

Flore · Tsambikakis
Steuerstrafrecht
3. Auflage

Leseprobe

Flore · Tsambikakis

Steuerstrafrecht

Kommentar

Herausgegeben von

Dr. Ingo Flore

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Dortmund

und

Dr. Michael Tsambikakis

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Köln
Honorarprofessor an der Universität Passau

3. Auflage

Carl Heymanns Verlag 2025

Leseprobe

Carl Heymanns Verlag 2024

Zitiervorschlag: Flore/Tsambikakis/*Autor*, Steuerstrafrecht, § ... Rn. ... bzw. Kap. ... Rn. ...

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.

ISBN 978–3–452–29885-0

www.wolterskluwer.com

Alle Rechte vorbehalten.

© 2025 Wolters Kluwer Deutschland GmbH, Wolters Kluwer Deutschland GmbH, Wolters-Kluwer-Straße 1, 50354 Hürth.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Verlag und Autor übernehmen keine Haftung für inhaltliche oder drucktechnische Fehler.

Umschlagkonzeption: Martina Busch, Grafikdesign, Homburg Kirrberg

Satz: Datagroup-Int SRL, Timisoara, Romania

Druck und Weiterverarbeitung: Rodona Industria Gráfica, Spanien

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem und chlorfreiem Papier.

Vorwort

Panta rhei! Alles fließt. Wir als Herausgeber und Autoren eines Kommentars betreuen ein gänzlich spannendes Projekt in der neuen, nunmehr 3. Auflage.

In der klassischen Tugendlehre fängt alles mit der Einsicht (Sapientia) an, auf der zweiten Stufe steht bekanntlich die Gerechtigkeit (Justitia), auf der dritten folgt die Tatkraft (Fortitudo) und auf der vierten, letzten aussichtsplattform erhöhten Stufe folgt die Mäßigung (Temperantia) als eine »Art Hemmungsinstanz« gegenüber einem zuweilen »übergreifig empfundenen« Staat, der mit viel Kraft-einsatz für etwas sorgen will, was er Sicherheit und Gerechtigkeit nennt (Zitat nach Sloterdijk).

Wenn sich das Bundesverfassungsgericht über eine statistische Erfolgsquote von Verfassungsbeschwerden < 2% faktisch als Hemmungsinstanz neutralisiert (und gar echte Rückwirkungen im Recht der Einziehung verfassungsrechtlich goutiert), kommt der fachliterarischen Auseinandersetzung mit dem Gesetz, der Rechtsprechung, der Rechtsentwicklung, der Organe der Justiz eine gewichtige Rolle zu, zumal das Steuerstrafrecht über das Steuersubstrat als geschütztes Rechtsgut in der Mitte der Gesellschaft wirkt und dabei weit mehr ist als »Cum-/Ex« oder die Litigation-PR staatlicher Akteure im laufenden Ermittlungsverfahren. Urteile werden im Namen des Volkes gesprochen, Vorurteile über und in Social-Media-Kanälen im Namen der Nutzer.

Die 3. Auflage des Werkes leistet mehr als nur eine Neubearbeitung der Texte aus vorherigen Auflagen. Die Autorinnen und Autoren haben sich bemüht, »ohne Alexa«, aber am Vorabend des Einzugs von KI, die Architektur des Steuerstrafrechts wetterphänomensicher freizulegen, wissend, dass in den kommenden Jahren die Begierde des Fiskus an jedem EURO des Steuersubstrats nicht erschöpft sein wird.

Dortmund, Köln im Mai 2024

Ingo Flore & Michael Tsambikakis

Autorenverzeichnis

Rainer Biesgen

Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf

Dr. Barbara Bischoff

Rechtsanwältin, Münster

Dr. Sebastian Bürger, LL.M.

Privatdozent, Rechtsanwalt, Stuttgart

John Büttner

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.

Ulrike Burmann

Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bremen

Dr. Markus Ebner, LL.M.

Richter am Oberlandesgericht, Nürnberg

Dr. Ingo Flore

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Dortmund

Dr. Theresa Friedrich, LL.M.

Rechtsanwältin, Frankfurt am Main

Dr. Heinz Frommelt

Rechtsanwalt, Vaduz, Liechtenstein

Prof. Dr. Karsten Gaede

Professor, Bucerius Law School, Hamburg

Dr. Philipp Gehrman

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Berlin

Prof. Dr. Frank Hardtke

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Greifswald; Professor, Hochschule Wismar; Professor (hon.), Universität Greifswald

Dr. Uwe Hartmann

Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt am Main

Dr. Frank Heerspik

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Fachanwalt für Steuerrecht, Zertifizierter Berater Steuerstrafrecht (DAA), Köln

Dr. Mayeul Hiéramente

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Hamburg

Daniel Holenstein

Rechtsanwalt, eid. dipl. Steuerexperte, Zürich, Schweiz

Jesco Idler

Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bonn

Dr. Hanno Kiesel

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Steuerberater, Stuttgart

Antje Klötzer-Assion

Rechtsanwältin, Dipl.-Finanzw. (FH), Frankfurt am Main

Autorenverzeichnis

Dr. Alexander Kubik

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA), Stuttgart

Frank Müller

Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt am Main

Dr. Sonja Christine Nikolaus

Staatsanwältin, Hamburg

Dr. Alexander Putzer, MBA

Vorsitzender der Geschäftsleitung, Raiffeisen Privatbank Liechtenstein AG, Liechtenstein

Prof. Dr. Holm Putzke, LL.M.

Universität Passau

Dr. Dietrich Quedenfeld

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Stuttgart

Prof. Dr. Markus Rübenstahl, Mag. iur.

