

Schriften zum Strafrecht

Band 324

**Die strafbefreiende Selbstanzeige
gem. § 371 Abs. 1 AO im Rahmen
von Mehrpersonenverhältnissen**

Von

Gabriele L. Stark



Duncker & Humblot · Berlin

GABRIELE L. STARK

Die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO
im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen

Schriften zum Strafrecht

Band 324

Die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen

Von

Gabriele L. Stark



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel hat diese Arbeit
im Jahre 2017 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: CPI buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany
ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-15399-2 (Print)
ISBN 978-3-428-55399-0 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85399-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

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

Meiner Großmutter
Charlotte Stark

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel im Sommersemester 2017 als Dissertation angenommen. Das Rigorosum fand am 15. November 2017 statt. Die Literatur befindet sich auf dem Stand von Juni 2017.

Tiefster Dank gebührt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Andreas Hoyer, der in mir nicht nur eine Begeisterung für die Wissenschaft geweckt hat, sondern mich während meiner Promotion stets und äußerst wohlwollend unterstützt und gefördert hat. In diesem Zusammenhang bedanke ich mich ganz besonders herzlich für die offene Aufnahme als „ständiger Lehrstuhlgast“ während meiner Promotion. Ich freue mich sehr, diese Zeit am Lehrstuhl habe verbringen zu dürfen, und bedanke mich für die unzähligen Gespräche, das wertvolle Miteinander, die vielen Freundschaften, die ich habe schließen dürfen, und die insgesamt ganz einzigartige Atmosphäre dieses Lehrstuhls. Ich danke Frau Will dafür, dass sie die gute Seele des Lehrstuhls ist und sich um uns alle – und auch um mich – stets so aufopfernd gekümmert hat und noch immer kümmert. Außerdem danke ich Frau Dr. Elisa Kuhne, Frau Dr. Friederike Seesko, Herrn Dr. Momme Buchholz, Herrn Felix Schmidt, Herrn Helge Hölken, Frau Anna Berger, Frau Marlene Schulz und Herrn Lennart Stieger für die vielen anregenden Gespräche, die neuen Blickwinkel, die ich habe kennenlernen dürfen, und die vielen lustigen Stunden, die wir am Lehrstuhl hatten und in Zukunft noch haben dürfen. Die Zeit am Lehrstuhl von Prof. Dr. Andreas Hoyer wird mir immer in Erinnerung bleiben als die schönste Zeit meines Studiums.

Herrn Prof. Dr. Manfred Heinrich gebührt besonderer Dank für die Übernahme des Zweitgutachtens. Ich danke der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel für die großzügige Förderung meiner Promotion durch die Vergabe des Landesgraduiertenstipendiums. Der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung danke ich für die großzügige Unterstützung im Zusammenhang mit der Veröffentlichung meiner Dissertation.

Ein ganz besonders herzlicher Dank gebührt meiner Familie. Ich danke meinen Eltern und meinem Bruder, Herrn Stefan Stark, für ihre Unterstützung während der Dissertation. Meiner Mutter, Frau Gail Marcelle Stark, danke ich für die seelische Unterstützung. Meinem Vater, Herrn Jürgen Stark, danke ich für die vielen anregenden Gespräche und nicht zuletzt die großzügige Unterstützung während meiner Promotion. Meinem Verlobten, Herrn Jan Hoffmann Linhard, danke ich für alles.

Hamburg, im Juni 2018

Gabriele L. Stark

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Allgemeines	21
A. Einleitung	21
B. Grundlagen der Untersuchung	22
I. Der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte von § 371 AO	23
1. § 371 AO im Überblick	23
2. Die Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige	25
a) Selbstanzeigevorschriften vor der Reichsgabenordnung	25
b) Verordnung zur Einführung der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919	25
c) Bekanntmachung der neuen Fassungen der Reichsabgabenordnung, des Reichsbewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes vom 22. Mai 1931	26
d) Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 04.07.1939	27
e) Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949	27
f) Gesetz zur Änderung des § 410 der Reichsabgabenordnung vom 07.12.1951	29
g) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, des Bewertungsgesetzes, des Steuersäumnisgesetzes, der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 14.05.1965	31
h) Zweites Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und andere Gesetze vom 15.08.1968 (2. AOStrÄndG)	32
i) Abgabenordnung 1977 vom 16.03.1976	33
j) § 371 AO in der Fassung vom 01.09.2002	33
k) Das Gesetz zur Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung von 2011	34
l) Das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ab dem 01.01.2015	35
aa) Die Änderungen durch das AOÄG 2015 im Überblick	37
bb) Die Auswirkungen der Änderungen auf Selbstanzeigen i. S. d. Untersuchung	38
m) Zwischenergebnis	38

