

# Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO • mit Aktualisierungsservice

Kommentar zur AO (inklusive Steuerstrafrecht) und FGO

Bearbeitet von

Prof. Dr. Klaus Tipke, Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Dr. Peter Brandis, Roman Seer, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Prof. Dr. Matthias Loose, Prof. Dr. Marcel Krumm

Loseblattwerk mit 146. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 7462 S. In 4 Ordnern

ISBN 978 3 504 22119 5

Format (B x L): 14,5 x 20,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Tipke/Kruse

# Abgabenordnung

# Finanzgerichtsordnung

---

## ***Kommentar***

begründet von

**Dr. Klaus Tipke**      **Dr. Heinrich Wilhelm Kruse**  
em.o. Professor an der      em.o. Professor an der  
Universität zu Köln      Ruhr-Universität Bochum

fortgeführt von

**Dr. Roman Seer**      **Dr. Peter Brandis**  
Universitätsprofessor an der      Richter am Bundesfinanzhof  
Ruhr-Universität Bochum,  
Steuerberater

**Dr. Klaus-Dieter Drüen**      **Dr. Matthias Loose**  
Universitätsprofessor an der      Richter am Bundesfinanzhof  
Ludwig-Maximilians-Universität München      Honorarprofessor an der  
Richter am Finanzgericht Düsseldorf      Ruhr-Universität Bochum

**Dr. Marcel Krumm**  
Universitätsprofessor an der  
Westfälischen Wilhelms-Universität Münster  
Richter am Finanzgericht Münster

---

**ottoschmidt**

## § 371

## Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) <sup>1</sup>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 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung 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. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt, oder
4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

<sup>2</sup>Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe einer Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.

(2a) <sup>1</sup>Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervor-

anmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Satz 1 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt.<sup>2</sup> Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen.<sup>3</sup> Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.

(3) <sup>1</sup>Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.<sup>2</sup> In den Fällen des Absatzes 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.

(4) <sup>1</sup>Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.<sup>2</sup> Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

Abs. 1–3 geändert durch Gesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676; Abs. 1–3 erneut geändert (dabei Abs. 2a und Abs. 3 Satz 2 neu eingeführt) durch Gesetz v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

**Literatur:** *Beyer*, Diskussion in der Finanzverwaltung zu Praxisfragen der Selbstanzeige gem. §§ 371, 398a AO, BB 2016, 987; *Henel*, Positionspapier des BMF und Erlass des FinMin NRW zu Einzelfragen der §§ 371, 398a AO, AO-StB 2016, 261; *Kelternborn/Wegner*, Sperrung der Selbstanzeige nach Medienberichten über den Erwerb einer Steuer-CD, ZWH 2016, 226; *Rübenstahl/Schwebach*, Zur Vollständigkeit der Selbstanzeige des Gehilfen, wistra 2016, 97; *Beneke*, die Reform der straffbefreienden Selbstanzeige, BB 2015, 407; *Beyer*, Selbstanzeige ab 1.1.2015 – Fallstricke in der Praxis, NWB 2015, 769; *Erdbrügger/Jehke*, Die Erleichterungen bei der straffbefreienden Selbstanzeige im Bereich der Umsatz- und Lohnsteuer zum 1.1.2005 (§ 371 Abs. 2a AO), DStR 2015, 385; *Grötsch/Seipl*, Das Vollständigkeitsgebot einer Selbstanzeige nach der Neuregelung zum 1.1.2015, NStZ 2015, 498; *Henel*, Selbstanzeigefälle „Erbfall“ bei der Einkommensteuer, wistra 2015, 289 (Teil I) und 338 (Teil II); *Hunsmann*, Neuregelung der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, NJW 2015, 113; *Jesse*, Selbstanzeigeregulungen nach dem AO-ÄndG 2014, FR 2015, 673; *Kirbach*, Die straffbefreiende Selbstanzeige – Kritische Analyse der Verschärfungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, Diss., 2015; *Leitner*, Rechtfertigung und Grenzen der Selbstanzeige aus österreichischer Sicht, DStJG 38 (2015), 153; *Madauß*, Gesetzliche Klarstellungen, fortbestehende und neue Probleme der Selbstanzeige iSd § 371 AO nF – der Versuch einer Bestandsaufnahme, NZWiSt

2015, 41; *Buse*, Die Selbstanzeige ab dem 1.1.2015, DB 2015, 89; *M. Müller*, Die Selbstanzeige vor und nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011), Diss., 2015; *J. R. Müller*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren<sup>2</sup>, 2015; *Rolletschke/Roth*, Die Selbstanzeige, 2015; *Rüping*, Zur Legitimation der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, DStJG 38 (2015), 143; *Schöler*, Tatentdeckung beim Ankauf von Steuer-CDs, DStR 2015, 503; *Schuster*, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerstrafrecht – Auslaufmodell oder notwendige Brücke in die Steuerehrlichkeit?, JZ 2015, 27; *Spatscheck*, Reichweite der Steuerhinterziehung: Strafbares Unterlassen, Berichtigungspflicht und Selbstanzeige – § 153 AO und § 371 AO, DStJG 38 (2015), 89; *Spatscheck/Bertrand*, Rücktritt vom Versuch der Steuerhinterziehung durch Unterlassen als Alternative zur strafbefreienden Selbstanzeige, DStR 2015, 2420; *Stahl*, Die neue Selbstanzeige ab 2015, KÖSDI 2015, 19167; *Talaska*, Neues Selbstanzeigerecht: Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DB 2015, 944; *Wenzler/Rübenstahl*, Die Selbstanzeige<sup>2</sup>, 2015; *Wulf*, Reform der Selbstanzeige – Neue Klippen auf dem Weg zur Strafbefreiung, wistra 2015, 166; *Helml*, Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss., 2014; *Rübenstahl*, Selbstanzeige 3.0? – Der Entwurf des BMF eines Gesetzes zur Änderung der AO v. 27.8.2014 und der Regierungsentwurf v. 24.9.2014, WiJ 2014, 190; *Schmoeckel*, Die strafbefreiende Selbstanzeige: Missverständnisse aus der historischen Perspektive, StuW 2014, 67; *Wulf*, Praxisprobleme der Selbstanzeige nach Verletzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht aus § 153 AO, PStR 2014, 255; *Patzschke*, Die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund des allgemeinen Strafrechts, Diss., 2012; *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, Zehn Anmerkungen zur Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige durch das „Schwarzgeldbekämpfungsgesetz“, wistra 2011, 281; *Hunsmann*, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006; *Grötsch*, Persönliche Reichweite der Sperrwirkung im Rahmen des § 371 Abs. 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen- und Kapitalgesellschaften, Diss., 2003; *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, Diss., 1999; *Löffler*, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, Diss., 1992.

## Inhalt

	Rz.		Rz.
A. Grundaussage der Vorschrift ..	1	5. Teilselbstanzeigen bei USt.-/LSt.-Anmeldungen (Abs. 2a)	38
I. Regelungsgegenstand .....	1	II. Schadenswiedergutmachung durch Nachzahlung (Abs. 3) ..	42
II. Rechtfertigung und Zweck ....	4	1. Nachzahlungspflicht .....	42
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften ...	6	2. Nachzahlungspflichtiger ...	43
IV. Rechtsentwicklung .....	11	3. Umfang der Nachzahlungspflicht .....	47
B. Positive Strafbefreiungsvoraussetzungen (Abs. 1, Abs. 2a, Abs. 3) .....	14	4. Nachzahlungsfrist .....	55
I. Berichtigungserklärung (Abs. 1)	14	5. Art der Nachzahlung .....	60
1. Person des Erklärenden ....	14	6. Verfahren und Rechtsbehelfe	61
2. Form der Erklärung .....	20	C. Negative Strafbefreiungsvoraussetzungen (Abs. 2) .....	64
3. Adressat der Erklärung ....	22	I. Ausschluss der Straffreiheit durch enumerative Sperrgründe	64
4. Inhalt und Umfang der Erklärung .....	24	II. Sperrgrund: Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) .....	66
a) Qualität der Berichtigungserklärung (Abs. 1 Satz 1) .....	24	1. Wirksamkeit der Prüfungsanordnung (§ 196) .....	66
b) Vollständigkeitsgebot – steuerartenbezogene „Lebensbeichte“ (Abs. 1 Satz 2) .....	28	2. Personelle Reichweite des Sperrgrundes .....	70

