnet** werden (§ 398a Abs. 4 Satz 2 AO). Voraussetzung für die Anrechnung ist eine **Verurteilung „wegen Steuerhinterziehung“**. Da § 398a AO für den „*an der Tat Beteiligten*“ gilt, greift die Anrechnungsmöglichkeit auch zugunsten von **Teilnehmern**.

§ 398a Abs. 4 Satz 2 AO nimmt lediglich **Geldstrafen** in Bezug. Ob die Nichtanrechnung bei **Freiheitstrafen** mit dem Schuldprinzip und dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 Satz 1 GG vereinbar ist, erscheint zweifelhaft.\(^{869}\)

\(^{865}\) Joecks, DStR 2014, 2261.
\(^{866}\) Vgl. Rollerschke/Roth, Rz. 594.
\(^{867}\) Vgl. Rollerschke/Roth, Rz. 595.
\(^{868}\) Anders zu § 398a AO a.F. Roth, PStR 2012, 223.
\(^{869}\) Joecks, DStR 2014, 2261.
Nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO geleistete Teilzahlungen können auch nicht auf eine Geldauflage (§ 153a StPO) angerechnet werden. Geldauflagen sind keine Geldstrafen. Für Einstellungen nach §§ 153, 154 ff. StPO, § 398 AO gilt dasselbe; hier liegt mangels Geldauflagen schon kein verrechenbarer Gegenanspruch des Justizfiskus vor.

Aufgrund der in § 398a Abs. 4 Satz 2 AO normierten Gerichtszuständigkeit ist die Anrechnung im Strafurteil die Regel. Sie kann jedoch auch im Strafbefehlsweg (§§ 407 ff. StPO) erfolgen, da dieser auf Antrag der Finanzbehörde (§ 400 AO) durch das Gericht erlassen wird.

Zuständiges Gericht für die Anrechnungsentscheidung ist der für die Steuerstrafaten zuständige erstinstanzliche Spruchkörper.

Eine besondere Anhörung des Angeklagten zur Frage der Anrechnung vor der Anrechnungsentscheidung sieht das Gesetz – anders als etwa in § 453 Abs. 1 Satz 3 StPO – bei § 398a Abs. 4 AO nicht vor.

Nach dem Gesetzeswortlaut steht die Anrechnungsentscheidung zwar im Ermessen des Gerichts. Allerdings dürfte das Ermessen regelmäßig dahingehend vorgeprägt sein, das anzurechnen. So ist auch bei § 56f Abs. 3 Satz 2 StGB anerkannt, dass eine Anrechnung erbrachter Leistungen nur in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen unterbleiben kann. In der Rechtsprechung wird das erwogen, wenn der Täter sich die Mittel für die erbrachten Leistungen erst durch strafbare Handlungen verschafft hat oder besonders krasses negatives Nachtatverhalten vorliegt.

870 Zipfel/Holzner, BB 2014, 2459; BT-Drucks. 18/5018, S. 16.
871 So auch Beyer, NWB 2015, 769.
872 BGH, Beschluss vom 12.2.2014 – 1 StR 601/13, wistra 2014, 269.
873 BGH, Beschluss vom 12.2.2014 – 1 StR 601/13, wistra 2014, 269.
„Anhang Steuerrecht“:

I. Einkommensteuersystematik

1. materiell-rechtliche Regelungen
   a. unbeschränkte **persönliche** Steuerpflicht (§ 1 Nr. 1 Satz 1 EStG): Steuerpflichtiger hat Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland
   b. sachliche Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG)
      aa. Einkünfte sind - je nach Einkunftsart - Gewinn
      bb. Überschuss Einnahmen über Werbungskosten
   Die Aufzählung in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ist abschließend!
   c. Bemessungsgrundlage ist (nach Abzug Altersentlastungsbetrag, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstiger Freibeträge) das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG)
   d. progressiver Einkommensteuertarif bis Spitzensteuersatz (§ 32a Abs. 1 EStG)

2. formal-rechtliche Regelungen
   a. Steuererklärungspflicht für **Jahreserklärungen** (§§ 25 Abs. 1 EStG, 149 Abs. 2 Satz 1 AO); ggf. eingeschränkte Steuererklärungspflicht (§§ 46 EStG, 56 EStDV)
   b. bei Ehegatten Zusammenveranlagung möglich (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b EStG)

II. Umsatzsteuersystematik

1. materiell-rechtliche Regelungen
   a. **steuerbarer** Umsatz (insb. § 1 Nr. 1 Satz 1 UStG: Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt; § 1 Nr. 5 UStG: der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt)
   b. Umsatz **steuerpflichtig** = nicht steuerbefreiht (insb. § 4 Nr. 1 lit. b UStG: innergemeinschaftliche Lieferung)
   c. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG)
   d. Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), ermäßigt 7 % (§ 12 Abs. 2 UStG)
e. Unternehmer kann Vorsteuern abziehen (insb. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG: die in Rechnungen i.S.d. § 14 ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind; § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG: Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen)

2. formal-rechtliche Regelungen
b. Steuererklärungspflicht für Jahreserklärungen (§§ 18 Abs. 3 UStG, 149 Abs. 2 Satz 1 AO: bis 31.5. des Folgejahrs)
c. Steueranmeldungen stehen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO); außer Herabsetzung oder Steuervergütung, dann Zustimmung erforderlich (§ 168 Satz 2 AO)