Rechtsanwalt, Frankfurt am Main; Honorarprofessor an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

Prof. Dr. Franz Salditt

Rechtsanwalt, Neuwied

Lutz Schade

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Jan Schlumberger

Rechtsanwalt, Dortmund

Dr. Alexandra Schmitz

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Strafrecht, Stuttgart

Dr. Friedrich Schultehinrichs

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt am Main

Prof. Dr. Frank Peter Schuster

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Dr. Tobias Schwartz

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

Dr. Alexander Sommer

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Sindelfingen

Dr. Anja Stürzl, LL. M.

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, zertifizierte Beraterin für Steuerstrafrecht (DAA), Frankfurt/M.

Ulrike E. Traut

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Arbeitsrecht, Hamburg

Prof. Dr. Michael Tsambikakis

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Köln
Honorarprofessor an der Universität Passau

Dr. Karsten Webel, LL.M.

Leitender Regierungsdirektor, Hamburg

Prof. Dr. Carsten Wegner

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Berlin

Thomas Wenzler

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Martin Werneburg, LL.M.

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Strafrecht, Berlin

Prof. Dr. Jürgen Wessing

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Düsseldorf

Im Einzelnen haben bearbeitet

Abschnitt 1

Einf.
Kap. 1 § 369 AO
Kap. 1 § 370 AO
Kap. 1 § 371 AO
Kap. 1 § 372 AO
Kap. 1 § 373 AO
Kap. 1 § 374 AO
Kap. 1 § 375 AO
Kap. 1 § 376 AO
Kap. 1 Vor § 377-384 AO
Kap. 1 § 377 AO
Kap. 1 § 378 AO
Kap. 1 § 379 AO
Kap. 1 § 380 AO
Kap. 1 § 381 AO
Kap. 1 § 382 AO
Kap. 1 § 383 AO
Kap. 1 § 383a AO
Kap. 1 § 383b AO
Kap. 1 § 384 AO
Kap. 2 § 13 StGB
Kap. 2 § 15 StGB
Kap. 2 § 16 StGB
Kap. 2 § 17 StGB
Kap. 2 § 22 StGB
Kap. 2 § 23 StGB
Kap. 2 § 24 StGB
Kap. 2 § 25 StGB
Kap. 2 § 26 StGB
Kap. 2 § 27 StGB
Kap. 2 § 46 StGB
Kap. 2 § 46a StGB
Kap. 2 § 46b StGB
Kap. 2 Vor § 78-78c StGB

Materielles Steuerstrafrecht

Salditt
Gaede
Flore
Biesgen
Klötzer-Assion/Kubik
Schuster/Schultehinrichs
Schuster/Schultehinrichs
Ebner
Wenzler
Heerspink
Heerspink
Heerspink
Heerspink/Stürzl
Heerspink/Stürzl
Traut
Traut
Burmans/Schlumberger
aufgehoben
Schlumberger
Wenzler
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Schmitz/Bürger
Rübenstahl
Rübenstahl
Rübenstahl
Wenzler

Kap. 2 § 78 StGB	Wenzler
Kap. 2 § 78a StGB	Wenzler
Kap. 2 § 78b StGB	Wenzler
Kap. 2 § 78c StGB	Wenzler
Kap. 2 § 257 StGB	Heerspink/Stürzl
Abschnitt 2	Steuerverfahrensrecht
Kap. 3 § 385 AO	Tsambikakis/Putzke/Friedrich
Kap. 3 § 386 AO	Nikolaus
Kap. 3 § 387 AO	Nikolaus
Kap. 3 § 388 AO	Nikolaus
Kap. 3 § 389 AO	Nikolaus
Kap. 3 § 390 AO	Nikolaus
Kap. 3 § 391 AO	Tsambikakis
Kap. 3 § 392 AO	Tsambikakis
Kap. 3 § 393 AO	Webel (Abs. 1, Abs. 3)/Nikolaus (Abs. 2)
Kap. 3 § 394 AO	Wessing
Kap. 3 § 395 AO	Tsambikakis
Kap. 3 § 396 AO	Tsambikakis
Kap. 3 Vor § 169 AO	Wenzler
Kap. 3 § 169 AO	Wenzler
Kap. 3 § 170 AO	Wenzler
Kap. 3 § 171 AO	Wenzler
Kap. 3 § 173 AO	Webel
Kap. 3 Vor § 397-398a AO	Quedenfeld
Kap. 3 § 397 AO	Quedenfeld
Kap. 3 § 398 AO	Quedenfeld
Kap. 3 § 398a AO	Quedenfeld
Kap. 3 § 399 AO	Webel/Werneburg
Kap. 3 § 400 AO	Ebner
Kap. 3 § 401 AO	Ebner
Kap. 3 § 402 AO	Ebner
Kap. 3 § 403 AO	Ebner
Kap. 3 § 404 AO	Klötzer-Assion/Kubik
Kap. 3 § 405 AO	Wenzler
Kap. 3 § 406 AO	Webel/Werneburg
Kap. 3 § 407 AO	Webel/Werneburg
Kap. 3 § 408 AO	Wenzler
Kap. 4 Vor § 409 AO	Idler