3. Abgrenzung der Selbstanzeige von der Korrektur unrichtiger Erklärungen gemäß § 153 AO	39
II. Rechtsnatur	41
1. Stellungnahme	42
2. Auswirkungen der Rechtsnatur der Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund	43
a) Erfüllung aller Voraussetzungen jedes Beteiligten in eigener Person	43
b) Geltung des Analogieverbots	43
c) Geltung des „in dubio pro reo“-Grundsatzes	44
d) Unbeachtlichkeit subjektiver Vorstellungen und Motive	44
e) Strafverfahrensrechtliche Konsequenzen	44
f) Disziplinarrechtliche Konsequenzen	45
III. Der Sinn und Zweck der Selbstanzeige	45
1. Die fiskalische Zielsetzung der Selbstanzeige	46
a) Monofiskalpolitische Ansätze	47
b) Stellungnahme zur monofiskalischen Zielsetzung der Selbstanzeige	49
aa) Jede Selbstanzeige kann zu einer Vermehrung des Steueraufkommens führen	49
bb) Sinn und Zweck der Norm liegt jedoch nicht in ausschließlich fiskalischen Erwägungen	53
cc) Zwischenergebnis	54
2. Die kriminalpolitische Zielsetzung der Selbstanzeige: Ermöglichung/Honorierung der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	54
a) Die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit als Ziel der Selbstanzeige	54
b) Kritik an der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	55
c) Ziel der Selbstanzeige im Ausgleich der kriminalpolitischen Besonderheiten der Steuerhinterziehung	56
aa) Die Selbstanzeige als Notwendigkeit für die zukünftige Steuerehrlichkeit	56
bb) Die Selbstanzeige als Notwendigkeit wegen des „Ermittlungsnotstands“ des Staats	56
d) Kritik an einer rein kriminalpolitischen Zielsetzung	58
3. Gemischt fiskalisch-kriminalpolitische Zielsetzung	59
a) Die Vermehrung des Steueraufkommens bei Rückkehr des Steuerhinterziehers in die Steuerehrlichkeit als Zweck der Selbstanzeige	60
b) Kritik an der fiskalisch-kriminalpolitischen Zielsetzung der Norm	61
4. Strafrechtliche Zielsetzung der Norm	62
a) Überblick über den Meinungsstand	62
b) Stellungnahme	63
5. Stellungnahme zum Sinn und Zweck der Selbstanzeige	64
IV. Die Selbstanzeige als Teil des Strafrechtssystems: Die Rechtfertigung der gemäß § 371 AO bewirkten Straffreiheit	64

1. Außerstrafrechtliche Rechtfertigung der Strafbefreiung	64
a) Rechtfertigung der Strafbefreiung mit fiskalischen Interessen	65
aa) Ausnahmestellung der Selbstanzeige	66
bb) Stellungnahme	67
b) Zwischenergebnis: § 371 AO ist keine dem Strafrechtssystem fremde Vorschrift	70
c) Absage an eine außerstrafrechtliche fiskalische Begründung der Selbstanzeige	70
d) Zur Bedeutung fiskalischer Erwägungen im Rahmen der Rechtfertigung von § 371 AO	72
2. Die gemischt fiskalisch-kriminalpolitische Rechtfertigung der Strafbefreiung	72
a) Zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	73
b) Kritik an der fiskalisch-kriminalpolitischen Rechtfertigung der Strafbefreiung	74
3. Weitere kriminalpolitische Rechtfertigungsansätze	75
a) § 371 AO notwendig, damit Steuerhinterzieher zukünftig ehrlich sein können	75
b) § 371 AO zur Verfolgung steuerpolitischer Ziele aus kriminalpolitischen bzw. kriminalistischen Erwägungen gerechtfertigt – Der sog. „Ermittlungsnotstand“ des Staats	75
c) Zwischenergebnis: Keine Rechtfertigung durch kriminalpolitische Erwägungen	76
4. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Strafbefreiung	77
5. Strafrechtliche Rechtfertigung der Strafbefreiung	78
a) Das Verhältnis von § 371 AO zu § 370 AO	79
b) § 371 AO als Rücktrittsvorschrift?	86
aa) Überblick über den Rücktritt vom Versuch gemäß § 24 und § 31 StGB	86
bb) Überblick über die Rechtfertigung der Strafbefreiung im Rücktrittsrecht	87
(1) Spezialpräventive Ratio des Rücktritts	87
(a) Theorie der goldenen Brücke (auch: kriminalpolitische Theorie)	87
(b) Prämien- oder Gnadentheorie	88
(2) Generalpräventive Rechtfertigung des Rücktritts	89
(3) Strafzwecktheorie	89
(4) Stellungnahme	90
cc) Zur Übertragbarkeit auf § 371 AO	90
(1) Kein Rücktritt vom vollendeten oder beendeten Delikt	91
(2) § 371 AO enthält kein Freiwilligkeitskriterium	92