	Rz.		Rz.
3. Sachliche und zeitliche Reichweite des Sperrgrundes . . . .	72	VIII. Sperrgrund: Steuerverkürzung von mehr als 25.000 Euro je Tat (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) . . . . .	107
III. Sperrgrund: Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) . . . . .	74	IX. Sperrgrund: Besonders schwerer Fall i.S. des § 370 III 2 Nr. 2 bis 5 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4) . . . . .	113
IV. Sperrgrund: Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c) . . . . .	79	D. Verfahrensrechtliche Folgen einer Selbstanzeige . . . . .	116
V. Sperrgrund: Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstrafat/-ordnungswidrigkeit (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d) . . . . .	86	E. Strafbefreiende Fremdanzeige (Abs. 4) . . . . .	123
VI. Sperrgrund: Erscheinen eines Amtsträgers der FinBeh. zur Nachschau (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e) . . . . .	91	I. Zweck und Inhalt der Regelung . . . . .	123
VII. Sperrgrund der bereits entdeckten Tat (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	95	II. Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .	124
1. Entdeckte Tat . . . . .	95	1. Unverzügliche Anzeige i.S. des § 153 (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1) . . . . .	124
2. Person des Entdeckers . . . . .	99	2. Schadenswiedergutmachung durch den Dritten (Abs. 4 Satz 2) . . . . .	128
3. Kenntnis des Täters . . . . .	101	3. Sperrgrund: Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens gegen den Dritten (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .	129
4. Umfang der Sperrwirkung . . . . .	103	III. Wirkung der Fremdanzeige . . . . .	130

## A. Grundaussage der Vorschrift

### I. Regelungsgegenstand

- Die sog. Selbstanzeige (zur Berichtigungserklärung s. Rz. 14 ff.) führt zur **Straffreiheit** einer Steuerhinterziehung nach § 370. Aus dem Wortlaut („wer ... berichtigt ..., wird nicht nach § 370 bestraft“) lässt sich entnehmen, dass die Selbstanzeige einen sog. **persönlichen Strafaufhebungsgrund** bildet (BGH v. 24.10.1984 – 3 StR 315/84, wistra 1985, 74 [75]; *Joecks* in JJR<sup>8</sup>, § 371 Rz. 39, 107, m.w.N.). Im Unterschied zu einem Strafausschließungsgrund, der bereits bei Begehung der Tat vorliegen muss, beseitigt der Strafaufhebungsgrund den bereits entstandenen Strafanspruch rückwirkend. Anders als der zum 3.5.2011 in Kraft getretene § 398a (zum Verhältnis zwischen § 371 und § 398a s. Rz. 107) führt § 371 nicht bloß zur Einstellung des Strafverfahrens, sondern (falls es so weit kommt) zum Freispruch (s. Rz. 118). Als persönlicher Strafaufhebungsgrund genießt zwar nur derjenige Täter oder Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe) Straffreiheit, der die Selbstanzeige persönlich veranlasst (s. Rz. 14 f., dort zur Möglichkeit der Vertretung). Andererseits sind aber sowohl das strafrechtliche Analogieverbot (Art. 103 II GG) als auch der In-dubio-pro-reo-Grundsatz anwendbar (*Joecks* in JJR<sup>8</sup>, § 317 Rz. 41).
- Der vom Gesetz verwendete Begriff der „Selbstanzeige“ ist zumindest missverständlich. Es bedarf keiner ausdrücklichen Selbstbezeichnung einer Steuerhinterziehung (s. Rz. 20 f.). Gleichzeitig greift der Begriff zu kurz, weil

die Berichtigungserklärung regelmäßig nicht ausreicht, um Straffreiheit zu erlangen. Vielmehr bedarf es nach § 371 III zusätzlich einer **Schadenswiedergutmachung** (seit dem 1.1.2015: inkl. Hinterziehungszinsen), wenn bereits eine Steuerverkürzung eingetreten ist (s. Rz. 42 ff.). Deshalb trifft die Umschreibung „strafbefreiende Wiedergutmachung“ (so bereits *Terstegen*, *Steuer-Strafrecht*, 1956, 120) den Kern recht gut. BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180 – Rz. 7 f. fordert eine „Rückkehr zur Steuerehrlichkeit“, indem der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben („mithin reinen Tisch“) machen müsse.

Strafrechtssystematisch ermöglicht die Selbstanzeige nach § 371 einen „**Rücktritt vom vollendeten** (ggf. sogar schon beendeten) **Delikt**“. Ein solcher Rücktritt wird im StGB in einigen Tatbeständen, in denen die Vollendung des Delikts den Eintritt eines Schadens nicht erfordert oder dieser Zeitpunkt (z.B. bei konkreten Gefährungsdelikten) deutlich vorverlagert ist, als sog. **tätige Reue** durch Strafmilderungs- oder gar -aufhebungsgründe privilegiert (s. *Patzschke*, Lit.-Üb., 86 ff.). Beispiele hierfür sind §§ 264 V, 265b II, 298 III StGB. Einen vergleichbaren Tatbestand tätiger Reue enthält § 261 IX StGB für die Geldwäsche (s. *Neuheuser* in MünchKomm.<sup>2</sup>, § 261 StGB Rz. 101 ff.). Voraussetzung für die privilegierenden Rechtsfolgen einer tätigen Reue ist jedoch die **Freiwilligkeit** der Anzeige (s. etwa § 261 IX 1 Nr. 1 StGB). Die Selbstanzeige nach § 371 erfordert dies jedoch nicht; für ihre Wirksamkeit ist die Motivation des Erklärenden irrelevant (*Schauf* in Kohlmann, § 371 Rz. 25; *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 17). Allerdings zählt § 371 II 1 Nr. 1, 2 bestimmte Ausschlussgründe auf, in denen das Gesetz offenbar davon ausgeht, dass der Täter nicht mehr aus eigenem Antrieb zur Rechtsordnung zurückkehrt (s. Rz. 64, Fälle vertypter Unfreiwilligkeit). Ebenso wie § 371 verzichtet auch § 266a VI StGB bei der Selbstanzeige und fristgerechten Nachentrichtung vorenthaltender Sozialversicherungsbeiträge auf das Freiwilligkeitskriterium für die Gewährung der Straffreiheit. Nach der jüngsten Verschärfung des Tatbestandes des § 371 I durch das AOÄndG v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415 (s. Rz. 13) bestehen mittlerweile allerdings erhebliche Zweifel, ob das Rechtsinstitut der Selbstanzeige von den Anwendern noch beherrschbar ist.

## II. Rechtfertigung und Zweck

§ 371 besitzt einen doppelten Zweck. Zum einen soll durch die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige bisher verborgene, verheimlichte Steuerquellen erschlossen und so das Steueraufkommen des Staates vermehrt werden (**fiskalpolitischer Zweck**, s. BGH v. 4.7.1979 – 3 StR 130/79, BGHSt. 29, 37 [40]). Dazu bedarf es für den Steuerhinterzieher eines Anreizes, zur Steuerehrlichkeit wieder zurückzukehren (Idee einer sog. goldenen Brücke; Anreizfunktion). Bei seinem (i.Erg. erfolgreichen) Versuch, strategische Teil-Selbstanzeigen auszuschließen (s. Rz. 26), hat BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180 – Rz. 7, hervorgehoben, dass fiskalische Interessen allein die Straflosigkeit des Selbstanzeigenden nicht rechtfertigen können. Vielmehr müsse damit die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit verbunden sein (s. Rz. 2). Damit wird der fiskalpolitische Zweck durch den Gedanken der Wiedergutmachung i.S. eines strafbefreienden Tauschgleichs flankiert (**strafzwecktheo-**

**retische Rechtfertigung).** Wenn man so will, werden das Handlungsunrecht des § 370 I Nr. 1 bis 3 durch die Berichtigung bzw. Nacherklärung i.S. des § 371 I und das Erfolgsunrecht des § 370 I durch die verzinste Nachzahlung der verkürzten Steuer i.S. des § 371 III wieder kompensiert (s. *Löffler*, Lit.-Üb., 167 ff.; *Breyer*, Lit.-Üb., 23 ff.; *Hunsmann*, Lit.-Üb., 77 ff.). Das öffentliche Strafbedürfnis wird durch das „normbestätigende Nachtatverhalten“ wieder aufgehoben (*Löffler*, Lit.-Üb., 190; *Schuster*, JZ 2015, 27 [30]; *Joecks* in JJR<sup>8</sup>, § 317 Rz. 29 f.; krit. *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, 170 ff.; zweifelnd auch *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 19, ohne aber eine eigene Konzeption vorzulegen).

- 5 Die Möglichkeit der Selbstanzeige verstößt weder gegen Art. 3 I GG, noch ist sie aus rechtsstaatlichen Gründen (Art. 20 III GG) verfassungswidrig (zutr. *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 20). Vielmehr ist sie ein Instrument, um das von Mitwirkungspflichten geprägte **Dauerrechtsverhältnis zwischen Staat und Stpfl.** funktionsfähig zu halten. Gäbe es die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht, wäre ein Stpfl., der sich in dem Dauerschuldverhältnis strafbar gemacht hat, gezwungen, sich mittelbar selbst zu belasten, wollte er sich nicht erneut strafbar machen. § 371 gibt dem Stpfl. die Möglichkeit, vorangegangene Steuerhinterziehungen anzuzeigen, um so das Dilemma aufzulösen (*Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 21; *Schuster*, JZ 2015, 27 [31 f.]). Deshalb rechtfertigt auch die verfassungsrechtlich garantierte **Selbstbelastungsfreiheit (nemo tenetur se ipsum accusare)**, s. § 369 Rz. 27) die Beibehaltung des Instituts der Selbstanzeige (s.a. *Breyer*, Lit.-Üb., 64 ff.; *Helml*, Lit.-Üb., 24 ff.; *M. Müller*, Lit.-Üb., 80 f.). Durch die periodisch wiederkehrende Besteuerung und damit verbundenen weitreichenden Mitwirkungspflichten unterscheidet sich die Steuerhinterziehung vom Betrug. Zudem tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung nach § 370 IV vor Eintritt eines Vermögensschadens ein und ist damit i.S. eines konkreten Gefährdungsdelikts vorverlagert (s. § 370 Rz. 5). Da abweichend vom Betrug auch keine Bereicherungsabsicht für § 370 verlangt wird, erfasst die Strafbarkeitszone bereits einen bedingten Vorsatz, der von der Leichtfertigkeit praktisch kaum abgrenzbar ist. Dieses weitreichende Strafbarkeitsrisiko der Stpfl. wird durch die Möglichkeit einer Selbstanzeige gemildert. Dies ist **auch** im Bereich der mittlerweile **europarechtlich determinierten Steuern** (z.B. USt, besondere Verbrauchsteuern) geboten. Auch im europäischen Mehrebenensystem (s. § 369 Rz. 3 ff.) bleibt es den einzelnen Mitgliedstaaten unbeschadet der Entscheidung der Großen Kammer des EuGH v. 8.9.2015 – C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555 – Ivo Tarrico (dazu krit. *Gaede*, wistra 2016, 89) unbenommen, die Rückkehr in die Steuererlichkeit bei gleichzeitiger Schadenswidergutmachung allgemein strafrechtlich zu prämissieren. Die von *Bülte*, NZWiSt 2015, 396 (399 f.), *Weidemann*, wistra 2016, 49, dem Art. 325 AEUV und der EuGH-Rspr. entnommenen Sorgen sind u.E. unbegründet. Dass auch im Bereich der Umsatz- und besonderen Verbrauchsteuern eine Selbstanzeige zulässig ist, gefährdet nicht das Steueraufkommen der EU und der Mitgliedstaaten, sondern sichert es eher, indem Steuerstraf Tätern ein Anreiz zur Nacherklärung gegeben wird. Das deutsche Steuerstrafrecht schützt USt./VerbrauchSt. nicht minder als rein national geprägte Steuern. Dagegen spricht auch nicht die wiedereröffnete Möglichkeit von Teilselbstanzeigen im Bereich



der USt.-Vorankündigungen (§ 371 IIa, s. Rz. 38 ff.), die allein den technischen Abläufen bei Anmeldebesteuerungen (so auch der LSt.) geschuldet ist. Der i.Ü. angestellte Vergleich zum Subventionsbetrug (§ 264 StGB) besagt ebenfalls nichts anderes. Zum einen kennt auch diese Vorschrift in § 264 V StGB (allerdings eng gefasste) Fälle strafbefreiender Selbstanzeigen und schützt die EU als Subventionsgeber nicht minder als den deutschen Staatshaushalt. Zum anderen besitzt das Steuerschuldverhältnis als zwangsweises Dauerrechtsverhältnis eine andere Qualität als das grds. nicht auf eine Dauerschuld angelegte Subventionsverhältnis.

### III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Selbstanzeige bezieht sich **nur** auf die **Steuerhinterziehung i.S. des § 370**, nicht auch auf andere Steuerstraftaten (z.B. §§ 372–374). Sie erfasst das gesamte sachliche und zeitliche Handlungsspektrum vom Versuch bis zur Beendigung einer Steuerhinterziehung. Im Versuchsstadium konkurriert sie gem. § 369 II mit dem **Rücktritt (§ 24 StGB)**, der ebenfalls einen persönlichen Strafaufhebungsgrund bildet (s. § 370 Rz. 147 f.). Beide Vorschriften, § 371 und § 24 StGB, sind selbständig nebeneinander anwendbar (BGH v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, BGHSt. 37, 340 [345 f.]; *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 27; *Spatschek/Bertrand*, DStR 2015, 2420 f.). Der Täter oder Teilnehmer kann entscheiden, von welchem persönlichen Strafaufhebungsgrund er Gebrauch macht (**Grundsatz der Meistbegünstigung**). Dies bedeutet, dass die Sperrgründe des § 371 II (s. Rz. 64 ff.) einem Rücktritt nur insoweit entgegenstehen, als sie zur Unfreiwilligkeit des Rücktritts führen. Ein Rücktritt ist zudem bei einem fehlgeschlagenen Versuch ausgeschlossen, d.h., wenn es dem Täter nicht mehr möglich ist, die Vollendung der Tat freiwillig zu verhindern, weil der Erfolg seines Handelns (z.B. wegen dessen Entdeckung, s. Rz. 95 ff.) ohnehin ausbleibt (s. § 370 Rz. 149). Davon abgesehen ist danach zu unterscheiden, ob es sich um einen Rücktritt von einem unbeendeten oder beendeten Versuch handelt. Bei letzterem muss der Täter freiwillig – vergleichbar mit der Selbstanzeige – aktive Gegenmaßnahmen ergreifen, um die Tatvollendung zu verhindern und straffrei zu bleiben (s. § 370 Rz. 150). Die Anforderungen der „steuerartbezogenen Lebensbeichte“ (s. Rz. 26) treffen ihn dabei aber nicht.

Eine wirksame Selbstanzeige ist auch für die nach § 370 VI strafbare Hinterziehung bestimmter **ausländischer Steuern** (Ein- und Ausfuhrabgaben, USt. und bes. VerbrauchSt. innerhalb der EU/EFTA, s. § 370 Rz. 77) möglich. Zwar werden dadurch keine inländischen, sondern ausländische Steuerquellen gehoben, so dass der fiskalpolitische Zweck zweifelhaft sein mag. Es bleibt aber zumindest die strafzwecktheoretische Rechtfertigung in Gestalt des Wiedergutmachungsgedankens (s. Rz. 4). Wenn und soweit der Gesetzgeber zudem die Bekämpfung der Hinterziehung ausländischer Steuern zu einem nationalen Anliegen macht und sie in § 370 unter deutsche Strafe stellt, haben konsequenterweise auch dieselben Regeln (einschl. eines persönlichen Strafaufhebungsgrundes bei einem Tatausgleich) zu gelten. Allerdings ergeben sich nicht unerhebliche technische Schwierigkeiten (s. Rz. 23, 58).

- 8 Selbstanzeigen, die unter die Sperrgründe des § 371 II 1 Nr. 3, 4 (Steuerverkürzung über 25.000 Euro pro Tat, besonders schwere Fälle i.S. des § 370 III 2 Nr. 2–5) fallen (s. Rz. 107 ff.), führen nicht zur Straffreiheit, sondern nach § 398a nur noch zu einem **Strafverfolgungshindernis**. Voraussetzung ist nach § 398a I Nr. 2 aber außerdem, dass der an der Tat Beteiligte einen von der Höhe der Steuerhinterziehung abhängigen Geldbetrag (sog. **Strafzuschlag**) an die Staatskasse zahlt (s. § 398a Rz. 16 ff.).
- 9 Von der Selbstanzeige i.S. des § 371 zu unterscheiden ist die **Berichtigung** i.S. des § 153. Beide Vorschriften schließen sich u.E. gegenseitig aus. Die Selbstanzeige betrifft eine vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung, während § 153 die Berichtigung einer zunächst unbewusst fehlerhaften Erklärung meint. Diese Unterscheidung verwischt jedoch BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt. 53, 210 – Rz. 20 ff., indem er auch bedingt vorsätzlich fehlerhafte Erklärungen unter § 153 subsumiert (s. Rz. 125). Da eine entgegen § 153 unterlassene Berichtigung ihrerseits eine Steuerhinterziehung ausmachen kann (s. § 370 Rz. 65), besteht (überflüssigerweise) die Gefahr einer Mehrfachbestrafung und eines Verstoßes gegen das Selbstbelastungsverbot (zu den damit verbundenen Friktionen s. § 153 Rz. 23, m.w.N.).
- 10 Handelt es sich mangels Vorsatzes nicht um eine Steuerhinterziehung, sondern nur um eine **leichtfertige Steuerverkürzung**, ist für die Selbstanzeige nicht § 371, sondern § 378 III einschlägig. Von den Sperrgründen des § 371 II (s. Rz. 64 ff.) findet lediglich § 371 II 1 Nr. 1b (s. Rz. 74 ff.) sinngemäß Anwendung (s. § 378 III 1). Nach § 378 III 2 muss der Täter zwar ebenfalls den eingetretenen Teilschaden wiedergutmachen, um die Bußgeldfreiheit zu erlangen. Er braucht dazu aber nicht auch den Zinsschaden zu ersetzen. § 371 und § 378 III schließen sich gegenseitig aus.

#### IV. Rechtsentwicklung

- 11 Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige fand sich schon in § 374 RAO 1919 (zu den einzelnen historischen Stationen s. *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 1 ff.; *Helml*, Lit.-Üb., 8 ff.; *Schmoeckel*, StuW 2014, 67 ff.). Mit Einführung der AO 1977 ist sie in § 371 geregelt. Ohne dass eine gesetzgeberische Änderung vorgelegen hätte, nahm der seit 2008 für das Steuerstrafrecht zuständige 1. **Senat des BGH** in seiner Leitentscheidung v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180, eine fundamentale Neuinterpretation der Norm vor. Er deutet den Wortlaut des § 371 I so um, dass **Teilselbstanzeigen unzulässig** wurden (berechtigte Kritik auf der Basis der damaligen Gesetzeslage insb. von *Wulf*, wistra 2010, 291; *Wessing/Biesgen*, NJW 2010, 2689; *Schwedhelm*, Stbg. 2010, 348; *Spatscheck* in FS Streck, 2011, 581 [589]).
- 12 Vor dem Hintergrund prominenter Steuerfälle und der Erkenntnisse aus Datenkäufen (dazu s. Rz. 98) knüpfte das sog. **Schwarzgeldbekämpfungsg** v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676 an das vorgenannte BGH-Urteil an und schränkte die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige in § 371 mit Wirkung v. 3.5.2011 signifikant ein (zu den Motiven s. BT-Drucks. 17/4182, 17/4802 und 17/5067 [neu]). Es folgte dem BGH hinsichtlich des Verbots von Teilselbstanzeigen und weitete dieses sogar auf alle steuerstrafrechtlich unver-

jährten Hinterziehungen einer Steuerart aus (sog. **Sparten-Lebensbeichte**, s. *Rolltschke/Roth*, Stbg, 2011, 200 [202]). Des Weiteren führte es als Sperrgrund die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (s. § 196) ein (s. Rz. 66 ff.) und begrenzte den persönlichen Strafaufhebungsgrund (s. Rz. 1) auf Steuerhinterziehungen, die **50.000 Euro** pro Tat nicht übersteigen. Diese unterfallen seitdem dem neugeschaffenen § 398a, wobei von einer Strafe nur abgesehen worden ist, wenn der Täter zusätzlich 5 % auf die hinterzogenen Steuer gezahlt hat (Einstieg in ein **Strafzuschlagssystem**, s. § 398a Rz. 16 ff.).

Nach gerade einmal gut drei Jahren verschärfte der Gesetzgeber mit dem **Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO v. 22.12.2014**, BGBl. I 2014, 2415, das Recht der Selbstanzeige **mit Wirkung v. 1.1.2015** weiter (zu den Motiven s. BT-Drucks. 18/3018 und 18/3439). Er dehnte die „Sparten-Lebensbeichte“ mindestens auf **alle innerhalb von 10 Kalenderjahren erfolgten Steuerstraftaten einer Steuerart** aus, selbst wenn diese bereits strafverfolgungsverjährt sein sollten. Das Erscheinen eines Amtsträgers wertet das Gesetz nunmehr auch bei einer **USt.- oder LSt.-Nachschau** als Sperrgrund (Abs. 2 Nr. 1e, s. Rz. 91 ff.). Gleichzeitig senkte es die Schwelle des § 371 II Nr. 3 auf **25.000 Euro** und schloss die besonders schweren Fälle einer Steuerhinterziehung i.S. des § 370 III 2 Nr. 2–5 ebenfalls aus. Dazu komplementär erweiterte es spiegelbildlich den Anwendungsbereich des § 398a und ersetzte den fixen **Strafzuschlag** von 5 % durch eine **progressive Staffel** von 10–20 % (s. § 398a Rz. 16). Immerhin erkannte es erleichternd ein Bedürfnis nach **Zulässigkeit von Teilselbstanzeigen für Umsatz- und Lohnsteueranmeldungen** (Abs. 2a n.F., s. Rz. 38 ff.).

## B. Positive Strafbefreiungsvoraussetzungen (Abs. 1, Abs. 2a, Abs. 3)

### I. Berichtigungserklärung (Abs. 1)

#### 1. Person des Erklärenden

Die Selbstanzeige kann jeder Täter (Allein-, Mittäter, mittelbarer Täter) oder Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe) erstatten. Vom Fall einer wirksamen Vertretung abgesehen, kann ein **Dritter** keine wirksame Selbstanzeige für Tatbeteiligte machen (so auch nicht ein tatunbeteiligter Haftungsschuldner, s. *Beckemper* in HHSp., § 371 Rz. 31). Die von einem Tatbeteiligten abgegebene Berichtigungserklärung wirkt als persönlicher Strafaufhebungsgrund (s. Rz. 1) **nur für ihn selbst**, nicht auch zugunsten anderer Beteiligter (BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 344/08, wistra 2009, 189 f. – Rz. 16).

Die wirksame Selbstanzeige erfordert jedoch **keine höchstpersönliche Erklärung**. Daher ist eine **Vertretung** (s. § 80) möglich (BGH v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, BGHSt. 49, 136 – Rz. 14). Die Selbstanzeige muss von dem Täter oder Teilnehmer aber persönlich veranlasst sein und auf seinem Willen beruhen. Eine nach § 80 allgemein erteilte Vollmacht in Steuerangelegenheiten (z.B. zugunsten des Steuerberaters) reicht nicht aus, um dies zu dokumentieren. Auftrag und **Vollmacht** müssen sich vielmehr **ausdrücklich auf die Selbstanzeige** beziehen und zeitlich nach Begehung der Tat und vor Anzeigenerstattung erteilt worden sein (*Schauf* in Kohlmann, § 371 Rz. 84). Eine nachträgliche Genehmigung einer z.B. vom Steuerberater als Geschäftsführung ohne Auf-