Kap. 4 § 409 AO	Idler
Kap. 4 § 410 AO	Idler
Kap. 4 § 411 AO	Wegner/Gehrmann
Kap. 4 § 412 AO	Idler
Kap. 5 § 30 AO	Schade
Kap. 6 § 40 AO	Hartmann/Müller/Büttner
Kap. 6 § 41 AO	Hartmann/Müller/Büttner
Kap. 6 § 32 AO	Hartmann/Müller/Büttner
Kap. 7 § 71 AO	Webel
Kap. 7 § 235 AO	Webel
Kap. 8 § 160 AO	Rübenstahl/Idler
Kap. 9	Flore/Bischoff
Kap. 10	Webel
Kap. 11	Werneburg
Kap. 12	Werneburg
Kap. 13	Heerspink
Kap. 14 Vorbemerkung	Sommer
Kap. 14 § 257c StPO	Tsambikakis
Kap. 15	Hartmann/Müller
Kap. 16	Tsambikakis
Kap. 17 A.	I.: Schwartz II.: Hiéramente
Kap. 17 B.	Frommelt
Kap. 17 C.	Putzer
Kap. 17 D.	Holenstein
Kap. 17 E.	Flore
Abschnitt 3	Steuerrecht als ausfüllende Normen
Kap. 18 § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG	Heerspink/Kiesel
Kap. 19 § 8 KStG	Hardtke
Kap. 20 §§ 17, 20 KAG NW	Gehrmann
Kap. 21 § 26a Abs. 1 i.V.m. 3 UStG	Gaede
Kap. 21 § 26a Abs. 2 i.V.m. 4 UStG	Kubik
Kap. 21 § 26b UStG	<i>aufgehoben</i>
Kap. 21 § 26c UStG	Gaede
Kap. 22 § 23 RennwLottG	Ebner
Kap. 23 § 4 Abs. 2 EStG	Kiesel

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Autorenverzeichnis	VII
Im Einzelnen haben bearbeitet	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXXVII

Abschnitt 1 Materielles Steuerstrafrecht	1
Zur Einführung	1

Kapitel 1 Abgabenordnung	27
---	-----------

A. Strafvorschriften (§§ 369-376 AO)	27
--	----

§ 369 AO Steuerstraftaten (Bindung des Steuerstrafrechts an allgemeine strafrechtliche Maßstäbe; Gesetzmäßigkeitsprinzip; Meistbegünstigungsprinzip)	27
§ 370 AO Steuerhinterziehung	83
§ 371 AO Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung	207
§ 372 AO Bannbruch	283
§ 373 AO Gewerbmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel	294
§ 374 AO Steuerhehlerei	309
§ 375 AO Nebenfolgen	322
§ 376 AO Verfolgungsverjährung	350

B. Bußgeldvorschriften und Unternehmensstrafrecht (§§ 377-384 AO)	355
---	-----

Vorbemerkung zu §§ 377–384 AO	355
§ 377 AO Steuerordnungswidrigkeiten	356
§ 378 AO Leichtfertige Steuerverkürzung	366
§ 379 AO Steuergefährdung	378
§ 380 AO Gefährdung der Abzugsteuern	393
§ 381 AO Verbrauchsteuergefährdung	399
§ 382 AO Gefährdung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	416
§ 383 AO Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen	430
§ 383a AO Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139a	434
§ 383b AO Pflichtverletzung bei Übermittlung von Vollmachtsdaten	434
§ 384 AO Verfolgungsverjährung	438

Kapitel 2 Strafgesetzbuch	440
--	------------

§ 13 StGB Begehen durch Unterlassen	440
§ 15 StGB Vorsätzliches und fahrlässiges Handeln	446
§ 16 StGB Irrtum über Tatumstände	454
§ 17 StGB Verbotsirrtum	460
§ 22 StGB Begriffsbestimmung	465
§ 23 StGB Strafbarkeit des Versuchs	476
§ 24 StGB Rücktritt	480
§ 25 StGB Täterschaft	489
§ 26 StGB Anstiftung	500
§ 27 StGB Beihilfe	505
§ 46 StGB Grundsätze der Strafzumessung	511
§ 46a StGB Täter-Opfer-Ausgleich, Schadenswiedergutmachung	592
§ 46b StGB Hilfe zur Aufklärung oder Verhinderung von schweren Straftaten	604
Vorbemerkung zu §§ 78–78c StGB	623
§ 78 StGB Verjährungsfrist	624
§ 78a StGB Beginn	626
§ 78b StGB Ruhen	630

Inhaltsverzeichnis

§ 78c StGB	Unterbrechung	633
§ 257 StGB	[Steuerstrafrechtliche] Begünstigung	637
Abschnitt 2	Steuerstrafverfahrensrecht	645
Kapitel 3	Strafverfahren	645
A.	Allgemeine Vorschriften (§§ 385–396, 169–173 AO)	645
§ 385 AO	Geltung von Verfahrensvorschriften	645
§ 386 AO	Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten	660
§ 387 AO	Sachlich zuständige Finanzbehörde	678
§ 388 AO	Örtlich zuständige Finanzbehörde	686
§ 389 AO	Zusammenhängende Strafsachen	692
§ 390 AO	Mehrfache Zuständigkeit	693
§ 391 AO	Zuständiges Gericht	697
§ 392 AO	Verteidigung	702
§ 393 AO	Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren	706
§ 394 AO	Übergang des Eigentums	742
§ 395 AO	Akteneinsicht der Finanzbehörde	745
§ 396 AO	Aussetzung des Verfahrens	753
Vorbemerkung zu §§ 169–171 AO	757
§ 169 AO	Festsetzungsfrist	758
§ 170 AO	Beginn der Festsetzungsfrist	760
§ 171 AO	Ablaufhemmung (Auszug)	762
§ 173 AO	Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel	768
B.	Ermittlungsverfahren	790
I.	Allgemeines (§§ 397, 398, 398a AO)	790
Vorbemerkung zu §§ 397–398a AO	790
§ 397 AO	Einleitung des Strafverfahrens	799
§ 398 AO	Einstellung wegen Geringfügigkeit	811
§ 398a AO	Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen	815
II.	Verfahren der Finanzbehörden bei Steuerstraftaten (§§ 399–401 AO)	825
§ 399 AO	Rechte und Pflichten der Finanzbehörde	825
§ 400 AO	Antrag auf Erlass eines Strafbefehls	874
§ 401 AO	Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren	887
III.	Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der StA (§§ 402, 403 AO)	894
§ 402 AO	Allgemeine Rechte und Pflichten der Finanzbehörde	894
§ 403 AO	Beteiligung der Finanzbehörde	900
IV.	Steuer und Zollfahndung	911
§ 404 AO	Steuer- und Zollfahndung	911
V.	Entschädigung der Zeugen und Sachverständigen (§ 405 AO)	919
§ 405 AO	Entschädigung der Zeugen und der Sachverständigen	919
VI.	Gerichtliches Verfahren (§§ 406, 407 AO)	921
§ 406 AO	Mitwirkung der Finanzbehörde im Strafbefehlsverfahren und im selbständigen Verfahren	921
§ 407 AO	Beteiligung der Finanzbehörde in sonstigen Fällen	924
VII.	Kosten des Verfahrens (§ 408 AO)	929
§ 408 AO	Kosten des Verfahrens	929
Kapitel 4	Bußgeldverfahren (§§ 409–412 AO)	936
Vorbemerkung zu §§ 409–412 AO	936
§ 409 AO	Zuständige Verwaltungsbehörde	937

