

**Schriften zum Strafrecht**

---

**Band 401**

# **Das Unrecht des § 153 Abs. 1 AO**

**Die steuerliche Berichtigungspflicht im Lichte  
des Steuerstrafrechts und der Selbstbelastungsfreiheit**

**Von**

**Julia Klier**



**Duncker & Humblot · Berlin**

JULIA KLIER

Das Unrecht des § 153 Abs. 1 AO

Schriften zum Strafrecht

Band 401

# Das Unrecht des § 153 Abs. 1 AO

Die steuerliche Berichtigungspflicht im Lichte  
des Steuerstrafrechts und der Selbstbelastungsfreiheit

Von

Julia Klier



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau 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  
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0558-9126  
ISBN 978-3-428-18700-3 (Print)  
ISBN 978-3-428-58700-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

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

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis März 2022 berücksichtigt.

Zum Abschluss meiner Promotion möchte ich die Gelegenheit nutzen und einigen Personen danken, die zur Entstehung dieser Arbeit in großem Maße beigetragen haben.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Martin Asholt. Er hat diese Arbeit sowohl durch die Gewährung umfassender wissenschaftlicher Freiheit als auch durch gewinnbringende Diskussionen und wertvolle Denkanstöße erheblich gefördert. Die Zeit als Studentische Hilfskraft und später Wissenschaftliche Mitarbeiterin an seinem Lehrstuhl möchte ich keinesfalls missen.

Herzlich bedanken möchte ich mich außerdem bei Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens, die in dieser Form keine Selbstverständlichkeit ist, und bei Herrn Professor Dr. Dr. h. c. Werner Beulke für die Übernahme des Vorsitzes in der Prüfungskommission.

Zum Gelingen dieser Arbeit haben ferner beigetragen mein Kollege Herr Yannick Schneider, der fortwährend für ergiebige Diskussionen zur Verfügung stand, Herr Dr. Florian Berger, der mir stets hilfreiche Tipps gab, und Frau Veronika Fischböck, die die Mühen des Korrekturlesens auf sich genommen hat und mir stets aufmunternd zur Seite stand. Auch ihnen gilt mein besonderer Dank.

Danken möchte ich außerdem meinen Eltern und meiner Schwester für den familiären Rückhalt und den immerwährenden Zuspruch. Von ganzem Herzen danke ich abschließend meinem Mann für seine immense Unterstützung, ohne die diese Arbeit in der vorliegenden Form nicht zustande gekommen wäre.

Passau, im Juni 2022

*Julia Klier*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b>	15
<i>Kapitel 1</i>	
<b>Steuerrechtlicher Teil</b>	20
A. Historische Herleitung	20
B. Schutzzweck/Normcharakter	23
C. § 153 Abs. 1 S. 1 AO	25
I. Tatbestand des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	26
1. Verpflichtete Person	26
a) Steuerpflichtiger	26
b) Gewillkürte Vertreter	29
2. Steuerlich relevante Erklärung	31
a) Allgemeines	31
b) Ressortfremde Adressaten der Erklärung	34
3. Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit	37
4. Steuerverkürzung i. S. d. § 370 Abs. 4 S. 1 AO	42
5. Kausalität	43
6. Nachträgliches Erkennen	45
a) Grundsätzliches	45
b) Bedingter Vorsatz im Vorfeld	48
aa) Rechtsprechung (BGH-Beschluss 2009, AEAO)	49
bb) Literatur	50
(1) Wortlaut/Gesetzessystematik	51
(2) Historie	52
(3) Nemo-tenetur-Grundsatz	53
(4) Verjährung	59
cc) Relevanz: § 153 AO als konstitutive oder deklaratorische Norm?	61
(1) Historie	62
(2) Systematik	64
(3) § 153 AO als lex specialis	66
(4) Zwischenfazit	67
dd) Fazit	67
7. Vor Ablauf der Festsetzungsfrist §§ 169 ff. AO	68



a)	Beginn der Festsetzungsfrist . . . . .	68
b)	Dauer der Festsetzungsfrist . . . . .	69
c)	Ablaufhemmung . . . . .	71
aa)	§ 171 Abs. 7 AO . . . . .	71
bb)	§ 171 Abs. 9 AO . . . . .	74
8.	Kenntnis der Finanzbehörde als Ausschlussgrund . . . . .	74
II.	Rechtsfolgen . . . . .	76
1.	Umfang der entstehenden Pflicht . . . . .	77
a)	Differenzierung zwischen Anzeige- und Berichtigungspflicht . . . . .	77
b)	Frist: Unverzüglich . . . . .	77
c)	Adressierung . . . . .	80
aa)	Örtlich zuständiges Finanzamt . . . . .	80
bb)	Ressortfremder Grundlagenbescheid . . . . .	81
d)	Form der Anzeige- und Berichtigungserklärung . . . . .	83
e)	Umfang der Pflicht bei unaufklärbarem Sachverhalt . . . . .	84
2.	Steuerliche Folgen bei Pflichterfüllung für den Erklärungspflichtigen . . . . .	84
3.	Drittwirkung: Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO . . . . .	85
a)	Zweck der Norm . . . . .	86
b)	Personale Reichweite . . . . .	87
c)	Gefahr der Umgehung des § 371 Abs. 1 AO . . . . .	89
d)	Nachzahlungspflicht . . . . .	90
e)	Nichtabgabe von Erklärungen . . . . .	91
f)	Fazit . . . . .	92
D.	§ 153 Abs. 1 S. 2 AO . . . . .	92
I.	Tatbestand . . . . .	93
1.	Verpflichtete Person . . . . .	93
a)	Gesamtrechtsnachfolger . . . . .	93
b)	§§ 34, 35 AO . . . . .	94
2.	Nachträgliches Erkennen . . . . .	95
a)	Bewertung von Kenntnis des Rechtsvorgängers . . . . .	96
aa)	Eigene Pflicht des Rechtsvorgängers nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO . . . . .	96
bb)	Steuerhinterziehung des Rechtsvorgängers . . . . .	97
b)	Bewertung von Vorwissen des Gesamtrechtsnachfolgers . . . . .	100
aa)	Bloßes Vorwissen . . . . .	100
bb)	Mittäterschaft oder Tatbeteiligung . . . . .	101
c)	Anforderungen an das nachträgliche Erkennen durch den Gesamtrechtsnachfolger . . . . .	102
3.	Festsetzungsverjährung . . . . .	102
a)	Frist . . . . .	102
aa)	Mögliche Steuerhinterziehung durch Erblasser . . . . .	102

bb) Mögliche Steuerhinterziehung durch Erben . . . . .	105
b) Verjährungshemmungen . . . . .	105
aa) § 171 Abs. 5 AO . . . . .	105
bb) § 171 Abs. 7 AO . . . . .	106
cc) § 171 Abs. 9 AO . . . . .	108
dd) § 171 Abs. 12 AO . . . . .	109
II. Rechtsfolgen . . . . .	109

*Kapitel 2*

**Strafrechtlicher Teil** 114

A. Das Erfolgsunrecht des § 153 AO . . . . .	114
I. Grundlegendes zu § 370 Abs. 1 AO . . . . .	115
II. Strafbarkeit eines Verstoßes gegen § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO . . . . .	116
1. Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	117
a) Asymmetrische Akzessorietät . . . . .	118
b) Bedingter Vorsatz im Vorfeld . . . . .	122
c) Zwischenfazit . . . . .	125
d) Systemfremde Garantenstellung . . . . .	125
aa) Vor bereits erfolgter Festsetzung . . . . .	126
bb) Nach bereits erfolgter Festsetzung . . . . .	127
e) Fazit . . . . .	129
2. Taterfolg . . . . .	129
a) Erfolg nach § 370 Abs. 1 AO . . . . .	131
aa) Anknüpfung an das Festsetzungsverfahren . . . . .	132
(1) Erfolgtseintritt bei aktivem Tun . . . . .	134
(2) Erfolgtseintritt bei Unterlassen . . . . .	134
bb) Ausreichen einer nicht-rechtzeitigen Festsetzung . . . . .	135
cc) Deliktsnatur . . . . .	135
(1) Konkretes Gefährungsdelikt . . . . .	136
(2) Abstraktes Gefährungsdelikt . . . . .	137
(3) Zwischenfazit . . . . .	138
b) Erfolg bei Missachtung des § 153 Abs. 1 S. 1 AO . . . . .	138
aa) Erfolg <i>vor</i> bereits erfolgter Festsetzung . . . . .	139
bb) Erfolg <i>nach</i> bereits erfolgter Festsetzung . . . . .	140
(1) Ursprüngliche, unrichtige Steuerfestsetzung . . . . .	140
(a) Umqualifizierung in ein Dauerdelikt . . . . .	141
(b) Kausalität . . . . .	144
(c) Dolus subsequens . . . . .	145
(d) Zwischenfazit . . . . .	146
(2) Nichtergehen eines Berichtigungsbescheides . . . . .	146
(a) Unbestimmtheit des Zeitpunkts des Erfolgtseintritts . . . . .	148

(b)	Bedingter Vorsatz im Vorfeld . . . . .	149
(c)	Eigenständiges Erfolgsunrecht . . . . .	152
(d)	Zwischenfazit . . . . .	154
(3)	Zeitlich anwachsendes Erfolgsunrecht . . . . .	155
(a)	Parallelen zur Umsatzsteuerhinterziehung . . . . .	156
(b)	Steuerverkürzung „auf Zeit“ und „auf Dauer“ . . . . .	159
(aa)	Objektive Betrachtung . . . . .	159
(bb)	Subjektive Betrachtung . . . . .	160
(c)	Zwischenfazit . . . . .	162
(4)	Erfolg im Beitreibungsverfahren . . . . .	164
(5)	Bereits ergangene Festsetzung als Steuervorteil . . . . .	165
(6)	Historie . . . . .	166
(7)	Vergleich mit der wiederholten Zueignung bei Unterschlagung . . . . .	167
(a)	Bösgläubig erlangte Sache . . . . .	167
(b)	Gutgläubig erlangte Sache . . . . .	169
(c)	Zwischenfazit . . . . .	170
cc)	Fazit . . . . .	170
3.	Verhältnis zur straflosen Selbstbegünstigung . . . . .	171
4.	Kenntnis der Finanzbehörde . . . . .	174
III.	Strafbarkeit eines Verstoßes gegen § 153 Abs. 1 S. 2 AO . . . . .	175
1.	Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen . . . . .	176
a)	Systemfremde Garantstellung für das Handeln eines Dritten? . . . . .	176
aa)	§ 138 StGB, Nichtanzeige geplanter Straftaten . . . . .	177
bb)	Strafbarkeit des Erben bei rechtswidrig erlangten Sachen des Erblassers . . . . .	178
(1)	Aktives Tun . . . . .	178
(a)	Hehlerei § 259 Abs. 1 StGB . . . . .	179
(b)	Unterschlagung § 246 Abs. 1 StGB . . . . .	180
(c)	Ergebnis . . . . .	181
(2)	Unterlassen . . . . .	182
cc)	Strafbarkeit des Erben bei rechtswidrig erlangtem Geld des Erblassers . . . . .	183
dd)	§§ 324a ff. StGB, Umweltstraftaten . . . . .	185
b)	Fazit . . . . .	185
2.	Taterfolg . . . . .	186
a)	Unterscheidung nach dem Festsetzungszeitpunkt . . . . .	187
b)	Anknüpfung an das Handlungsunrecht . . . . .	187
3.	Verfolgungsverjährung . . . . .	188
4.	Fazit . . . . .	191
B.	Das Handlungsunrecht . . . . .	191
I.	Blankettmerkmale oder normative Tatbestandsmerkmale . . . . .	193

II. Vorsatzanforderungen nach herrschender Meinung . . . . .	196
1. Vorsatz bezüglich der Steuerverkürzung . . . . .	197
2. Vorsatz bezüglich der Pflichtwidrigkeit . . . . .	199
3. Überschießende Innentendenz . . . . .	202
4. Fazit in Bezug auf § 153 Abs. 1 AO . . . . .	202
a) § 153 Abs. 1 S. 1 AO . . . . .	203
b) § 153 Abs. 1 S. 2 AO . . . . .	203
C. Gesamtfazit . . . . .	204

*Kapitel 3*

**Die Selbstbelastungsfreiheit im Grenzbereich** 205

A. Umfang und Reichweite des nemo-tenetur-Grundsatzes . . . . .	207
I. Historie . . . . .	208
II. Herleitung . . . . .	209
1. Internationaler Pakt über staatsbürgerliche und politische Rechte . .	210
2. Fair-trial-Grundsatz . . . . .	211
3. Unschuldsvermutung . . . . .	211
4. Rechtsstaatsprinzip . . . . .	212
5. Menschenwürde . . . . .	212
6. Allgemeines Persönlichkeitsrecht . . . . .	213
7. Allgemeine Handlungsfreiheit . . . . .	214
8. Rechtfertigungsbedingung des Strafverfahrens . . . . .	215
9. Fazit . . . . .	215
III. Geltungs- und Schutzbereich . . . . .	215
1. Selbstbelastung . . . . .	216
2. Schutz vor Zwang . . . . .	218
3. Geltung außerhalb des Strafverfahrens . . . . .	221
a) Gemeinschuldnerbeschluss . . . . .	222
b) Vor der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens . . . . .	225
c) Fazit . . . . .	227
B. Spannungsverhältnis zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren . . . . .	227
I. Doppelzuständigkeit der Finanzbehörde . . . . .	228
1. Veranlagungsstelle . . . . .	229
2. Außenprüfung . . . . .	230
3. Bußgeld- und Strafsachenstelle . . . . .	231
4. Steuerfahndung . . . . .	232
5. Fazit . . . . .	236
II. Verfahren bei § 153 Abs. 1 AO . . . . .	236
C. Selbstanzeige gemäß § 371 AO . . . . .	238
I. Verhältnis des § 153 Abs. 1 AO zur strafbefreienden Selbstanzeige § 371 Abs. 1 AO . . . . .	239

II.	Grundsätzliches zur Selbstanzeige .....	242
1.	Historie .....	243
2.	Legitimation und Schutzgut .....	246
3.	Tatbestand .....	251
	a) Absatz 1 .....	251
	b) Absatz 2 .....	252
4.	Rechtsfolge .....	253
III.	Unterschiede zwischen den Erklärungen nach § 371 AO und § 153 AO	253
1.	Freiwilligkeit der Selbstanzeige .....	254
	a) Kongruenz mit ausstehenden Berichtigungserklärungen .....	255
	b) Verhältnis der Selbstanzeige zu § 393 Abs. 1 S. 2 AO .....	255
	c) Zwischenfazit .....	257
2.	Umfang der Berichtigung .....	258
	a) Ausschluss von Teilselbstanzeigen .....	258
	b) Missglückte Selbstanzeige .....	259
3.	Spannungsverhältnis zwischen dem Vollständigkeitserfordernis der Selbstanzeige und dem Unverzüglichkeitserfordernis des § 153 AO	261
4.	Vortatverhalten und die Relevanz von Compliance .....	262
5.	Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO .....	264
6.	Zuständiger Adressat .....	265
7.	Berichtigungszeitraum .....	265
8.	Höhe des nachzuzahlenden Betrags .....	267
9.	Nachentrichtungspflicht .....	268
10.	Grenze von 25.000 Euro gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO .....	268
11.	Außerstrafrechtliche Folgen .....	269
12.	Fazit .....	269
IV.	Einordnung des § 398a AO .....	271
1.	Historie .....	271
	a) Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 .....	271
	b) AO-Änderungsgesetz vom 22.12.2014 .....	272
2.	Inhalt .....	273
	a) Eröffnung des Anwendungsbereichs .....	273
	aa) § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO .....	273
	bb) § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO .....	276
	b) Tarifiermittlung (Hinterziehungsbetrag) .....	276
	c) Bemessungsgrundlage des Zuschlags (Hinterzogene Steuer) ...	278
	d) Vollständige Zahlung .....	279
	e) Rechtsfolge .....	282
3.	Kritik .....	284
4.	Verhältnis des Zuschlags zu Nemo-tenetur .....	285
	a) Ausreichen der Rechtsfolge .....	285
	b) Einordnung des Zuschlags .....	285

aa) Abgrenzung zur Strafe . . . . .	286
bb) Freiwilligkeit trotz Umdeutung? . . . . .	287
cc) Konsequenzen . . . . .	288
c) Fazit . . . . .	289
D. Schutzinstitute . . . . .	290
I. Nicht-Steuerstraftaten . . . . .	290
1. Steuergeheimnis § 30 AO . . . . .	290
2. Verwendungsverbot § 393 Abs. 2 S. 1 AO . . . . .	292
a) Fernwirkung . . . . .	294
b) Verhältnis zur Selbstanzeige . . . . .	295
c) Verfassungsmäßigkeit der Ausnahme des § 393 Abs. 2 S. 2 AO . . . . .	296
II. Steuerstraftaten: Zwangsmittelverbot nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO . . . . .	297
1. Vorrang der Selbstanzeige . . . . .	298
2. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	298
3. Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	299
a) Betroffene Pflichten . . . . .	299
b) Der Begriff des Zwangsmittels . . . . .	300
aa) Schätzung nach § 162 AO . . . . .	301
bb) Strafbewehrung der steuerrechtlichen Pflichten . . . . .	302
(1) Schutzinstitute des Bundesgerichtshofs . . . . .	303
(a) Suspendierung der Strafbewehrung . . . . .	303
(aa) Zeitlicher Umfang . . . . .	305
(bb) Verhältnis zur Selbstanzeige . . . . .	305
(b) Außergesetzliches Verwertungsverbot . . . . .	306
(aa) Fernwirkung des Verwertungsverbots . . . . .	307
(bb) Nachkonstitutionelles Gesetz . . . . .	311
(cc) Verhältnis des Verwertungsverbots zur Selbstanzeige . . . . .	313
(c) Zwischenfazit . . . . .	313
(2) Eigener Lösungsansatz . . . . .	314
4. Belehrungspflicht . . . . .	317
5. Fazit . . . . .	319
III. Nachfolgende Veranlagungszeiträume . . . . .	319
1. Verwendungsverbot (BGH) . . . . .	321
2. Recht zu passivem Verhalten (Sahan, Reiter) . . . . .	322
3. Teilweise Suspendierung der Erklärungspflichten (Stetter) . . . . .	322
4. Kombierter Ansatz (Joecks) . . . . .	324
5. Omissio libera in causa (Böse) . . . . .	324
6. Eigener Lösungsansatz . . . . .	326
E. Nemo-tenetur-Grundsatz und leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO . . . . .	327

	<b>Zusammenfassung und Würdigung</b>	330
I.	Das Dilemma und seine Lösungsmöglichkeiten	330
II.	Lösungen <i>de lege lata</i>	331
1.	Pflichtwidrigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	331
a)	Anknüpfung an die ursprünglichen steuerlichen Erklärungs- pflichten	331
b)	Grundsätzliche Möglichkeit einer Pflichtwidrigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch die Verletzung des § 153 AO	332
aa)	Erfassung „bloß formaler Pflichten“	332
bb)	Der nemo-tenetur-Grundsatz: Steht das Straf-/Verfassungs- recht einer strafrechtlichen Rezeption der Pflichten des § 153 AO entgegen?	333
(1)	Selbstanzeigemöglichkeiten	333
(a)	§ 371 Abs. 1 AO	334
(b)	§ 398a AO	335
(2)	Unterscheidung zwischen Primär- und Sekundärebene beim Beweistransfer	336
cc)	Zwischenergebnis	338
c)	Tatbestandliche Voraussetzungen der Pflicht im Einzelnen	338
2.	Steuerverkürzung	339
a)	Nach der Festsetzung	339
b)	Vor der Festsetzung	340
3.	Subjektiver Tatbestand und Variante	341
4.	Ergebnis	341
III.	Abschließende Würdigung bzw. Änderungsbedarf <i>de lege ferenda</i>	342
	<b>Literaturverzeichnis</b>	344
	<b>Stichwortverzeichnis</b>	367

## Einleitung

Seit einigen Jahren werden aufgedeckte Steuerhinterziehungen in viel größerem Maße angeprangert als noch ein paar Jahrzehnte zuvor und auch die Forderung nach härteren Strafen wird immer größer.<sup>1</sup> Die Relevanz der Berichtigungsvorschrift des § 153 Abs. 1 AO hat in diesem Zuge in den letzten Jahren ebenfalls stark zugenommen, da Verstöße gegen § 153 Abs. 1 AO vermehrt als Steuerhinterziehungen qualifiziert werden.<sup>2</sup> Dabei besteht vor allem in Bezug auf § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und S. 2 AO die große Gefahr, dass nicht vorwerfbares Verhalten kriminalisiert wird.<sup>3</sup> § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen, eine von oder für ihn abgegebene unrichtige oder unvollständige Erklärung, die zu einer Steuerverkürzung führen kann oder eine solche bereits herbeigeführt hat, zu berichtigen, soweit der Fehler nachträglich erkannt wird. Nach § 153 Abs. 1 S. 2 AO trifft diese Verpflichtung u. a. ebenso den Gesamtrechtsnachfolger. Auf den ersten Blick scheint der steuerrechtliche Pflichtenumfang dadurch klar umrissen. Es leuchtet ein, dass derjenige, der nachträglich erkennt, einen rechtswidrigen Steuervorteil erhalten zu haben, diesen nicht behalten darf. § 153 Abs. 1 AO kommt in der Praxis auch eine hohe Relevanz zu: Dass nachträglich ein Fehler in einer bereits gegenüber der Finanzbehörde abgegebenen Erklärung entdeckt wird, kann jedermann passieren.<sup>4</sup> Dabei wird jedoch die über das Steuerrecht hinausgehende „praktische Brisanz dieser scheinbar ‚harmlos‘ wirkenden Norm“<sup>5</sup> häufig verkannt. Der Norm kommt

---

<sup>1</sup> *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1691; *Schmitz*, in: FS Achenbach, S. 477 (477).

<sup>2</sup> Dies wird auch daran deutlich, dass der Anwendungserlass zur Abgabenordnung seit 2016 erstmals Ausführungen zu § 153 Abs. 1 AO enthält; siehe auch: *Neuling*, DStR 2016, 1652, der den „rasanten Bedeutungszuwachs“ der Norm deutlich hervorhebt; vgl. ferner: *Gehrmann*, PStR 2010, 41. Die Einordnung als Steuerhinterziehung erfolgt augenscheinlich allerdings oftmals nur i. R. d. steuerrechtlichen Verfahrens, um so die zehnjährige Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO anwenden zu können, wobei zum Teil auf eine explizite Subsumtion des zugrunde liegenden Sachverhalts unter die Norm des § 370 AO verzichtet wird; vgl. hierzu FG München v. 26.7.2019 – 6 K 3189/17, BeckRS 2019, 22288.

<sup>3</sup> Vgl.: *Neuling*, DStR 2015, 558 (560).

<sup>4</sup> *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1691 (1694); vgl. dazu die Beispiele von *Helmrich*, DStR 2009, 2132, der sowohl den regulär einkommensteuerpflichtigen Bürger als auch den Erben und den GmbH-Geschäftsführer anführt.

<sup>5</sup> *Jesse*, BB 2011, 1431 (1431); vgl. auch: *Geberth/Welling*, DB 2015, 1742; *Gehrmann*, PStR 2010, 41; *Steinhauff*, AO-StB 2011, 269.



auch in Bezug auf das Steuerstrafrecht und den nemo-tenetur-Grundsatz eine enorme Bedeutung zu.

Zum einen wird der Steuerpflichtige durch die Berichtigungsvorschrift regelmäßig verpflichtet, die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes einer Steuerhinterziehung zu offenbaren und läuft dadurch Gefahr, sich selbst zu belasten. Ferner entsteht nach aktueller Rechtsprechung eine Berichtigungspflicht auch, wenn dem nachträglichen Erkennen eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung voranging.<sup>6</sup> Die Mehrheit der Literatur verneint dagegen eine Pflichtentstehung in diesen Fällen mit Verweis auf den nemo-tenetur-Grundsatz.<sup>7</sup> Insoweit ist die Frage aufzuwerfen, wie die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht in Bezug auf die Selbstbelastungsfreiheit zu beurteilen ist. Vor allem seit der Verschärfung der Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige, u. a. durch die Abschaffung der Teilselbstanzeige, kann nicht mehr jede Berichtigungserklärung ohne weiteres in eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO umgedeutet werden.<sup>8</sup> Kann dem Steuerpflichtigen also tatsächlich zugemutet werden, durch die Erfüllung seiner Berichtigungspflicht ggf. selbst die Grundlage für eine strafrechtliche Verurteilung zu schaffen? Und konträr dazu: Wäre es fair, wenn nur derjenige, der vorsätzlich eine Steuer hinterzogen hat, von einer Berichtigungspflicht freigestellt würde und der „ehrliche“ Steuerpflichtige, dem die ursprüngliche Fehlerhaftigkeit nicht strafrechtlich vorgeworfen werden kann, nicht? Damit würde der Steuerstraftäter bessergestellt, was sich ggf. nicht mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbaren ließe. Gäbe es also als Ausgleich eine Möglichkeit, die Erfüllung der Berichtigungspflicht durchzusetzen und zugleich die Selbstbelastungsfreiheit des Betroffenen zu schützen? Können Primär- und Sekundärordnung streng voneinander getrennt werden? Wie ließe sich ein etwaiges Verwertungsverbot mit der Doppelzuständigkeit der Finanzbehörde in Einklang bringen? Diese Fragen gilt es zu klären. *Gatzen* hält insoweit zutreffend fest, „dass es an einer ‚harmonischen‘ Abstimmung zwischen der verfahrensrechtlichen Vorschrift des § 153 AO und der strafrechtlichen Vorschrift des § 370 AO fehlt“.<sup>9</sup>

Zum anderen wird eine Nichtvornahme der Berichtigung von der herrschenden Meinung als Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eingeordnet. Im Kontext zu den vorherigen Ausführungen bedeutet dies, dass auch ein passives Verhalten, aus Angst davor selbst die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zu provozieren, nicht ohne Konsequenzen bliebe. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bestraft jedoch nur das *pflichtwidrige*

---

<sup>6</sup> BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984; dazu vertieft: S. 49 ff.

<sup>7</sup> Siehe: S. 50 ff.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu: *Joecks*, PStR 2015, 235 (236).

<sup>9</sup> *Gatzen*, in: Forum Steuerrecht 2007, S. 11 (22).

In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde – wobei fraglich ist, ob jede steuerrechtliche Mitwirkungspflicht eine Pflichtwidrigkeit begründen kann und wie diese im Verhältnis zu einer Selbstbelastungsgefahr zu rechtfertigen wäre. Eine solche könnte ggf. die Zumutbarkeit einer Pflichterfüllung und damit eine Pflichtwidrigkeit i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließen. Darüber hinaus fordert § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht nur ein pflichtwidriges Verhalten, sondern auch die Herbeiführung einer Steuerverkürzung oder eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils als tauglichen Taterfolg. Dieser Punkt wird jedoch in Bezug auf § 153 Abs. 1 AO häufig vernachlässigt bzw. gar nicht angesprochen.<sup>10</sup> Meist wird einem Verstoß gegen die Berichtigungspflicht eine Strafbarkeit zugeschrieben, ohne dass eine Auseinandersetzung mit der Frage erfolgt, worin der tatbestandliche Erfolg dieser Tat zu sehen wäre. Dabei entsteht der Eindruck, dass die pauschale Bejahung der Strafbewehrung des § 153 Abs. 1 AO auf einer funktionalen Betrachtung fußt. Ginge die Berichtigungspflicht nicht mit einer Strafbewehrung einher, bestünde kaum ein Anreiz dieser nachzukommen und ihr Zweck könnte nicht erreicht werden. In den Fällen, in denen die fehlerhafte Erklärung bereits eine Steuerverkürzung herbeigeführt hat, ist allerdings fraglich, ob der Nichtvornahme einer Berichtigung dieser oder ein anderer, eigenständiger Erfolg zugeschrieben werden kann. Insoweit gilt es zu analysieren, welche Anforderungen an den Taterfolg gestellt werden und ob ein bereits eingetretener Erfolg wiederholt oder vertieft werden kann.

Die aufgeführten Unklarheiten und Missstände gilt es in der vorliegenden Arbeit aufzuarbeiten. Hierzu soll in einem ersten steuerrechtlichen Kapitel der primärrechtliche Pflichtenkreis, der sich aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und S. 2 AO ergibt, dargestellt werden. Dabei wird ein besonderes Augenmerk darauf gelegt, inwieweit strafrechtliche Grundsätze, wie die Selbstbelastungsfreiheit, auf das steuerrechtliche Primärrecht durchschlagen können. In einem zweiten Kapitel wird die Frage behandelt, in welchen Fällen eine Missachtung der Berichtigungspflicht strafrechtliche Folgen für den Verpflichteten mit sich bringen kann. Speziell mit Blick auf Gesamtrechtsnachfolger wird thematisiert, ob es diesen zumutbar ist, etwaige Verfehlungen des Rechtsvorgängers aufdecken und ggf. selbst aus dem eigenen Vermögen dafür haften zu müssen. Ferner ist fraglich, inwiefern eine Verfehlung des Rechtsvorgängers tatsächlich zu einer Strafbarkeit des Rechtsnachfolgers führen kann. In einem abschließenden dritten Kapitel wird ausführlich dargestellt, inwieweit der Selbstbelastungsfreiheit im Grenzbereich zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren eine Wirkung zukommt, wann überhaupt die Gefahr einer Selbstbelastung im Besteuerungsverfahren vorliegt und inwieweit die Abgabenordnung hiervoor einen ausreichenden Schutz ge-

---

<sup>10</sup> Siehe: S. 138 ff.