

# Die Steuerhinterziehung

## § 370 AO im Überblick

Von Iwen Manheim, Kiel<sup>1</sup>

---

### 1 Einleitung

---

§ 370 AO stellt den Kerntatbestand des in den §§ 369ff. AO geregelten Steuerstrafrechtes dar. Oberflächlich erinnert er etwa an den Betrug gem. § 263 StGB, hat aber tatbestandlich durchaus eine andere Ausgestaltung erfahren. Von der Rspr.

überwiegenden als Blankettstrafrecht bezeichnet<sup>2</sup> fällt bei § 370 AO die Abhängigkeit von den materiellen Steuergesetzen besonders ins Gewicht. Die hiermit einhergehende Komplexität des Steuerstrafrechts soll im folgenden Beitrag anhand des Tatbestandes des § 370 AO überblicksweise demonstriert werden.

---

### 2 Der Tatbestand des § 370 AO

---

#### 2.1 Allgemeines

§ 370 AO schützt nach überwiegender aber nicht unumstrittener Meinung den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart<sup>3</sup> und wird damit als Vermögensdelikt qualifiziert.<sup>4</sup> Als Taterfolg setzt § 370 AO alternativ eine Steuerverkürzung oder das Erlangen von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen durch eine in den Nr. 1-3 des Abs. 1

beschriebenen Handlungen oder Unterlassungen voraus, bei der Norm handelt es sich also um ein Erfolgsdelikt.<sup>5</sup> Hieraus folge aber nicht, dass § 370 AO ein Verletzungsdelikt sei; vielmehr wird es aufgrund § 370 IV 3 AO als Gefährungsdelikt eingeordnet.<sup>6</sup>



§ 370 I Nr. 1 AO beschreibt als Tathandlung das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben, Nr. 2 das pflichtwidrige in Unkenntnis Lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen.<sup>7</sup> § 370 II AO erklärt zudem den Versuch für strafbar; § 370 III AO enthält in S. 1 eine Strafschärfung für besonders schwere Fälle, in S. 2 sog. Regelbeispiele hierzu: Ein erhöhtes Strafmaß gilt hiernach in der Regel etwa dann, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt (Nr. 1), seine Befugnisse als Amtsträger missbraucht (Nr. 2) oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Abs. 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt (Nr. 5).<sup>8</sup>

§ 370 IV AO hält, neben der Legaldefinition der Steuerverkürzung, in S. 3 dann zudem das sog. Kompensationsverbot vor: Einer Steuerverkürzung steht nicht entgegen, dass die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen.<sup>9</sup> Hintergrund

dieser Regelung zumindest nach Auffassung der Rspr. ist eine Prüfungserleichterung für das Strafgericht, welches andernfalls den gesamten Steuersachverhalt aufrollen müsste.<sup>10</sup> Dies führe, so Stimmen in der Literatur, aber faktisch zur Möglichkeit einer vollendeten Steuerhinterziehung, obgleich kein Schaden auf Seiten des Fiskus eingetreten ist.<sup>11</sup> Keine Anwendung soll das Kompensationsverbot hingegen finden, wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände mit den steuermindernden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.<sup>12</sup>

Zur Demonstration des Tatbestandes soll auf einen Beispielsfall, angelehnt an eine jüngere Entscheidung des BGH, eingegangen werden:

#### **Angelehnt an BGH U. v. 24.1.2018 - 1 StR 331/17 - NSTZ-RR 2018, 180**

A, der polnischer Staatsangehöriger ist, führte seit ca. 15 bis 20 Jahren zumindest gelegentlich in Deutschland handwerkliche Tätigkeiten aus. Für diese Tätigkeiten kamen auch andere polnische Staatsangehörige zum Einsatz, die zwar - nach durch einen von A beauftragten Rechtsanwalt und Steuerberater erstellen Vorlagen - eigenständig Rechnungen an die Auftraggeber des A stellten und so auf Stundenbasis abrechneten, hierfür die Bankverbindung des A nutzten, i.R.d. Firma des A agierten und auch sonst im Auftrag und nach Weisung des A tätig wurden.<sup>13</sup> A verkannte seine hieraus resultierende Arbeitgeberstellung im lohnsteuerrechtlichen Sinne und unterließ es in der Folge, für seine Firma für September 2004 sowie den Zeitraum März 2005 bis September 2007 Lohnsteueranmeldungen beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Insgesamt wurde hierdurch Lohnsteuer in Höhe von 101.382,65 € nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt.

## **2.2 Tathandlung**

### **2.2.1 Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben**

Angaben sind Bekundungen von Tatsachen in schriftlicher oder mündlicher Form durch ausdrückliches oder schlüssiges Verhalten.<sup>14</sup> Diese müssen gemacht, also willentlich entäußert worden sein.<sup>15</sup> Eine Angabe muss dabei gegenüber einer Finanzbehörde (vgl. § 6 II AO)<sup>16</sup> - z.B. i.R.d. Einkommensteuer- oder Umsatzsteuererklärung (§ 25 III EStG, §§ 56ff. EStDV bzw. § 18 UStG i.V.m. §§ 149ff. AO) - erfolgen. Steuerlich erheblich sind dabei solche Angaben, die Einfluss auf den Grund oder die Höhe des Steueranspruches haben oder die Finanzbehörde sonst zur Einwirkung auf den Steueranspruch veranlassen können.<sup>17</sup> Von § 370 I Nr. 1 AO erfasst sind jedoch nur unrichtige oder unvollständige Angaben; unrichtig sind Angaben dann, wenn die hierin enthaltenen Behauptungen von der Wirklichkeit abweichen<sup>18</sup> und unvollständig dann, wenn durch die Angabe konkludent der wahrheitswidrige Anschein der Vollständigkeit erweckt wird.<sup>19</sup> So weit, so simpel, scheint es - doch kann die Frage nach der Richtigkeit oder Unrichtigkeit einer Angabe aufgrund ihrer Steuerrechtsakzessorietät mitunter schwer zu beantworten sein: Gem. § 150 I 3 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen (vgl. etwa § 18 III UStG) kann der Steuerpflichtige dazu verpflichtet sein, die Steuer i.R.d. Steuererklärung selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Die Höhe der zu entrichtenden Steuer hängt dabei von der ihr zugrundeliegenden Rechtslage, z.B. i.R.d. UStG von der Frage ab, ob gewisse Umsätze überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen.<sup>20</sup> Dies ist hingegen nicht immer eindeutig zu beantworten, so dass hierzu in der Finanzverwaltung, Finanzgerichtsbarkeit und Literatur mitunter unterschiedliche Ansichten existieren. Macht der Steuerpflichtige unrichtige Angaben, wenn er etwa mit einer Literaturansicht der Meinung ist, bestimmte Umsätze unterlägen nicht der Steuerpflicht und er sie deshalb bei der Steueranmeldung nicht berücksichtigt? Zumindest von der älteren Literatur und Rechtsprechung hieß es hier, dass unrichtig auch jede Angabe unter Zugrundelegung einer unzutreffenden Rechtsauffassung sei.<sup>21</sup> Die Gegenposition in der neueren Literatur hält eine Angabe nur dann für unrichtig, wenn sie nicht auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht und verweist zur Begründung auf den Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 II GG.<sup>22</sup> Nur eine unvertretbare Auffassung sei kein Werturteil mehr, sondern eine unrichtige Tatsache. Der BGH entschied sich im hiesigen Fall für eine Kompromisslösung, nach der jede offen oder verdeckt auf einer vertretbaren Rechtsauffassung beruhenden Angabe keine unrichtige sei, sofern der Steuerpflichtige, wozu er nach § 90 I 2 AO verpflichtet sein soll, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen vollständig und richtig offenlege und so der Finanzbehörde eine eigene Beurteilung ermögliche.<sup>23</sup>

### **2.2.2 Pflichtwidriges in Unkenntnis Lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen**

§ 370 I Nr. 2 AO stellt ab auf das pflichtwidrige in Unkenntnis Lassen der Finanzbehörde; tatbestandlich ist also das Verletzen einer Erklärungspflicht über steuerlich erhebliche Tatsachen.<sup>24</sup> Steuerliche Erklärungspflichten ergeben sich etwa aus § 149 I 1 AO i.V.m. den Steuergesetzen<sup>25</sup> oder § 153 AO.<sup>26</sup> Ob es sich hierbei um ein echtes oder unechtes Unterlassungsdelikt handelt<sup>27</sup> wurde teilweise unterschiedlich beurteilt.<sup>28</sup> Dies hat jedoch kaum praktische Relevanz, da die auch tatbestandlich durch das

Merkmal „pflichtwidrig“ vorausgesetzte Aufklärungspflicht die Anforderungen an eine Garantenpflicht i.S.d. § 13 StGB erfüllen dürfte.<sup>29</sup>

Aktuell wird diskutiert, ob eine Tatvollendung die Unkenntnis der Finanzbehörde über die steuerlich erheblichen Tatsachen voraussetzt.<sup>30</sup> Bereits zur Nr. 1 ist diese Frage umstritten,<sup>31</sup> obgleich ein Irrtumserfordernis von der Rspr. insbesondere mit der Begründung abgelehnt wird, das sich dies im Gegensatz zu § 263 StGB nicht aus dem Wortlaut der Norm ergebe<sup>32</sup> und zugleich § 370 2 III Nr. 3 AO zeige, dass die eine Kenntnis voraussetzende Mitwirkung des Finanzbeamten regelmäßig straferschwerend zu berücksichtigen ist, die Unkenntnis dann nicht schon Grundvoraussetzung der Tatbestandsverwirklichung sein könne<sup>33</sup> – eine Kenntnis des Veranlagungsbeamten stelle zudem keinen Fall der eigenverantwortlichen Selbstschädigung dar<sup>34</sup>. Zumindest § 370 I Nr. 2 AO aber knüpft seinem Wortlaut an das in Unkenntnis Lassen an; entsprechend ist nach dem OLG Köln<sup>35</sup> die Unkenntnis objektives Tatbestandsmerkmal der Nr. 2, ein in Unkenntnis Lassen sei bei Kenntnis der Finanzbehörde bereits begrifflich unmöglich. Die Entscheidung wurde jedoch mitunter kritisch rezipiert<sup>36</sup>, die weitere Entwicklung in dieser Frage bleibt abzuwarten.

Angaben hat A gerade nicht gemacht; er könnte die Finanzbehörde aber pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen haben. Gem. 41a I 1 Nr. 1 EStG ist der Arbeitgeber zur Lohnsteueranmeldung verpflichtet. A hat es unterlassen, eine entsprechende Steuererklärung abzugeben, hat die Finanzbehörde also über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen. Fraglich ist allein, ob dies pflichtwidrig erfolgte. Gem. § 1 I LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Wesentliche Kriterien für ein Vorliegen eines entsprechenden Dienstverhältnisses und daraus resultierend die Arbeitnehmerstellung im lohnsteuerrechtlichen Sinne sind nach § 1 II LStDV das Schulden der Arbeitskraft, die persönliche Weisungsgebundenheit, die organisatorische Eingliederung in den Betrieb eines anderen<sup>37</sup>; zudem das fehlende Unternehmerrisiko<sup>38</sup>. Ob ein solches Dienstverhältnis vorliegt, ergibt sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall,<sup>39</sup> die von den Beteiligten gewählte Vertragsform ist hierbei unerheblich, es kommt auf die tatsächlichen Gegebenheiten an<sup>40</sup>. Ausweislich des Sachverhalts waren die weiteren Handwerker hiernach Arbeitnehmer des A, der A also nach § 41a I 1 Nr. 1 EStG zur Steueranmeldung verpflichtet. Das Unterlassen erfolgte somit auch pflichtwidrig.

## 2.3 Taterfolg

Die Vollendungsstrafbarkeit nach § 370 AO setzt zudem eine Steuerverkürzung oder das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils voraus. Verkürzt ist eine Steuer dann, wenn die Ist-Steuer hinter der Soll-Steuer zurückbleibt.<sup>41</sup> Der Zeitpunkt, nach dem sich bemisst, wann eine Steuerverkürzung bei unrichtiger oder unvollständiger Angabe oder pflichtwidrigem Unterlassen vorliegt, ergibt sich aus §<sup>370</sup> IV S. 1 Hs. 1 AO: Hiernach abzustellen ist auf die Steuerfestsetzung. Hierzu soll kurz auf das Steuerfestsetzungsverfahren bei Bestehen eines Steueranspruchs (§ 37 AO) eingegangen werden: Der Steueranspruch selbst entsteht ausweislich § 38 AO mit Verwirklichung des Steuertatbestandes - einer Mitwirkung der Steuerbehörde bedarf es hierbei nicht. Damit allerdings der Steueranspruch verwirklicht werden kann (vgl. §<sup>218</sup> AO), bedarf es seiner Konkretisierung<sup>42</sup>, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, seiner Festsetzung (vgl. § 85 AO) durch die Finanzbehörde mittels Steuerbescheid (vgl. § 155 I 1 AO). Bei Veranlagungssteuern – also solchen, die einer Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde bedürfen, etwa die Einkommensteuer – liegt eine Steuerverkürzung durch unrichtige oder unvollständige Angabe somit erst mit wirksamer Steuerfestsetzung, nach § 124 I 1 AO also Bekanntgabe des Steuerbescheids, vor. Bei Fälligkeitssteuern, bspw. der Umsatzsteuer im Hinblick auf ihre Voranmeldung (vgl. § 18 III UStG), ergibt sich hingegen aus § 150 I 3 AO (i.V.m. § 18 UStG) die Pflicht des Steuerpflichtigen, die Höhe der Steuer selbst zu errechnen; in diesem Fall erklärt §<sup>167</sup> I AO die Steuerfestsetzung nur dann für erforderlich, wenn sich hieraus ein abweichender Betrag ergibt oder der Steuerpflichtige seiner Anmeldungspflicht nicht nachkommt, § 168 AO stellt die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Es bedarf hier im Regelfall also keiner Mitwirkung der Finanzbehörde. Für den Vollendungszeitpunkt kommt es damit i.d.R. auf den Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde an.<sup>43</sup> Hinsichtlich des Vollendungszeitpunktes des § 370 I Nr. 2 AO – also das in Unkenntnis Lassen – kann naturgemäß nicht auf eine Handlung des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Bei Fälligkeitssteuern tritt Vollendung dann mit Ablauf der Frist zur Steueranmeldung ein<sup>44</sup>; Veranlagungssteuern hingegen setzen ein Tätigwerden der Finanzbehörden voraus, somit tritt Tatvollendung erst mit Abschluss der Veranlagung der betroffenen Steuer im Bezirk der zuständigen Finanzbehörde ein.<sup>45</sup> Wird dem bereits steuerlich geführten Steuerpflichtigen zuvor hingegen ein Schätzungsbescheid mit zu niedriger Festsetzung bekannt gegeben, so ist dieser Zeitpunkt maßgeblich.<sup>46</sup> Die recht komplizierte Bestimmung des konkreten Vollendungszeitpunktes des § 370 AO ist u.a. deshalb von Relevanz, weil bis zur Vollendung die Möglichkeit des Täters besteht, strafbefreiend von dem Versuch der Steuerhinterziehung (vgl. § 370 II AO) gem.

§ 369 II AO i.V.m. § 24 StGB zurückzutreten.<sup>47</sup> Nach Vollendung kann eine Straffreiheit allein durch Selbstanzeige gem. § 371 AO unter den dort genannten Voraussetzungen erreicht werden.

Der Begriff des Steuervorteils ist in Literatur und Rspr. umstritten.<sup>48</sup> Nach überwiegender Literaturansicht erfolgt die Abgrenzung zwischen Steuerverkürzung und Steuervorteil nach Verfahrensstadien:<sup>49</sup> Danach sind Steuervorteile steuerliche Besserstellungen des Steuerpflichtigen oder eines Dritten, die die Finanzbehörde außerhalb des Festsetzungsverfahrens gewährt.<sup>50</sup>

Aufgrund der unterlassenen Steueranmeldung ist mit Ablauf des Anmeldezeitraums (vgl. § 41a I EStG) eine Steuerverkürzung ausweislich des Sachverhalts i.H.v. 101.382,65 € eingetreten. Bei der Lohnsteuer handelt es sich jedoch nicht um eine selbstständige Steuerart, sondern die in einem besonderen Verfahren - dem Lohnsteuerabzugsverfahren (vgl. §§ 38ff. EStG) - erhobene Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.<sup>51</sup> Da es sich bei Lohnsteuer und Einkommensteuer also um dieselbe Steuer handelt, der Arbeitgeber nur nach §§ 38 III i.V.m. § 41a EStG zur Anmeldung und Abführung verpflichtet ist, könnte es einer Steuerverkürzung entgegenstehen, wenn die Handwerker die erzielten Honorare in ihrer Steuererklärung ordnungsgemäß angegeben hätten. Ob dies der Fall ist, teilt der Sachverhalt nicht mit. Hierauf kommt es jedoch nach § 370 IV 1 AO nicht an, da eine Steuer bereits dann verkürzt ist, wenn sie nicht rechtzeitig festgesetzt worden ist.<sup>52</sup>

## 2.4 Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen

Subjektiv setzt § 370 AO gem. § 369 II i.V.m. § 15 StGB vorsätzliches Handeln voraus. Vorsatz i.S.d. § 15 StGB wird üblicherweise umschrieben als das Wissen und Wollen der den objektiven Tatbestand verwirklichenden Umstände.<sup>53</sup> Differenziert wird in der Strafrechtslehre zwischen Absicht (Wollen des Taterfolges (*dolus directus* 1. Grades)<sup>54</sup>, Wissentlichkeit (sicheres Wissen hinsichtlich des Eintretens des Taterfolges (*dolus directus* 2. Grades)<sup>55</sup>) und Eventualvorsatz (nach der sog. Billigungstheorie das für möglich und nicht ganz fernliegend halten und dabei billigend in Kauf nehmen des Taterfolges)<sup>56</sup>. Besonders von praktischer Relevanz ist hier der bedingte Vorsatz, denn gerade bei einer so komplexen Materie wie dem Steuerrecht hat sich der eine oder andere, etwa bei der Anfertigung seiner Einkommensteuererklärung, in einer Situation wiedergefunden, in der er von der Richtigkeit einzelner Angaben nicht vollständig überzeugt war.<sup>57</sup> Da hier bereits das für möglich und nicht ganz fernliegend Halten der Unrichtigkeit der Angabe und der damit verbundenen Steuerverkürzung bei Festsetzung durch die Finanzbehörde auf kognitiver Ebene ausreicht und voluntativ allein die Billigung dieses Ergebnisses im Sinne eines „Na wenn schon“<sup>58</sup> für den Eventualvorsatz vorausgesetzt wird, wird hier sowohl die Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit als auch die Behandlung von Irrtümern über die Steuerrechtslage virulent. Denn nicht eventualvorsätzlich sondern bewusst fahrlässig handelt, wer zwar die Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung erkennt, hierbei aber auf das Ausbleiben derselben vertraut.<sup>59</sup> Für die Behandlung von Irrtümern hält das StGB zwei Regelungen vor: §§ 16 und 17 StGB. Nach § 16 I StGB handelt ohne Vorsatz (und im Hinblick die Steuerhinterziehung damit höchstens nach § 378 AO ordnungswidrig), wer bei Begehung der Tat Umstände nicht kennt, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören. Nach § 17 StGB handelt hingegen ohne Schuld, wem bei Begehung der Tat die Unrechtseinsicht fehlt; dies gilt allerdings nur dann, wenn der Täter diesen Irrtum nicht vermeiden konnte.<sup>60</sup> Wenn sich der Steuerpflichtige nun über etwa die Steuerbarkeit gewisser Umsätze irrt (vgl. auch oben), ist also fraglich, ob dieser Irrtum nach § 16 StGB oder nach § 17 StGB zu behandeln ist. Für den Täter ist eine Anwendbarkeit des § 16 StGB günstiger, da es hier nicht auf die Vermeidbarkeit seines Irrtums ankommt; dieser setzt aber einen Irrtum über einen Tatbestand und damit die Behandlung des Merkmals „steuerlich erhebliche Tatsachen“ als normatives Tatbestandsmerkmal voraus.<sup>61</sup> Die h.L. und Rspr. vertreten hierzu die sog. Steueranspruchstheorie, nach der zum Inhalt des Vorsatzes der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will<sup>62</sup> und kommt somit - dogmatisch etwas unsauber<sup>63</sup> - zu einer Anwendung von § 16 StGB.<sup>64</sup>

A verkannte vorliegend seine Arbeitgeberstellung. Bei irrtümlicher Annahme, der Steueranspruch wäre nicht entstanden, liegt ein Tatbestandsirrtum i.S.d. § 16 StGB vor; ein Irrtum über die Arbeitgeberzugehörigkeit in § 41a EStG und die hieraus folgende Steuerpflicht schließt somit gem. § 16 I StGB den Vorsatz aus.<sup>65</sup> A hat sich also mangels Vorsatzes nicht nach § 370 I Nr. 2 AO strafbar gemacht.

---

### 3 Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO

---

Ist der objektive Tatbestand des § 370 AO erfüllt, fehlt es aber an einem vorsätzlichen Handeln, kommt eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 I AO in Frage. Hiernach ordnungswidrig handelt, wer die in § 370 I AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Unter Leichtfertigkeit versteht man einen höheren Grad an Fahrlässigkeit, der in etwa dem der groben Fahrlässigkeit entspricht.<sup>66</sup> Insofern leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.<sup>67</sup>

In Frage kommt aber eine Verwirklichung des § 378 AO durch den A, sofern das Verkennen der Arbeitgeberbereiungenschaft leichtfertig erfolgte. Für die Beurteilung dieser Frage bietet der Beispielsachverhalt hingegen nicht genügend Anhaltspunkte.

---

### 4 Exkurs: Selbstanzeige, § 371 AO

---

Trotz Tatvollendung der Steuerhinterziehung kann der Täter (oder Teilnehmer i.S.d. §§ 26, 27)<sup>68</sup> gem. § 371 AO Straffreiheit erreichen, indem er zu allen Steuerstraftaten in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Bei § 371 AO handelt es sich – wie etwa § 24 StGB<sup>69</sup> – um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, die Selbstanzeige bewirkt also Straffreiheit nur für den Anzeigerstatter<sup>70, 71</sup>. Nach überwiegender Auffassung bezweckt § 371 AO die Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen.<sup>72</sup> § 371 AO lässt sich seinem Tatbestand nach in positive und negative Wirksamkeitsvoraussetzungen zur Straffreiheit aufteilen. Positiv wird zunächst eine Berichtigung vorausgesetzt, d.h. unrichtige, unvollständige oder fehlende Angaben durch richtige und vollständige ersetzen.<sup>73</sup> § 371 AO setzt diesbezüglich eine vollständige Berichtigung voraus. Hierfür sieht § 371 I 2 AO einen sog. erweiterten Berichtigungsverbund vor, nach welchem die Berichtigung alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber alle (auch verjährte Steuerstraftaten)<sup>74</sup> innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre betreffen muss.<sup>75</sup> Als weitere positive Wirksamkeitsvoraussetzung setzt § 371 III AO die vollständige und fristgerechte Nachzahlung voraus, durch welche bei wirksamer Berichtigungserklärung der staatliche Strafanspruch auflösend bedingt ist.<sup>76</sup>

§ 371 AO enthält in Abs. 2 negative Wirksamkeitsvoraussetzungen: § 371 II Nr. 1 AO sieht, mit Unterschieden im Einzelnen, prüfungsbezogene Sperrgründe vor; Nr. 2 schließt die Straffreiheit aus, sofern die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung bereits ganz oder zum Teil entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Nr. 3 und 4 stehen einer Straffreiheit dann entgegen, wenn der verkürzte Betrag 25.000 Euro je Tat übersteigt oder ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nach den Nrn. 2-6 vorliegt; in diesen Fällen sieht § 398a AO aber ein Absehen von der Verfolgung der Steuerstraftat vor, sofern neben der Nachentrichtung (vgl. § 398a I Nr. 1) ein Zusatzbetrag i.S.d. § 398a I Nr. 2 AO gezahlt wird. § 371 IV AO hält die sog. Fremdanzeige vor; diese Norm soll den Interessenkonflikt des aus § 153 AO Erklärungsverpflichteten lösen, welcher bei einer Berichtigung nach § 153 AO die Steuerstraftat eines Dritten aufdecken würde.<sup>77</sup> Nach § 378 III AO besteht unter vereinfachten Voraussetzungen auch eine Selbstanzeigemöglichkeit bei lediglich leichtfertiger Steuerverkürzung.

---

### Anmerkungen

---

1. Iwen Manheim ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Deutsches und Internationales Strafrecht, Strafprozessrecht und Wirtschaftsstrafrecht an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel von Prof. Dr. Dennis Bock.
2. Strittig, vgl. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 44; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 5ff.
3. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn.<sup>40</sup> m.w.N.

4. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn.43.
5. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 27.
6. Strittig, vgl. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 11.
7. Nr. 3 erfasst zudem die pflichtwidrige Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern, auf deren Darstellung aufgrund der geringen praktischen Relevanz hier verzichtet wird, vgl. Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 75ff.
8. Vgl. auch zu den anderen besonders schweren Fällen etwa Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 561ff.
9. Vgl. zu den Abs. 5-7 Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 145-161.
10. Vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 94.
11. Vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 98 m.w.N.; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 130.
12. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 95; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 133.
13. Hier kritisiert der BGH die unzureichenden Feststellungen hinsichtlich der Arbeitgebereigenschaft des A (vgl. BGH U. v. 24.1.2018 - 1 StR 331/17 - Rz. 10 - NStZ-RR 2018, 180) der Einfachheit halber soll, insofern ggf. abweichend vom Originalsachverhalt, hier eine Scheinselbstständigkeit und damit die Arbeitgeberstellung des A vorliegen.
14. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, 2017, § 4 Rn. 3 m.w.N.
15. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 27.
16. Vgl. hierzu, sowie zu anderen Behörden Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 40a.
17. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 186.
18. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 184.
19. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 25.
20. Vgl. BGH U. v. 10.11.1999 - 5 StR 221/99 - NStZ 2000, 203; vgl. Darstellung bei Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, 2017, § 4 Rn. 17ff.
21. Vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 179.
22. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 181.
23. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 230.
24. Vgl. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 282.
25. Zu den Erklärungspflichten siehe Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 285ff.; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 61bff.
26. Zur Berichtigungspflicht siehe Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 301ff.; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 63ff.
27. Vgl. zur Unterscheidung Bock, AT, 2018, S. 536ff.
28. Vgl. Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 60a m.w.N.
29. Heuel/Hilgers-Klautzsch/Peters/Ransiek/Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 370 AO Rn. 272.
30. Vgl. OLG Köln, U. v. 31.1.2017 - III-1RVs 263/16 - wistra 2017, 363; Roth NZWiSt 2017, 308.
31. Vgl. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 257.
32. BGH U. v. 19.12.1990 - 3 StR 90/90 - NJW 1991, 1306.
33. BGH B. v. 14.12.2010 - 1 StR 275/10 - NStZ 2011, 283; BGH B. v. 21.11.2012 - 1 StR 391/12 - NZWiSt 2013, 235; Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 259.
34. Vgl. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 259 m.w.N.
35. U. v. 31.1.2017 - III-1RVs 263/16 - wistra 2017, 363.
36. Roth NZWiSt 2017, 308; LG Aurich U. v. 8.11.2017 - 12 Ns 310 Js 8712/15 (158/15), 12 Ns 158/15 - wistra 2018, 179.
37. Vgl. Seidel, in: Kütter, Personalbuch, 26. Aufl. 2019, Arbeitnehmer (Begriff) Rn. 31.
38. BFH U. v. 20.2.1979 - VIII R 52/77 - BStBl II 1979, 414.

39. Vgl. Seidel, in: Kütter, Personalbuch, 26. Aufl. 2019, Arbeitnehmer (Begriff) Rn. 38.
40. Vgl. Seidel, in: Kütter, Personalbuch, 26. Aufl. 2019, Arbeitnehmer (Begriff) Rn. 39.
41. BGH U. v. 30.7.1985 - 1 StR 284/85 - NStZ 1986, 79; Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 138; zur a.A. vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, § 370 AO Rn. 33f.
42. Vgl. etwa Fehrenbacher, Steuerrecht, 6. Aufl. 2017, § 8 Rn. 67.
43. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 131; zu § 168 S. 2 AO vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 132.
44. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 150.
45. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 150.
46. Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 92.
47. Vgl. Schmitz/Wulf, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 444.
48. Vgl. auch zu a.A. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 88ff.; Heul/Hilgers-Klautzsch/Peters/Ransiek/Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 370 AO Rn. 371; Spezifika des nichtgerecht fertigten Steuervorteils sollen i.R.d. Beitrages ausgeklammert werden, vgl. hierzu Hellmann, in HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 168ff.; Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 123ff.
49. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 88.
50. Hellmann, in: HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 168.
51. Thürmer, in: Blümich, EStG, 146. Lfg. § 38 Rn. 1; Fehrenbacher, Steuerrecht, 6. Aufl. 2017, § 2 Rn. 193.
52. Vgl. hierzu Hilgers-Klautzsch, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 370 AO Rn. 1333ff.
53. Bock, Strafrecht AT, 2018, S. 217.
54. Vgl. hierzu Bock, Strafrecht AT, 2018, S. 224ff.
55. Vgl. hierzu Bock, Strafrecht AT, 2018, S. 226.
56. Vgl. hierzu Bock, Strafrecht AT, 2018, S. 227ff.
57. Deshalb wird hierzu vertreten, zumindest bei Zugrundelegung objektiv unzutreffender Rechtsansichten höhere Anforderungen an den Vorsatz zu stellen, vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 506.
58. Siehe hierzu Sternberg-Lieben/Schuster, in: Sch/Sch, 30. Aufl. 2019, § 15 Rn. 83 m.w.N.
59. Vgl. B. Heinrich, Strafrecht AT, 5. Aufl. 2016, Rn. 297.
60. Vgl. hierzu Bock, Strafrecht AT, 2018, S. 392ff.
61. Vgl. Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 370 AO Rn. 658.
62. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 502; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 AO Rn. 171f.; zur Kritik hieran vgl. ders. Rn. 173f.
63. Vgl. Hellmann, in HHSp, 252. Lfg. 2019, § 370 AO Rn. 47.
64. Etwa BGH U. v. 24.1.2018 - 1 StR 331/17 - Rz. 14 - NStZ-RR 2018, 180; BGH U. v. 08.09.2011 - 1 StR 37/11 - Rz. 22 - wistra 2011, 465.
65. Vgl. BGH U. v. 24.01.2018 - 1 StR 331/17 - NStZ-RR 2018, 180; vgl. aber zur Entwicklung der Steueranspruchstheorie in der Rspr. auch zur Arbeitgeberstellung Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 370 AO Rn. 662f. m.w.N.
66. BGH U. v. 29.4.1959 - 2 StR 123/59 - DStR 1959, 372.
67. BGH U. v. 17.12.2014 - 1 StR 324/14 - wistra 2015, 191 m.w.N.; Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 378 AO Rn. 20.
68. Kohler, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § 371 AO Rn. 101.
69. Vgl. Cornelius, in: BeckOK-StGB, Stand 1.2.2019, § 24 StGB Rn. 2.
70. Zur Möglichkeit, sich eine Selbstanzeige erstatten zu lassen vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 371 AO Rn. 102ff.
71. Joecks, in: Joecks/Jäger, Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO Rn. 39.
72. RG U. v. 8.6.1923 - I 372/23 - RGSt 57, 313; BGH U. v. 11.11.1958 - 1 StR 370/58 - BGHSt 12, 100.

73. BGH U. v. 24.9.1954 - 2 StR 683/53 - BStBl. I 1954, 528; Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 371 AO Rn. 155.
74. Vgl. Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 371 AO Rn. 116.
75. Vgl. hierzu, sowie zur Problematik um die Berechnung Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § 371 AO Rn. 116.
76. BGH U. v. 3.6.1954 - 3 StR 302/53 - BGHSt 7, 336; Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lfg. 2018, § <sup>371</sup> AO Rn. 294.
77. Vgl. Kohler, in: MK-StGB, 2. Aufl. 2015, § <sup>371</sup> AO Rn. 340.