§ 410 AO	Ergänzende Vorschriften für das Bußgeldverfahren	943
§ 411 AO	Bußgeldverfahren gegen Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer	954
§ 412 AO	Zustellung, Vollstreckung, Kosten	967
Kapitel 5	Steuergeheimnis (§ 30 AO)	971
§ 30 AO	Steuergeheimnis	971
Kapitel 6	Steuerschuldrecht (§§ 40–42 AO)	992
§ 40 AO	Gesetz- oder sittenwidriges Handeln	992
§ 41 AO	Unwirksame Rechtsgeschäfte.	994
§ 42 AO	Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten	999
Kapitel 7	Haftung (§§ 71, 235 AO)	1012
§ 71 AO	Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers	1012
§ 235 AO	Verzinsung von hinterzogenen Steuern	1021
Kapitel 8	Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern (§ 160 AO)	1033
§ 160 AO	Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	1033
Kapitel 9	Steuerfestsetzung (§ 162 AO)	1064
§ 162 AO	Schätzung von Besteuerungsgrundlagen	1064
Kapitel 10	Steuerliche Verwertbarkeit von Erkenntnissen aus dem Steuerstrafverfahren	1080
Kapitel 11	Vermögenssicherung	1086
§ 324 AO	Dinglicher Arrest.	1086
§ 325 AO	Aufhebung des dinglichen Arrestes.	1086
§ 327 AO	Verwertung von Sicherheiten	1086
§ 111b StPO	Beschlagnahme zur Sicherung der Einziehung oder Unbrauchbarmachung	1086
§ 111c StPO	Vollziehung der Beschlagnahme.	1087
§ 111d StPO	Wirkung der Vollziehung der Beschlagnahme; Rückgabe beweglicher Sachen.	1087
§ 111e StPO	Anordnung der Beschlagnahme oder des Arrests	1087
§ 111f StPO	Vollziehung des Vermögensarrestes.	1088
§ 111g StPO	Aufhebung der Vollziehung des Vermögensarrestes	1088
§ 111h StPO	Wirkung der Vollziehung des Vermögensarrestes	1088
§ 111i StPO	Insolvenzverfahren.	1089
§ 111j StPO	Verfahren bei der Anordnung der Beschlagnahme und des Vermögensarrestes	1089
§ 111k StPO	Verfahren bei der Vollziehung der Beschlagnahme und des Vermögensarrestes	1089
§ 111l StPO	Mitteilungen.	1090
§ 111m StPO	Verwaltung beschlagnahmter oder gepfändeter Gegenstände	1090
§ 111n StPO	Herausgabe beweglicher Sachen.	1091
§ 111o StPO	Verfahren bei der Herausgabe	1091
§ 111p StPO	Notveräußerung	1091
Kapitel 12	Einziehungsrecht	1126
§ 73 StGB	Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern	1126
§ 73a StGB	Erweiterte Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern	1166
§ 73b StGB	Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern	1168
§ 73c StGB	Einziehung des Wertes von Taterträgen.	1171
§ 73d StGB	Bestimmung des Wertes des Erlangten; Schätzung	1175
§ 73e StGB	Ausschluss der Einziehung des Tatertrages oder des Wertersatzes	1179

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 13	Unternehmens(steuern)strafrecht	1189
Kapitel 14	Tatsächliche Verständigung/Strafprozessuale Absprache	1223
Vorbemerkung Kapitel 14	1223
§ 257c StPO	Verständigung zwischen Gericht und Verfahrensbeteiligten	1256
Kapitel 15	Haftung der Organe für Steuerschulden	1271
§ 69 AO	Haftung der Vertreter.	1271
Kapitel 16	Verbot mehrmaliger Bestrafung (»Ne bis in idem«)	1288
Kapitel 17	Amts- und Rechtshilfe	1298
Abschnitt 3	Steuerrecht als ausfüllende Normen	1459
Kapitel 18	Einkommensteuergesetz (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)	1459
§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG	Gewinnbegriff im Allgemeinen	1459
Kapitel 19	Körperschaftsteuerhinterziehung/verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG)	1479
§ 8 KStG	Ermittlung des Einkommens.	1479
Kapitel 20	Sanktionsvorschriften der Kommunalabgabengesetze am Beispiel des Kommunalabgabengesetzes Nordrhein-Westfalen (KAG NW)	1486
§ 17 KAG NW	Abgabenhinterziehung	1486
§ 20 KAG NW	Leichtfertige Abgabenverkürzung und Abgabengefährdung	1486
Kapitel 21	Umsatzsteuergesetz (§§ 26a, 26b, 26c UStG)	1498
§ 26a Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 UStG	Bußgeldvorschriften (Umsatzsteuerkarussell; Zahlungsverzug; Missbrauch des Vorsteuerabzugs)	1498
§ 26a Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 UStG	Bußgeldvorschriften	1513
§ 26b UStG	(aufgehoben)	1520
§ 26c UStG	Strafvorschriften (Umsatzsteuerkarussell; Umsatzsteuerbetrug)	1520
Kapitel 22	Rennwett- und Lotteriegesetz	1533
§ 23 RennwLottG	[Hinterziehung] i. d. F. bis 30.06.2021	1533
Kapitel 23	Steuer- und handelsbilanzielle Folgen von Steuerstraftaten	1534
§ 4 Abs. 2 EStG	Gewinnbegriff im Allgemeinen	1534
	Stichwortverzeichnis	1541

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.01.2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.

Übersicht	Rdn.		Rdn.
A. Architektur der Steuerstrafrechtsnormen	1	a) Unkenntnis	147
I. Die Tatbestände des § 370 AO im Überblick	1	b) Steuerlich erhebliche Tatsachen	155
II. Abgrenzung zum Betrugstatbestand	7	c) In Unkenntnis lassen	156
III. Blankettstrafrecht	8	2. Unterlassene Anzeige gem. § 153 AO	162
IV. Normengefüge	10	a) Handlungspflichten	175
V. Das geschützte Rechtsgut	14	b) Abgrenzung zu § 378 AO	180
VI. Steuern	20	aa) Adressat	188
1. Übersicht	20	aaa) Steuerpflichtiger	188
2. Kirchensteuer	24	bbb) Gesamtrechtsnachfolger	191
3. Ausländische Steuern	25	ccc) Gesetzlicher Vertreter	196
VII. Zölle	26	ddd) Anwalt/ Steuerberater	201
VIII. Einfuhrumsatzsteuer	27	bb) Zeitpunkt	206
B. Die Tatbestände im Einzelnen	29	III. Steuerhinterziehung durch Nichtverwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern	207
I. Steuerhinterziehung durch aktives Tun, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	30	C. Taterfolg	210
1. Tatausführende Person	31	I. Erfolgsvarianten	212
a) Täter	31	II. Steuerverkürzung, § 370 Abs. 1	
aa) Unmittelbarer Täter	33	a. E. i. V. m. Abs. 4 AO	214
bb) Mittäter	36	1. Verkürzungsbegriff	214
cc) Mittelbare Täterschaft	39	a) Soll-/Ist-Vergleich	217
b) Teilnehmer	41	b) Steuer Norm-Soll/Ist	219
aa) Anstiftung	48	2. Vermögensgefährdung	231
bb) Beihilfe	68	3. Vollendung vs. Verspätung	235
c) Einzelfälle	80	4. Fälligkeits- und Veranlagungssteuern	246
aa) Steuerberater	80	5. Steuern	257
bb) Rechtsanwalt	90	III. Eintritt des Taterfolgs	265
cc) Notar	94	1. Unterbliebene Steuerfestsetzung	268
dd) Bankmitarbeiter	95	a) Veranlagungssteuern	275
ee) Ehepartner	99	aa) Aktives Tun	276
ff) Strohmänn/-frau	109	bb) Unterlassen	281
2. Der Tatbestandsaufbau	110	aaa) Allgemein	281
a) Finanzbehörden	111	bbb) In Schätzungsfällen	291
b) Behörden	114	b) Fälligkeitssteuern	300
3. Steuerlich erhebliche Tatsachen	115	aa) USt	302
a) Steuererklärungsvordrucke	120	bb) Lohnsteuer	309
b) Rechtsauffassungen	123	cc) Verbrauchsteuern	312
4. Tatausführung	129	2. Nicht in voller Höhe	313
a) Unrichtige Angaben	131	3. Nicht rechtzeitig	318
b) Unvollständige Angaben	133	a) Steuerverkürzung auf Zeit	321
c) Kenntnis der Finanzverwaltung	137	b) Steuerverkürzung bei Vorauszahlungen	338
5. Vorsatz	139		
II. Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	140		
1. In Unkenntnis lassen	147		

	Rdn.		Rdn.
IV. Feststellung des Verkürzungserfolgs	348	III. Rücktritt vom Versuch	532
1. Ist-/Normsollabgleich	358	1. Rechtsgrundlagen	532
2. Steuerliche Nachweisvorschriften	363	2. Abgrenzung zur Selbstanzeige	536
3. Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO	366	IV. Verjährung	540
a) Bedeutung der Vorschrift	367	V. Strafraumen	543
b) Anwendungsbereich	376	E. Besonders schwere Fälle, § 370 Abs. 3 AO	545
c) Beispiele	387	I. Systematik	545
4. Steuerliche Mitwirkungspflichten	404	II. Regelbeispielfälle	558
5. Strafrechtlicher Schlussbericht/Abchlussvermerk	405	1. Steuerverkürzung in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO)	558
6. Darstellung in der Anklage	408	aa) Strafmilderungsgründe	565
7. Feststellungen im Urteil	411	bb) Strafschärfungsgründe	566
a) Besteuerungsgrundlagen in Strafurteilen	414	2. Missbrauch der Befugnisse oder Stellung als Amtsträger, § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO	574
b) Verfahrensaussetzung, § 396 AO	425	3. Ausnutzung der Mithilfe eines seiner Befugnisse oder Stellung missbrauchenden Amtsträgers, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AO	577
8. Schätzung	431	4. Fortgesetzte Steuerhinterziehung unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege, § 370 S. 2 Abs. 3 Nr. 4 AO	580
a) Schätzungsverfahren	436	5. Bandenmäßige Verkürzung von Umsatz- oder Verbrauchsteuern, § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO	586
aa) Nachkalkulation	440	a) Bande	588
bb) Vermögenszuwachsrechnung	444	b) Fortgesetzte Begehung	592
cc) Geldverkehrsrechnung	445	c) Umsatz- und Verbrauchsteuerhinterziehung	594
dd) Zeitreihenvergleich	446	d) Täterkreis	601
ee) Richtsatzschätzung	449	F. Besondere Tatobjekte, § 370 Abs. 5 AO	603
ff) Chi-Quadrat-Test	455	G. Hinterziehung von EU-Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, § 370 Abs. 6 AO	605
b) Steuerliche Einwendungen gegen Schätzungsergebnisse	457	H. Geltung für Auslandstaten, § 370 Abs. 7 AO	609
c) Gerichtliche Überprüfung von Schätzungen	459	I. Nebenfolgen der Steuerhinterziehung	614
9. Verwertung von Steuer-Daten-CD	460	I. Keine Reisepassausstellung	614
10. Einzelfälle	466	II. Gewerbeuntersagung	616
a) Verdeckte Gewinnausschüttung	466	III. Widerruf der ärztlichen Approbation	617
b) Einkommensteuer-VZ	472	IV. Einzug des Waffen- und Pilotenscheins	619
V. Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile	474	V. Entzug der Zulassung als Steuerberater/RA	620
1. Abgrenzung Steuervorteil/Steuerverkürzung	475	VI. DNA-Feststellungen bei Steuerhinterziehung	621
2. Steuervorteil	477	VII. Dienstrechtliche Maßnahmen	626
3. Beispiele für Steuervorteile	481	VIII. Aberkennung der Gemeinnützigkeit	631
4. Nicht gerechtfertigt	492	IX. Personenbeförderungsschein	632
5. Tatvollendung	495	J. Vorsatz	633
6. Für sich oder einen anderen	498	K. Irrtum	653
D. Versuchte Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 2 AO	499	I. Tatbestandsirrtum	656
I. Strafbarkeit	499	II. Verbotsirrtum	661
II. Tatbestandsmäßigkeit	500	L. Cum-Ex-Strafbarkeit	666
1. Tatentschluss	501	I. Einfuhrumsatzsteuer	673
2. Ansetzen zur Tat	503	II. Erbschaft-, Schenkungsteuerhinterziehung	681
3. Vorbereitung/Versuch/Vollendung	506		
4. Abgrenzungs-, Fälligkeits-, Veranlagungssteuern	519		
a) Fälligkeitsteuern	519		
b) Veranlagungssteuern	524		
5. Abgrenzung, Tätigkeits- (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), Unterlassungs-Variante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)	526		
a) Versuch durch positives Tun	526		
b) Versuch durch Unterlassen	527		

A. Architektur der Steuerstrafrechtsnormen

I. Die Tatbestände des § 370 AO im Überblick

- 1 § 370 Abs. 1 AO bildet den Grundtatbestand der Normen zur Steuerhinterziehung ab. § 370 Abs. 6 AO erweitert den Anwendungsbereich der Steuerhinterziehung auf Ein- und Ausfuhrabgaben, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden oder die einem EFTA-Mitgliedstaat, Schweiz, Norwegen, Liechtenstein, Island zustehen sowie auf Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden (*Höpfner/Stahnke*, PStR 2019, 143). § 370 Abs. 7 AO ergänzt § 370 Abs. 6 AO durch die Einführung des Weltrechtsprinzips (*Ransiek* in Kohlmann, § 370 AO, Rn. 560). Danach gilt § 370 Abs. 1 – 6 AO unabhängig vom Recht des Tatorts auch für Taten, die außerhalb der Geltungsbereichs der AO begangen werden. Damit ist unerheblich, wo Täter oder Teilnehmer gehandelt haben (*Ransiek*, a.a.O.).

Der Grundtatbestand in § 370 Abs. 1 AO wird durch die Abs. 4 und 5 ergänzt. In Abs. 4 ist der Verkürzungserfolg dahingehend definiert, dass Steuern dann verkürzt sind, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden.

Abs. 5 bestimmt, dass die Tat auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden kann, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist.

Abs. 3 erweitert den Strafrahmen in besonders schweren Fällen auf eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren und nennt hierzu sechs Regelbeispiele. Der Erfüllung eines Regelbeispiels kommt nur eine Indizwirkung für das Vorliegen eines besonders schweren Falles zu (BGH 05.09.2017, wistra 2018, 224). Demzufolge ist es nicht ausgeschlossen, dass ein besonders schwerer Fall auch dann zu bejahen ist, wenn ein Regelbeispiel nicht erfüllt ist (BGH 27.10.2015, BGHSt 61, 28).

- 2 Nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfGE 37, 201) und des BGH (BGH v. 08.02.2011 – 1 StR 24/10, Rn. 27; BGH v. 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266 ff.) bestehen an der hinreichenden Bestimmtheit der Norm des § 370 AO selbst keine verfassungsrechtlichen Zweifel.
- 3 Die Regelungen in den Abs. 4 bis 6 des § 370 AO stellen im eigentlichen Sinne Ergänzungen des Grundtatbestandes in Abs. 1 dar. Von besonderer Bedeutung ist insb. Abs. 4, der den Erfolg der Steuerhinterziehung definiert und deutlich macht, dass der Erfolg der Steuerhinterziehung tatbestandsmäßig nicht – wie gemeinhin angenommen – nur in dem monetären Verkürzungserfolg liegt, sondern bereits zeitlich früher ansetzt, nämlich am Stand der Veranlagungsarbeiten im zuständigen Festsetzungs-Finanzamt. Steuern sind danach namentlich (bereits) dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Erfolgsbestimmend ist somit die Festsetzung bzw. Nichtfestsetzung oder auch die nicht rechtzeitige Festsetzung der Steuer; auf die Ersparnis oder Erstattung von Steuerbeträgen kommt es insoweit also nicht an. Die Nichtbezahlung fälliger Steuern ist nicht nach dieser Norm strafbar. Hier bedarf es Sondertatbestände, wie z. B. die §§ 26b, c UStG, die für den Bereich der USt die Nichtentrichtung fälliger USt ausdrücklich sanktionieren. Diese Grundstruktur des § 370 AO bildet damit die Differenzierung zwischen dem steuerlichen Festsetzungs- und dem nachfolgenden Erhebungsverfahren ab.
- 4 Steuerstrafrecht wird auch als »Blankettstrafrecht« bezeichnet. Dies fußt darauf, dass sich die ausfüllenden Merkmale der Straftat nicht im Tatbestand des § 370 AO selbst finden, sondern in den im Einzelfall anzuwendenden materiell-rechtlichen einzelsteuerlichen Normen, aus denen sich wiederum ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten i. R. d. jeweiligen Abgabenart zu dem Erfolg einer Steuerverkürzung geführt hat (std. Rspr.: BGH v. 24.06.2009 – 1 StR 229/09; BGH v. 12.05.2008 – 1 StR 718/08).
- 5 § 370 Abs. 2 AO bestimmt die Strafbarkeit des Versuchs. Da der Grundtatbestand des § 370 Abs. 1 AO »mit Freiheitsstrafe bis zum fünf Jahren oder mit Geldstrafe« einen Vergehenstatbestand – in Abgrenzung zum Verbrechen – bezeichnet, setzt die Strafbarkeit des Versuchs gem. § 23 Abs. 1 StGB

voraus, dass der Versuch eines Vergehens nur dann strafbar ist, wenn das Gesetz dies ausdrücklich bestimmt, wie in § 370 Abs. 2 AO geschehen.

In § 370 Abs. 3 AO wiederum greift der Gesetzgeber auf eine Technik aus der Normensystematik des allgemeinen Strafrechts zurück und ergänzt den Grundtatbestand in § 370 Abs. 1 AO um eine Strafhahmenerhöhung für besonders schwere Fälle. 6

II. Abgrenzung zum Betrugstatbestand

Nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung und der wohl überwiegenden Auffassung in der Literatur wird der allgemeine Betrugstatbestand des § 263 StGB durch die Regelungen des § 370 AO als *lex specialis* verdrängt (BGH 06.06.2007, 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356; BGH 23.03.1994, 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109; Wulff/Peters, wistra 2021, 231). Nach – umstrittener – Rechtsauffassung des OLG Frankfurt geht indes § 263 Abs. 5 StGB, sofern die Voraussetzungen eines banden- und gewerbsmäßigen Betruges erfüllt sind, der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO vor, da § 263 Abs. 5 StGB als Verbrechenstatbestand ausgestaltet ist und der Tatbestand eines Verbrechens den eines Vergehens verdrängt (letzteres: BGH 20.06.2018, 5 StR 68/18). Nach Auffassung des OLG Frankfurt, 06.05.2021, 2 Ws 132/20, geht § 263 Abs. 5 StGB daher § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO vor. Dies liege im Wesentlichen daran, dass in § 370 AO nur »Vergehen« und damit strafniedrige, dafür aber typisierte Regelverstöße normiert seien, während in § 263 Abs. 5 StGB besonders strafwürdiges Handeln erfasst werde. § 263 Abs. 5 StGB und § 370 AO seien insoweit, nicht nur was die Tatbestandsmerkmale, sondern auch was die Strafwürdigkeit des Handelns angehe, nicht deckungsgleich. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO erfordere nach dem Wortlaut eine Steuerverkürzung oder Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile in großem Ausmaß. Demgegenüber setze eine Strafbarkeit nach § 263 Abs. 5 StGB kumulativ eine gewerbs- und bandenmäßige Tatbegehung voraus. Damit seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 263 Abs. 5 StGB im Kernstrafrecht deutlich höher als die des § 370 Abs. 3 AO. Das OLG Frankfurt begrenzt somit die Sonderregelung des § 370 AO auf den allgemeinen Tatbestand des § 263 StGB (Roth, PStR 2021, 203, 206). Die Entscheidungen des OLG Frankfurt in einem Haftbeschwerdeverfahren in einem Cum-Ex-Fall haben viel Kritik erfahren (vgl. Roth, a.a.O.). Das LG Wiesbaden hat in seinem Urteil vom 01.09.2021, 6 KLS-1111 Js 18753/21, an der bisherigen Rechtsauffassung nicht mehr festgehalten und geht von einer umfassenden Spezialität der steuerrechtlichen Strafvorschriften aus (Roth, PStR 2022, 30). Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO verdränge einen ggf. mitverwirklichten gewerbs- und bandenmäßigen Betrug nach § 263 Abs. 5 StGB. Die Entscheidung des BGH bleibt abzuwarten. Die Rechtsfrage ist nicht nur akademischer Natur. Würde man § 263 Abs. 5 StGB bejahen, weil das Tatobjekt, das Vermögen des Fiskus sowohl in diesen Fällen des Betrugs wie auch der Steuerhinterziehung identisch seien (Roth, PStR 2021, 203, 207), käme man bei Fortführung der Gedanken von Salditt, FS Leitner, 2022 (»Der Cum-Ex-Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages: Unerwünschte Erkenntnisse«), wonach eine staatliche Duldung in den Cum-Ex-Sachverhalten nicht auszuschließen ist, mit der möglichen Folge, dass auch die Kausalkette zu einem strafrechtlich relevanten Schaden unterbrochen sein könnte, auch zu dem Ergebnis, dass es auf eine Täuschungshandlung des dann nicht zu täuschenden Fiskus nicht mehr ankäme. Dann wäre den bisherigen Entscheidungen der Gerichte in den Cum-Ex-Sachverhalten die Argumentationslinie entzogen. 7

III. Blankettstrafrecht

Nach dem Verständnis des BVerfG (BVerfG 26.02.2003 – 2 BVR 150/03; 29.04.2010, wistra 2010, 396, 403) handelt es sich bei § 370 AO um ein Blankettgesetz. Die Vorschrift bestimme die Strafbarkeit desjenigen, der den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt. Ob eine solche Steuerverkürzung vorliege, richte sich nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts. Insoweit handele es sich bei § 370 AO um ein Blankettgesetz. Blankettgesetze genügen dem in Art. 103 Abs. 2 GG verankerten Bestimmtheitsgrundsatz nur dann, wenn sich die möglichen Fälle der Strafbarkeit schon aufgrund eines Gesetzes, auf das in Bezug genommen wird, voraussehen lassen. Nach Art. 104 Abs. 1 Satz 1 8

GG habe der Gesetzgeber beim Erlass einer Strafvorschrift, die Freiheitsstrafe androhe, mit hinreichender Deutlichkeit selbst zu bestimmen, was strafbar sein solle und Art und Maß der Freiheitsstrafe im förmlichen Gesetz festzulegen. Die Voraussetzungen der Strafbarkeit sowie Art und Maß der Strafe müssten entweder im Blankettstrafgesetz oder in einer anderen steuerlichen Vorschrift, auf die das Blankettstrafgesetz Bezug nehme, hinreichend deutlich umschrieben werden. Die Begrifflichkeiten in § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO »steuerlich erhebliche Tatsachen« und in Abs. 4, »Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden«, lassen erkennen, dass eine Steuerverkürzung nicht ohne Rückgriff auf das materielle Steuerrecht bestimmt werden kann. Die Kumulation von Blankettstrafgesetz und der blankettausfüllenden Normen bilden zusammen die maßgebliche Strafvorschrift (JJR, § 370, Rn. 30, *Bülte* JuS 2015, 769, 770).

- 9 Im Steuerstrafrecht wird der Umfang und die Reichweite des Tatbegriffs, neben den einschlägigen Blankettvorschriften, maßgeblich durch die sie ausfüllenden Normen des materiellen Steuerrechts bestimmt (BGHSt 49, 359; BGH, wistra 2005, 145; BGH, wistra 2008, 22). Zur Tat im strafprozessualen Verständnis, § 264 StPO, gehört das gesamte Verhalten eines Stpfl., soweit es mit dem Lebenssachverhalt einen einheitlichen Vorgang bildet.

IV. Normengefüge

- 10 In einem ersten Schritt ist mithin festzustellen, welche der Tathandlungen des § 370 AO, insbesondere Steuerhinterziehung durch aktives Tun gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO oder durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt. Sodann ist nach Maßgabe u. a. des § 370 Abs. 4 AO der steuerliche Schaden zu ermitteln. Dies setzt den Rückgriff auf das materielle Steuerrecht voraus, da nur dort festgestellt werden kann, ob das steuerliche Norm-Soll hinter dem steuerlichen Ist zurückbleibt. In einem weiteren Schritt ist sodann zu prüfen, ob das gefundene Ergebnis um steuerstrafrechtliche Korrekturen zu bereinigen ist. Hier ist z. B. zu prüfen, ob sich das Steuernorm-Soll auf z. B. eine einzelne Einkunftsart der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts bezieht oder auf das zu versteuernde Einkommen und die ausgewiesene Steuerzahllast. Darüber hinaus ist zu entscheiden, ob bei einem z. B. zusammenveranlagten Täter der Splittingvorteil zur Anwendung kommt oder eine fiktive Einzelveranlagung mit der sich daraus ergebenden Steuerzahllast.
- 11 Die Schwierigkeiten in der Architektur der Tatbestände zur Steuerhinterziehung über die formgebende Ausgestaltung einer Verfahrensvorschrift mit materiellem Unterbau wird noch durch den Umstand verstärkt, dass das Gesetz im strafrechtlichen Normengefüge des § 370 AO drei Verhaltensweisen mit zwei Taterfolgen kombiniert und auf diese Weise verfahrensrechtlich insgesamt sechs mögliche Tatbestandsvarianten schafft (vgl. hierzu auch J-J-R, § 370, Rn. 24).
- 12 (1) Der Steuerpflichtige macht ggü. den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben und verkürzt dadurch Steuern.
(2) Der Steuerpflichtige macht ggü. den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben und erlangt dadurch für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile.
(3) Der Steuerpflichtige lässt die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis und verkürzt dadurch Steuern.
(4) Der Steuerpflichtige lässt die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis und erlangt dadurch für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile.
(5) Der Steuerpflichtige unterlässt pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern und verkürzt dadurch Steuern.
(6) Der Steuerpflichtige unterlässt pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern und erlangt dadurch für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile.
- 13 Die Komplexität wird besonders deutlich, weil zugleich zu berücksichtigen ist, dass der tatbestandliche Erfolg in zeitlicher Hinsicht zugleich durch die strafrechtliche Tatbeendigung markiert wird,

was wiederum das entscheidende zeitliche Momentum für den Beginn der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung ist, § 78a StGB:

- Bei sog. Veranlagungssteuern (z. B. ESt, KSt, GewSt) als Erfolgsdelikten kommt es für den Beginn der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung – nicht der steuerlichen Festsetzungsverjährung i. S. v. § 169 AO, die eigenständig berechnet wird und nicht mit der Verfolgungsverjährung verwechselt werden darf – auf die Bekanntgabe des jeweiligen Steuerbescheids an. Die Steuerfestsetzung wird mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Steuerpflichtigen wirksam, § 124 AO. