

Schriften zum Strafrecht

Band 404

**Der Sperrgrund
der Tatentdeckung im Sinne
von § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO**

Von

Elena Neumüller



Duncker & Humblot · Berlin

ELENA NEUMÜLLER

Der Sperrgrund der Tatentdeckung im Sinne
von § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO

Schriften zum Strafrecht

Band 404

Der Sperrgrund
der Tatentdeckung im Sinne
von § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO

Von

Elena Neumüller



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Mannheim hat diese Arbeit
im Jahre 2022 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
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-18678-5 (Print)
ISBN 978-3-428-58678-3 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

Für meine Mutter

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Frühjahr 2022 von der Fakultät für Rechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre der Universität Mannheim als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind, soweit dies möglich war, bis Mai 2022 berücksichtigt.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Jens Bülte für die engagierte Betreuung meines gesamten Promotionsvorhabens, das Vertrauen in das Gelingen der Arbeit sowie die zahlreichen wertvollen Ratschläge.

Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Frau Prof. Dr. Suzan Denise Hüttemann für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Das Thema der Arbeit geht auf eine Anregung von Herrn Dr. Rolf Schmich zurück, dem ich dafür danken möchte. Herrn Dr. Hans-Georg Berg danke ich für die Unterstützung des Promotionsvorhabens.

Meinem Mann möchte ich besonders für seine Geduld und verständnisvolle Rücksichtnahme während der Fertigung dieser Arbeit bedanken.

Mein innigster Dank gilt meinen Eltern, die mir meinen bisherigen Lebensweg ermöglicht haben. Insbesondere ohne den Rückhalt meiner Mutter und ihre liebevolle Unterstützung wäre diese Arbeit nicht zustande gekommen. Ihr ist diese Arbeit gewidmet.

Mannheim, im Juni 2022

Elena Neumüller

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	15
I. Einleitung	15
II. Gang der Untersuchung	17
B. Sperrtatbestand der Tatentdeckung im System des Selbstanzeigerechts ...	19
I. Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO	19
II. Selbstanzeige nach § 371 AO	22
1. Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige	22
a) Vorläuferregelungen	22
b) Novellierungen seit 2011	23
aa) Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011	23
bb) Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einfüh- rungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014	24
cc) Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz vom 23.06.2017	24
2. Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige	24
3. Strafrechtsdogmatische Stellung der Selbstanzeige	25
III. Abgrenzung von anderen Normen	27
1. Abgrenzung von der Anzeige- und Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO	27
2. Abgrenzung von der Fremdanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO	28
3. Abgrenzung vom Rücktritt gemäß § 24 StGB	30
C. Systematik und Auslegung der Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO	32
I. Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige	32
II. Auslegung der Sperrgründe	34
1. Schlussfolgerungen aus einer (vermeintlichen) Ausnahmestellung des § 371 AO	34
2. Auslegung nach den klassischen Auslegungsmethoden	36
a) Grammatikalische Auslegung	36
b) Systematische Auslegung	36
c) Historische Auslegung	37
aa) Entwicklungsgeschichte der Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO	37
bb) Zwischenergebnis	40
d) Teleologische Auslegung	42
aa) Fiskalpolitische Begründung	42
bb) Kriminalpolitische Begründung	43

cc) Strafrechtliche Begründung	44
dd) Zwischenergebnis	45
3. Stellungnahme: Sperrgründe sind restriktiv auszulegen	48
D. Objektiver Tatbestand des Sperrgrundes der Tatentdeckung im Einzelnen ..	49
I. Begriff der Entdeckung	50
1. Entdeckung einer Tat als objektive Voraussetzung	50
2. Gesetzesmaterialien	51
3. Auslegung durch die Rechtsprechung	52
a) Untergerichtliche Rechtsprechung	52
b) Obergerichtliche Rechtsprechung	52
c) Höchstgerichtliche Rechtsprechung	53
aa) Erstmalige Definition im BGH-Urteil vom 13.05.1983 – 3 StR 82/83	53
bb) Konkretisierung des Begriffs der Entdeckung im „Selbstanziegsbeschluss“ vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09	54
d) Exkurs: Begriff der Entdeckung nach Auffassung des Reichsgerichts	56
4. Auslegung durch die Literatur	57
a) Vorstufe des Anfangsverdachts	57
b) Mehr als ein Anfangsverdacht	58
c) Hinreichender Tatverdacht im Sinne der §§ 170 Abs. 1, 203 StPO	59
5. Stellungnahme: Tatentdeckung liegt vor, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist	59
II. Begriff der Tat	64
1. Meinungsstand	65
2. Stellungnahme: Die Tat ist nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigem zu bestimmen	67
III. Erforderlichkeit der Entdeckung der subjektiven Seite des Täters	69
1. Auslegung durch die Rechtsprechung	69
a) Frühere Rechtsprechung	69
b) BGH-Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09	70
c) Aktueller Stand: BGH-Urteil vom 09.05.2017 – 1 StR 265/16	71
2. Auslegung durch die Literatur	71
3. Stellungnahme: Die Entdeckung der subjektiven Seite des Täters ist erforderlich	72
IV. Erforderlichkeit der Entdeckung des Täters	75
1. Auslegung durch die Rechtsprechung	75
2. Auslegung durch die Literatur	76
3. Stellungnahme: Nicht die Person des Täters, aber die des Steuerpflichtigen muss identifizierbar sein	77

V.	Begriff der Teilentdeckung	80
1.	Allgemeines	80
2.	Teilentdeckung durch Entdeckung von Vorbereitungshandlungen	80
a)	Problemaufriss	80
b)	Rechtsprechung	81
c)	Literatur	81
d)	Stellungnahme: Entdeckung von Vorbereitungshandlungen ist nicht ausreichend	82
VI.	Person des Tatentdeckers	83
1.	Finanzbehörden	84
2.	Andere Behörden	84
a)	Inländische Behörden	84
aa)	Anzeige von Straftaten nach § 116 AO	85
bb)	Legalitätsgrundsatz, §§ 152 Abs. 2, 160, 163 Abs. 1 StPO	87
cc)	Zwischenergebnis: Inländische Behörden sind grundsätzlich aufgrund der Pflicht zur Weiterleitung ihrer Kenntnisse von einer Steuerstraftat taugliche Tatentdecker	87
dd)	Außerdienstliches Erfahren von Steuerstraftaten	88
b)	Ausländische Behörden	89
aa)	Rechtsprechung des BGH	89
bb)	Literatur	90
cc)	Stellungnahme: Ausländische Behörden sind keine geeigneten Tatentdecker	91
3.	Tatentdeckung durch Privatpersonen	93
a)	Generelle Möglichkeit der Tatentdeckung durch Privatpersonen	93
b)	Entwicklung der Rechtsprechung	95
aa)	Rechtsprechung des RG zum Tatentdecker im Sinne des § 46 Nr. 2 RStGB 1871	95
bb)	Obergerichtliche Rechtsprechung	96
cc)	BGH und heutige Literatur	96
dd)	Zwischenergebnis	97
c)	Probleme bei der Bestimmung des tauglichen Tatentdeckers unter Privatpersonen	98
aa)	Begriff der nahestehenden Personen und Vertrauenspersonen	98
bb)	Zerrüttetes Vertrauensverhältnis	100
cc)	Zwischenergebnis: Fehlende Bestimmtheit mangels Anknüpfung an gesetzliche Normen	102
d)	Ermittlung des tauglichen Tatentdeckers unter Privatpersonen anhand einer Pflicht zur Mitteilung der Kenntnis von einer Steuerstraftat	104
aa)	Tatbeteiligte als Tatentdecker	104

bb) Angehörige als Tatentdecker	106
cc) Steuerberater und Rechtsanwälte als Tatentdecker	108
dd) Mitgesellschafter als Tatentdecker	111
(1) Problemaufriss	111
(2) Umgehung des Sperrgrundes der Tatentdeckung durch die Fremdanzeige	112
(3) Gesetzgeberische Motive	116
(4) Relevanz der gesetzgeberischen Motive des § 371 Abs. 4 AO bei der Frage nach der Tatentdeckung durch Mitgesell- schafter	117
(a) Die Frage des „Ob“	117
(b) Die Frage des „Inwieweit“	117
e) Stellungnahme: Privatpersonen sind (auch) nur bei einer Pflicht zur Weiterleitung ihrer Kenntnisse von einer Steuerstraftat taugliche Tatentdecker	119
f) Tatsächliche Weitergabe von Informationen durch untauglichen Tat- entdecker	120
E. Subjektiver Tatbestand des Sperrgrundes der Tatentdeckung im Einzelnen	123
I. Entwicklung und heutige Bedeutung der subjektiven Komponente	123
II. Kenntnis von der Tatentdeckung	125
III. Rechnenmüssen mit der Tatentdeckung	126
1. Anforderungen an das Rechnenmüssen	126
a) Meinungsstand	126
b) Stellungnahme: Weder Vermutungstatbestand noch Beweisregel	127
2. Begriff des Rechnenmüssens	129
a) Meinungsstand	129
b) Stellungnahme: Leichtfertiges Verkennen der Tatentdeckung erfor- derlich	131
3. Verständige Würdigung der Sachlage	133
a) Meinungsstand	134
b) Stellungnahme: Maßgeblichkeit der persönlichen Erkenntnis- und Urteilsfähigkeit des Täters auf Basis einer objektiven Wertung	135
4. Bezug der subjektiven Komponente	137
F. Umfang der Sperrwirkung	140
I. Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	140
1. Persönlicher Umfang der Sperrwirkung bei den Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO	140
2. Meinungsstand zur persönlichen Sperrwirkung im Rahmen des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO	142

3. Stellungnahme: Keine Sperrung der Selbstanzeige des Teilnehmers gemäß § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO	144
II. Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	146
1. Sachlicher Umfang der Sperrwirkung bei den Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO	146
2. Meinungsstand	147
3. Stellungnahme: Sperrwirkung umfasst sämtliche noch nicht verjährten Steuerstraftaten der betroffenen Steuerart	149
4. Konsequenzen der Entdeckung einer verjährten Steuerstraftat	150
III. Zeitlicher Umfang der Sperrwirkung – Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit?	152
1. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit bei den übrigen Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO	153
2. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit beim Sperrgrund der Tatentdeckung	154
a) Entkräftung eines Tatverdachts	155
aa) Wiederaufleben dem Grunde nach	155
bb) Zeitpunkt des Wiederauflebens	155
(1) Problemaufriss	155
(2) Meinungsstand	156
(3) Stellungnahme	157
b) Wiederaufleben nach Tatentdeckung	161
aa) Ausgangspunkt der Untersuchung	161
bb) Wiederaufleben dem Grunde nach	162
(1) Meinungsstand	162
(2) Stellungnahme	164
cc) Zeitpunkt des Wiederauflebens	165
G. Sperrgrund der Tatentdeckung in der Praxis	167
I. Steuerdaten-CDs	167
1. Objektive Voraussetzungen	168
a) Tatentdeckung durch Abgleich der Steuerakte	168
b) Tatentdeckung bereits nach Sichtung des Steuerdatenmaterials	168
2. Subjektive Voraussetzungen	170
II. Tatentdeckung durch Medien	174
III. Gruppenanfragen	175
IV. Grenzüberschreitender Bargeldverkehr und Grenzkontrollen	177
V. Kontrollmitteilungen und darauf basierendes Schreiben an Steuerpflichtigen	181
1. Kontrollmitteilung	181
2. Schreiben des Finanzamts an Steuerpflichtigen	184

VI. Geldwäscheverdachtsmeldung	185
1. Objektive Tatentdeckung	187
2. Subjektive Tatentdeckung	190
VII. Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gemäß § 138d AO	192
H. Zusammenfassung und Gesamtergebnis	194
Literaturverzeichnis	201
Stichwortverzeichnis	216

A. Einführung

I. Einleitung

Rund zehn Jahre ist es nun her, als der Ankauf sogenannter Steuerdaten-CDs für großes mediales Aufsehen und zugleich zu einem Anstieg abgegebener Selbstanzeigen sorgte. Grund hierfür war die Angst vor einer „Tatentdeckung“ durch das Datenmaterial auf der CD und die damit zusammenhängende Sperre der Möglichkeit zur Selbstanzeige. Ausweislich diverser Pressemitteilungen vom 11.06.2021 haben deutsche Finanzbehörden wieder eine Steuerdaten-CD gekauft: Das Bundeszentralamt für Steuern hat nun eine CD beschafft, auf der steuerlich relevante Daten aus dem Emirat Dubai enthalten sind.¹ Aber nicht nur in den Fällen der Steuerdaten-CDs stellt sich die Frage nach der „Tatentdeckung“. Zuletzt tauchte die Problematik der Selbstanzeigemöglichkeit nach einer bereits entdeckten Tat im Zusammenhang mit Airbnb-Anbietern in 2018 auf. Aus Pressemitteilungen² wurde bekannt, dass das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ein Auskunftsersuchen an Irland gestellt hat – hier hat das Unterkunftsvermittlungsportal Airbnb seinen Sitz –, in dem es die Herausgabe der Daten deutscher Airbnb-Anbieter begehrte. Auf diese Weise wollte die Finanzverwaltung herausfinden, ob die Airbnb-Anbieter ihre steuerlichen Pflichten im Zusammenhang mit der Vermietung ihrer Wohnungen über die Plattform ordnungsgemäß erfüllt haben. Für die Airbnb-Anbieter stellt sich dagegen die Frage, ob sie betreffend bisher nicht erklärte Einkünfte noch wirksam eine Selbstanzeige erstatten können.

Wer eine Selbstanzeige abgibt, wird gemäß § 371 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich wegen der von ihm begangenen Steuerstraftaten nicht bestraft. Indes ist die Selbstanzeige an eine Vielzahl von positiven und negativen Voraussetzungen geknüpft, die in den letzten Jahren zweimal verschärft wurden.³ So beinhaltet der

¹ <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/steuerhinterziehung-kampf-gegen-steuerbetrug-scholz-kauft-steuerdaten-aus-dubai-/27278956.html?ticket=ST-2575269-EtkP4BvVQpGb7pPliXrv-ap2> (abgerufen am 25.06.2021); <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/finanzminister-scholz-kauft-cd-mit-steuerdaten-aus-dubai-17385285.html> (abgerufen am 27.06.2021).

² <https://www.zeit.de/wirtschaft/2018-05/airbnb-vermieter-steuern-steuererklaerung-mieteinkuenfte/seite-2> (abgerufen am 17.04.2020); <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuer-airbnb-tourismus-1.4304650> (abgerufen am 17.04.2020).

³ Zum einen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011 (BGBl. I 2011, S. 676) und nachfolgend durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 (BGBl. I 2014, S. 2415).

die negativen Voraussetzungen regelnde § 371 Abs. 2 AO (mittlerweile) acht Sperrgründe, die eine Selbstanzeige als verspätet erscheinen lassen mit der Konsequenz des fehlenden Eintritts der Straffreiheit.

Einer davon ist der in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO Sperrgrund der Tatentdeckung. Danach hat die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung, wenn „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“.

Einen Einblick in die Auslegung des Sperrgrundes der Tatentdeckung durch die Rechtsprechung hat der BGH zuletzt in seinem Urteil vom 13.05.2017 gegeben. Er urteilte, dass auch ausländische – im Streitfall griechische – Behörden Tatentdecker sein könnten, da insbesondere aufgrund

„des bereits zu diesem Zeitpunkt bestehenden hohen Medieninteresses und der besonderen Tragweite des Falles (...) damit zu rechnen [sei], dass die gewonnenen Erkenntnisse an die deutschen Ermittlungsbehörden auf deren Ersuchen weitergeleitet würden. (...) Auch der Angeklagte musste bei verständiger Würdigung der Sachlage nach Kenntnisnahme der Medienberichterstattung schon vor Abgabe der Selbstanzeige mit der Tatentdeckung rechnen.“

Die Selbstanzeige wurde folglich als unwirksam erachtet.

„Abschaffung der Selbstanzeige durch die Hintertür“⁴ lautete eine der Reaktionen auf diese weitgehende Entscheidung des BGH und es drängte sich die Frage auf: In welchen Fällen scheidet die Selbstanzeige nach dem heutigen Rechtsstand nicht am Sperrgrund der Tatentdeckung?

Und bereits dieser kleine Ausschnitt aus der Rechtspraxis des letzten Jahrzehnts zeigt, es ist nur eine Frage der Zeit bis ein nächster Fall das Problem der Tatentdeckung aufwirft; die Auslegung des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist damit von hoher praktischer Bedeutung.

Der Sperrgrund der Tatentdeckung – wenn auch nicht exakt in dem heutigem Gesetzeswortlaut – findet sich bereits seit 1952 im Gesetz. Zu seiner Auslegung liegt in nicht geringem Umfang Rechtsprechung und zahlreiche Literatur vor. Daraus könnte man schlussfolgern, die Anwendung des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO sei in der Praxis klar und ausdiskutiert. Tatsache ist jedoch, dass kaum ein Fall und auch nicht die aufgezeigten Beispielfälle zu einem unumstrittenen Ergebnis führen. Unklar ist etwa nach wie vor, wie der Begriff der Tatentdeckung auszulegen und insbesondere, wer tauglicher Tatentdecker ist und ob und gegebenenfalls welche Bedeutung heute noch der subjektiven Komponente des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beizumessen ist.

⁴ Hornig, PStR 2017, 253 (253).

In dieser Arbeit werden die Schwierigkeiten bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Sperrgrunds der Tatentdeckung erörtert, indem die seitens der Rechtsprechung und Literatur entwickelten Auffassungen kritisch hinterfragt werden mit dem Ziel, mehr Rechtssicherheit in der Handhabung des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO für den Rechtsanwender zu gewinnen.

II. Gang der Untersuchung

Als Ausgangspunkt und Basis einer vertieften Untersuchung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO wird zunächst das Institut der Selbstanzeige in den rechtlichen Kontext gesetzt. Hierfür wird zu Beginn der Arbeit in groben Zügen dargestellt, wann der Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt ist. Da im Laufe der Arbeit auf die einzelnen ergangenen Gesetzesreformen betreffend die Voraussetzungen der Selbstanzeige Bezug genommen wird, werden sodann in Grundzügen die Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige vermittelt und sodann die positiven und negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen einer Selbstanzeige dargestellt. Überdies wird – wiederum als Grundlage für das Verständnis der Arbeit – die strafrechtsdogmatische Stellung der Selbstanzeige verdeutlicht und eine Abgrenzung zur Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO, der Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO und dem Rücktritt nach § 24 StGB vorgenommen.

Sodann erfolgt im Kapitel B. im Wege einer vergleichenden Betrachtung eine knappe Darstellung aller Sperrgründe, die für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige zu beachten sind. Dies soll zum einen dazu dienen, zu verdeutlichen, in welchen Kontext der Tatbestand der Tatentdeckung eingebettet ist; zum anderen soll die Kenntnis der anderen Sperrgründen dem Verständnis des Sperrgrundes der Tatentdeckung nützen, indem dessen systematische Auslegung ermöglicht wird und der Blick für den Wortlaut der Norm des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO im Gegensatz zu den anderen Sperrgründen des § 371 Abs. 2 AO geschärft wird.

Vor dem Übergang zum Kapitel C., in dem eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Sperrgrund der Tatentdeckung erfolgt, wird anhand der klassischen Auslegungsmethoden als Vorfrage geklärt, wie die Auslegung der Ausschlussgründe zu erfolgen hat: Sind die Sperrgründe weit auszulegen im Sinne eines geringen Anwendungsbereichs der Selbstanzeige als Ganzes oder ist vielmehr von einer engen Auslegung der Sperrgründe auszugehen?

Das Kapitel C. widmet sich der kritischen Analyse der Tatbestandsvoraussetzungen des Sperrgrundes der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der Fokus der Untersuchung liegt dabei auf der zum Sperrgrund der Tatentdeckung ergangenen Rechtsprechung. Daher erfolgt – soweit die Übersichtlichkeit der Darstellung darunter nicht leidet – die Untersuchung der einzelnen Tatbestandsmerkmale stets einleitend mit der Auffassung der Rechtsprechung in