(a)	Freiwilligkeit des Rücktritts als wesentliche Tatbestandsvoraussetzung	92
(b)	Keine Übertragung des Merkmals der Freiwilligkeit auf § 371 AO	93
(c)	Ausschlussgründe aus § 371 Abs. 2 AO statuieren keine Unfreiwilligkeit i. S. d. § 24 StGB	93
(d)	Ausschlussgründe ähneln Unfreiwilligkeit	94
(3)	Zwischenergebnis	96
(4)	Zwischenergebnis: Rückgriff auf Ratio von § 24 StGB zur Bestimmung der Ratio von § 371 AO	96
c)	§ 371 AO als Wiedergutmachungsvorschrift oder Tätige Reue-Vorschrift	97
aa)	Überblick über die Rechtfertigung der strafmildernden bzw. strafbefreienden Wirkung der Wiedergutmachung, Tätigen Reue sowie des Täter-Opfer-Ausgleichs	97
bb)	Übertragbarkeit dieser Erwägungen auf § 371 AO: Die Selbstanzeige im System der Wiedergutmachungsvorschriften und Tätige Reue-Vorschriften	98
(1)	Überblick über Wiedergutmachungsvorschriften im Strafrecht und Vergleich mit § 371 AO	99
(a)	§ 46 StGB	100
(b)	§ 46a StGB (Täter-Opfer-Ausgleich und Schadenswiedergutmachung)	101
(aa)	Nachträgliche Wiedergutmachung und Ausgleich der Folgen der Tat als Voraussetzung für die Privilegierung	101
(bb)	Zum Verhältnis von § 46a StGB und § 371 AO ...	102
(α)	Unterschiedliche tatbestandliche Voraussetzungen	102
(β)	Unterschiedliche Rechtsfolgen	105
(cc)	Zwischenergebnis	106
(c)	Zwischenergebnis: Trotz Unterschieden zwischen §§ 46 Abs. 2 Alt. 6 und 46a StGB ist § 371 AO Teil der Wiedergutmachungsvorschriften	107
(2)	Strafbefreiende oder strafbarkeitsreduzierende Vorschriften im Besonderen Teil des StGB und im Nebenstrafrecht: Die Tätige Reue	108
(a)	Überblick über die Tätige Reue-Vorschriften	108
(b)	Rechtfertigungen der jeweiligen Privilegierungen	109
(c)	Unterschiedliche tatbestandliche Voraussetzungen	111
(aa)	Unterschiedlich hohe Anforderungen bei den jeweiligen Tätige Reue-Vorschriften	111

(bb)	Stellenwert der „Reue“ oder Freiwilligkeit im Rahmen der Tätigen Reue	113
(cc)	Zwischenergebnis: Vergleichbarkeit der tatbestandlichen Voraussetzungen von strafbefreiender Selbstanzeige und Tätige Reue-Vorschriften	116
(d)	Unterschiedliche Rechtsfolgen	116
(e)	Zwischenergebnis: Die Selbstanzeige als Teil der Tätige Reue-Vorschriften	119
d)	Zwischenergebnis zur systematischen Einordnung der Selbstanzeige gemäß § 371 AO im Strafrecht	120
e)	Stellungnahme zu einer strafrechtlichen Rechtfertigung der Selbstanzeige	120
aa)	Die Anreizfunktion der Selbstanzeige zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	120
bb)	Der Wegfall des Strafzwecks	123
(1)	Kein Bedürfnis zur Sanktionierung der angezeigten Steuerhinterziehung im Hinblick auf spezialpräventive Strafzwecke (Entbehrlichkeit der Bestrafung wegen der Erfüllung von spezialpräventiven Erwägungen: Die positive Prognose für eine zukünftige Steuerehrlichkeit)	124
(a)	Die positive spezialpräventive Prognose für den sich gemäß § 371 AO anzeigenden Steuerhinterzieher	124
(b)	Zwischenergebnis: Kein Bedürfnis zur Sanktionierung der angezeigten Steuerhinterziehung im Hinblick auf spezialpräventive Strafzwecke	127
(2)	Kein Bedürfnis zur Sanktionierung der angezeigten Steuerhinterziehung im Hinblick auf generalpräventive Strafzwecke	128
(a)	Vereinbarkeit der Strafbefreiung mit der generalpräventiven Wirkung der Strafandrohung aus § 370 AO	128
(b)	Auswirkungen der Strafbefreiung auf den Geltungsanspruch von § 370 AO	130
(c)	§ 371 AO begründet keinen Vertrauensverlust in die Unverbrüchlichkeit der Rechtsordnung	132
(d)	Zwischenergebnis	134
f)	Zwischenergebnis zur Rechtfertigung der Strafbefreiung	134
C.	Mehrpersonenverhältnisse	134
I.	Definition des Begriffs der Mehrpersonenverhältnisse im Sinne der Untersuchung	134
II.	Mehrpersonenverhältnisse und allgemeines Strafrecht	136
1.	Strafbarkeitsvoraussetzungen innerhalb der einzelnen strafrechtlichen Mehrpersonenverhältnisse	136
a)	Mittäterschaft	136

b) Anstiftung	137
c) Beihilfe	137
2. Strafgrund der Teilnahme an der Tat eines anderen	138
a) Schuldteilnahmetheorien	138
b) Die Unrechtsteilnahmelehre	138
c) Die Ansicht Herzbergs: Theorie des eigenen Unrechts des Teilnahme- delikts	138
d) Reine Verursachungstheorie	139
e) Akzessorietätsorientierte Verursachungstheorie	139
f) Gemischte Verursachungstheorie	139
g) Zwischenergebnis	140
3. Strafgrund und Strafzumessung bei der Mittäterschaft	141
4. Zwischenergebnis: Strukturelle und wertungsmäßige Unterschiede zwi- schen Täterschaft und Teilnahme	142
5. Auswirkungen des Vorstehenden auf die strafbefreiende Selbstanzeige ..	142
D. Die Steuerhinterziehung im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen	143
I. Die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO	144
II. Steuerhinterziehungen im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen	144
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des ersten Teils der Untersuchung	146

2. Teil

Besonderes 147

A. Der Inhalt der Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO i. R. v. Mehrpersonen- verhältnissen	148
I. Überblick über die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige ge- mäß § 371 Abs. 1 AO	149
1. Gegenstand der Selbstanzeige	149
2. Überblick über die Selbstanzeigehandlungen gemäß § 371 Abs. 1 S. 1 AO: „Berichtigen“, „Ergänzen“ und „Nachholen“ von Angaben	149
a) Überblick über den Meinungsstand in der Rechtsprechung und Lite- ratur zu den wesentlichen Merkmalen einer „Berichtigung“ i. S. v. § 371 Abs. 1 S. 1 AO	150
b) Wesentliche Merkmale einer Berichtigung i. S. v. § 371 Abs. 1 S. 1 AO	155
aa) Wesentliche Merkmale einer Berichtigung i. S. v. § 371 Abs. 1 AO anhand des Wortlauts der Norm	155
bb) Wesentliche Merkmale einer Berichtigung i. S. v. § 371 Abs. 1 S. 1 AO anhand des Wiedergutmachungscharakters der Norm ..	156
cc) Wesentliche Merkmale einer Berichtigung i. S. v. § 371 Abs. 1 S. 1 AO anhand des Sinn und Zwecks der Norm	160

dd) Schlussfolgerung aus der Rechtsnatur des § 371 AO auf die wesentlichen Merkmale einer Berichtigung i. S. v. § 371 Abs. 1 S. 1 AO	160
ee) Nennung von Zahlenangaben als wesentliches Merkmal einer Berichtigung?	161
(1) Ist die Nennung von Zahlenangaben konstitutiv für das Vorliegen steuerlicher Angaben?	163
(2) Hat das Fehlen von Zahlenangaben zur Folge, dass die Festsetzung der zutreffenden Steuer stets als „langwierig“ zu beurteilen ist?	165
(3) Zwischenergebnis	167
ff) Zwischenergebnis	167
II. Das Vollständigkeitsgebot	168
1. Die historische Entwicklung des Vollständigkeitsgebots und seine Auswirkung auf die Auslegung von § 371 AO	170
a) Das Vollständigkeitserfordernis der Berichtigung gemäß dem „Selbstanzeigebeschluss“ des BGH vom 20. Mai 2010 – 1 StR 577/09 –	170
b) Das Vollständigkeitsgebot nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, BGBl. I 2011, 676 f.	172
c) Das Vollständigkeitsgebot nach dem AOÄG 2015, BGBl. 2014 I, 2415 f.	176
d) Die Auswirkungen der Entstehungsgeschichte des Vollständigkeitsgebots auf die Auslegung von § 371 AO	177
2. Der sachliche Umfang des Vollständigkeitsgebots	178
a) Teleologische Reduktion des Begriffs Steuerart auf ein und denselben Steuerpflichtigen?	179
aa) Keine einschränkende Auslegung des Begriffs „Steuerart“ auf einen Steuerpflichtigen	180
bb) Steuersubjektbezogene Definition der Steuerart	180
cc) Stellungnahme	183
(1) Absage an eine teleologische Reduktion der „Steuerart“ ...	183
(2) Einschränkende Auslegung des Begriffs „Steuerstraftaten“ in § 371 Abs. 1 S. 1 AO	185
(3) Zwischenergebnis	189
b) Verknüpfung mehrerer Steuerarten durch verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verkürzung von Körperschaftsteuern in Kapitalgesellschaften	190
c) Mehrfach-Geschäftsführer	191
d) Solidaritätszuschlag als eigene Steuerart i. S. v. § 371 Abs. 1 AO ...	194
e) Feststellungsbescheid nach Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als im Verhältnis zum Festsetzungsbescheid andere Steuerart i. S. v. § 371 Abs. 1 AO?	195

3. Der zeitliche Umfang des Vollständigkeitsgebots	200
4. Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot	203
a) Ausdrückliche Ausnahme für Lohnsteueranmeldung und Umsatzsteuervoranmeldung	203
b) Zulässigkeit von geringfügigen Abweichungen	209
c) Zulässigkeit von Schätzungen	216
5. Zwischenergebnis zum Vollständigkeitsgebot	221
6. Das Vollständigkeitsgebot und die Selbstanzeige i. R. v. Mehrpersonenverhältnissen	222
a) Problem: Das praktische Unvermögen zur Abgabe einer vollständigen Berichtigung	222
b) Lösungsvorschlag 1: Abgabe einer gestuften Selbstanzeige	224
c) Lösungsvorschlag 2: Abgabe einer geschätzten Selbstanzeige	229
d) Lösungsvorschlag 3: Einschränkung des Vollständigkeitsgebots der Berichtigung bei der Selbstanzeige i. R. v. Mehrpersonenverhältnissen	230
aa) Der Grundsatz: Keine Einschränkung des Vollständigkeitsgebots bei praktischem Unvermögen des Alleintäters der Steuerhinterziehung innerhalb des eigenen Steuerschuldverhältnisses	231
bb) Überblick über den Meinungsstand und Stellungnahme	231
cc) Zwischenergebnis zum praktischen Unvermögen des Haupt- oder Alleintäters	233
7. Zur Einschränkung des Vollständigkeitsgebots bei praktischem Unvermögen eines oder mehrerer Mittäter	233
a) Überblick über den Meinungsstand	234
b) Stellungnahme	236
aa) Zulässigkeit von Schätzungen kein ausreichendes Entgegenkommen	236
bb) Sinn und Zweck von § 371 AO sowie die Rechtfertigung der Strafbefreiung erfordern keine unbeschränkte Anwendbarkeit des Vollständigkeitsgebots auf die Berichtigungserklärung des Mittäters	239
cc) Die Anwendbarkeit des Vollständigkeitsgebots ist unabhängig von dem jeweiligen Tatbeitrag des Mittäters zu beurteilen	244
dd) Plädoyer für die Maßgeblichkeit der Eigenschaft als Steuerschuldner oder gemäß §§ 34 Abs. 1, 35 AO Steuerpflichtigen als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Vollständigkeitsgebots	244
ee) Teleologische Reduktion von § 371 Abs. 1 AO im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte der Norm	247
(1) Beschlussempfehlungen und Bericht des 7. Finanzausschusses zur Änderung der Abgabenordnung im Vorfeld des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes	248

(2) Begründung des Regierungsentwurfs des Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz)	248
(3) Begründung des Regierungsentwurfs zum AOÄG 2015 vom 03.11.2014	249
ff) Ausgleich des Tatunrechts der steuerverfahrensrechtlich steuerpflichtigen Mittäter im Vergleich zum Ausgleich des Tatunrechts der übrigen Mittäter	251
c) Zwischenergebnis	252
8. Zur Einschränkung des Vollständigkeitsgebots bei praktischem Unvermögen des Teilnehmers	253
a) Überblick über den Meinungsstand	254
aa) Keine Einschränkung des Vollständigkeitsgebots bei der Berichtigung des Teilnehmers	254
bb) Stellungnahme: Absage an eine einheitliche Auslegung der Berichtigungserklärung i. R. v. Mehrpersonenverhältnissen	255
(1) Zulässigkeit von Schätzungen als ausreichendes Entgegenkommen?	255
(2) Widerspruch zu der Systematik von § 371 AO	257
(3) Die uneingeschränkte Anwendung des Vollständigkeitsgebots bei der Berichtigungserklärung des Teilnehmers als Widerspruch zu der Rechtfertigung der Strafbefreiung durch § 371 AO	258
(4) Die Übertragung des Vollständigkeitsgebots als nicht vom Sinn und Zweck der Norm gedeckt	260
(5) Zwischenergebnis	261
b) Keine Berichtigungspflicht des Teilnehmers der Steuerhinterziehung?	261
aa) Überblick über den Meinungsstand	261
bb) Stellungnahme	263
cc) Zwischenergebnis	264
c) Regelmäßig eingeschränkte Berichtigungspflicht des Teilnehmers ..	264
aa) Überblick über den Meinungsstand	264
bb) Stellungnahme	267
d) Eingeschränkte Berichtigungspflicht bei praktischem Unvermögen zur Abgabe einer Berichtigungserklärung	268
aa) Überblick über den Meinungsstand	268
bb) Stellungnahme	270
e) Zwischenergebnis zum Inhalt der Selbstanzeige des Teilnehmers ...	274
9. Zwischenergebnis	275
10. Der Inhalt der Berichtigungserklärung im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen	276

B. Zurechenbarkeit der Strafbefreiung eines Tatbeteiligten bei Abgabe einer Selbstanzeige?	276
C. Die Zurechenbarkeit der Berichtigung nach § 371 Abs. 1 AO	279
I. Automatische Zurechenbarkeit der Selbstanzeige bei Abgabe durch die übrigen Tatbeteiligten?	280
1. Keine strafbefreiende Fremdanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO bei Selbstanzeige eines Tatbeteiligten	280
2. Zurechnung über eine Geschäftsführung ohne Auftrag, rückwirkende Genehmigung oder Stellvertretung im mutmaßlichen Willen	281
3. Zwischenergebnis: Keine automatische Zurechnung der Selbstanzeige eines Tatbeteiligten zu den übrigen Tatbeteiligten	285
II. Zurechenbarkeit der Selbstanzeigeerklärung durch einen Tatbeteiligten oder Dritten	287
1. Stellvertretung	287
2. Das „Veranlasserprinzip“	289
3. Nachträgliche Genehmigung der Berichtigung	290
4. Verdeckte Stellvertretung	290
III. Gleichzeitige Abgabe der Berichtigung gemäß § 371 Abs. 1 AO durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater für mehrere Tatbeteiligte der Steuerhinterziehung	293
IV. Keine automatische Zurechnung der Berichtigung für eine Personen- oder Kapitalgesellschaft zu den Gesellschaftern	294
V. Zwischenergebnis	295
D. Pflichten des Steuerhinterziehers im Zusammenhang mit der Abgabe der Selbstanzeige	296
I. Die Selbstanzeige nach Steuerhinterziehung in Unternehmen durch mehrere Mitarbeiter	297
1. Keine automatische Erstreckung auf sämtliche an der Steuerhinterziehung beteiligten Mitarbeiter des Unternehmens	297
2. Pflicht zur Aufnahme sämtlicher beteiligter Steuerhinterzieher bei Abgabe der Selbstanzeige?	298
3. Zwischenergebnis	301
II. Die Selbstanzeige nach gemeinsamer Steuerhinterziehung mehrerer Gesellschafter	302
III. Die Selbstanzeige nach Steuerhinterziehung eines Ehegatten bei gemeinsam veranlagten Ehegatten	302
IV. Zwischenergebnis	303
E. Die Selbstanzeige bei rechtlichen oder tatsächlichen Kollisionslagen des Beraters oder Vertragspartners	303
I. Die Selbstanzeige des steuerlichen Beraters bei Weigerung des Mandanten zur Erstattung einer Selbstanzeige nach gemeinsamer Steuerhinterziehung ..	304

II. Die Selbstanzeige eines Bankmitarbeiters nach Mitwirkung an der Steuerhinterziehung eines Bankkunden	305
III. Die Selbstanzeige bei Mandatskonflikten	306
IV. Zwischenergebnis	307
F. Die koordinierte Selbstanzeige als taugliches Mittel für die Abgabe einer Selbstanzeige i. R. v. Mehrpersonenverhältnissen?	308
G. Die Zurechenbarkeit von Fehlern bei der Abgabe der Selbstanzeigeerklärung gemäß § 371 Abs. 1 AO	315
H. Thesen	317
I. Abschließende Bemerkungen zur Untersuchung	318
Literaturverzeichnis	320
Stichwortverzeichnis	338

1. Teil

Allgemeines

A. Einleitung

Die Anzahl der strabefreienden Selbstanzeigen gemäß § 371 AO, die wegen einer Steuerhinterziehung erstattet werden, ist seit der letzten Reform des Rechtsinstituts durch das AOÄG 2015 deutlich zurückgegangen.¹ Hintergrund hierfür dürften neben den tatbestandlichen Verschärfungen des Instituts und den immer wieder medienwirksamen Ankäufe diverser Steuer-CDs mit Daten von Steuer-sündern, die auf ausländischen Bankkonten Geld versteckt hatten, auch die zahlreichen Unwägbarkeiten der strabefreienden Selbstanzeige in der Praxis sein.

Verkompliziert wird die Ausgangslage des Rechtsanwenders zusätzlich durch den Umstand, dass extrem viele Fallgruppen existieren, in denen Selbstanzeigen wegen einer mit anderen Tatbeteiligten gemeinsam begangenen Steuerhinterziehung erstattet werden, die die Aufstellung einheitlicher Maßstäbe erschweren. Zu denken ist etwa an Steuerhinterziehungen, die im Verhältnis Arbeitnehmer und Arbeitgeber begangen wurden, Steuerhinterziehungen in Unternehmen, solchen, die im Verhältnis mehrerer Gesellschafter zueinander oder zu eigenen Gunsten oder zugunsten der Gesellschaft begangen wurden, an die Steuerhinterziehung unter Mitwirkung des steuerlichen Beraters oder des Bankmitarbeiters und solchen, die gemeinsam von Ehegatten begangen wurden.

Der Wortlaut der Norm unterscheidet nicht danach, wer die Selbstanzeige erstattet und auch nicht danach, ob der Anzeigende Alleintäter, Mittäter, Anstifter oder Gehilfe der Steuerhinterziehung war. Damit steht grundsätzlich jedem Tatbeteiligten die Möglichkeit zur Erstattung einer Selbstanzeige und zur Erlangung von Straffreiheit für die gemäß § 371 Abs. 1 AO angezeigte Steuerhinterziehung offen. Gleichwohl existieren viele rechtliche und tatsächliche Schwierigkeiten, die die Abgabe einer Selbstanzeige im Rahmen eines Mehrpersonenverhältnisses erschweren und bei denen zu untersuchen ist, ob und falls ja, in welcher Form diese Probleme bei der Wirksamkeit der Selbstanzeige zu berücksichtigen sind.

¹ Vgl. etwa die Meldung der Redaktion beck-aktuell vom 03.01.2017: „Zahl der Selbstanzeigen von Steuerhinterziehern geht zurück“ abrufbar unter: <https://beck-on-line.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2005376.htm&pos=3&hlwords=on> (16.06.2017).

So ist in praktischer Hinsicht etwa an die Konstellation zu denken, in denen ein Selbstanzeigewilliger, der an der Steuerhinterziehung eines anderen mitgewirkt hat, eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben möchte, selbst aber keinen Zugriff auf hierfür notwendige Unterlagen des Steuerschuldners hat. In rechtlicher Hinsicht ist unter anderem zu untersuchen, für wen die Selbstanzeige wirkt und wie sich die unterschiedlichen Fallkonstellationen auf die Anforderungen, die an den Inhalt der Selbstanzeige zu stellen sind, auswirken.

Muss etwa der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung, die dieser in seiner Einkommensteuererklärung verschwiegen hat, zugleich eine unrichtige Körperschaftsteuererklärung der Gesellschaft berichtigen? Ist die Nennung von Zahlenangaben für das Vorliegen einer wirksamen Berichtigung konstitutiv und kann damit nur derjenige Steuerhinterzieher straffrei werden, der Zugriff auf sämtliche Unterlagen zur Ermittlung der hinterzogenen Steuer hat? Unter welchen Voraussetzungen werden die übrigen Mitglieder eines hier besprochenen Mehrpersonenverhältnisses straffrei, wenn nur ein Steuerhinterzieher Selbstanzeige erstattet?

Die Antworten auf die aufgeworfenen und viele weitere Fragen sind umstritten. Da die Selbstanzeige seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 dem Vollständigkeitsgebot unterliegt und eine unvollständige sog. Teilselbstanzeige nach allgemeiner Ansicht nicht mehr strafbefreiend wirkt, nachfolgende „Korrektur-Selbstanzeigen“ jedoch wegen der Auslösung des Sperrgrunds der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO ausgeschlossen sind, ist die rechtssichere Vorhersehbarkeit und Erfüllbarkeit der einzelnen Anforderungen von essentieller Bedeutung. Anderenfalls begründete die Abgabe einer Selbstanzeige ein unkalkulierbares Risiko.² Diese Rechtsunsicherheit und das Fehlen verbindlicher Maßstäbe für die Anwendung der strafbefreienden Selbstanzeige wegen einer gemeinsam mit anderen begangenen Steuerhinterziehung ist ein nicht hinnehmbarer Zustand.

Die folgende Untersuchung hat sich daher das Ziel gesetzt, zu den häufigsten und umstrittensten Fragen bei der Auslegung der strafbefreienden Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen Stellung zu beziehen.

B. Grundlagen der Untersuchung

Bevor die eingangs genannten und weitere rechtliche und tatsächliche Schwierigkeiten bei der Anwendung von § 371 Abs. 1 AO bei der Erstattung von Selbstanzeigen aufgrund einer in einem Mehrpersonenverhältnis begangenen Steuerhinterziehung untersucht werden können, gilt es, die Grundlagen der Untersuchung zu definieren.

² Vgl. hierzu auch *Bültmann*, DStR 2017, 1 (5).

Grundlagen der Auslegung der strafbefreienden Selbstanzeige im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen sind Hintergründe zum Wesen und Strafgrund von Mehrpersonenverhältnissen i. S. d. Untersuchung, die Entstehungsgeschichte der strafbefreienden Selbstanzeige, der mit ihr verfolgte Sinn und Zweck, sowie die Rechtfertigung der durch sie bewirkten Strafbefreiung.

I. Der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte von § 371 AO

1. § 371 AO im Überblick

§ 371 AO trägt die Überschrift „Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung“. Trotz ihrer Überschrift als „Selbstanzeige“ genügt die schlichte Anzeige der Steuerstraftat nicht zur Erlangung der Strafbefreiung.³

§ 371 Abs. 1 bis 3 AO lautet:

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahren erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder

b) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder

d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat oder

2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,

³ Flore/Tsambikakis/*Wessing/Biesgen*, § 371 Rz. 1; ebenso auch: Schwarz/Pahlke/*Webel*, § 371 Rz. 13; Tipke/Kruse/*Seer*, § 371 Rz. 2.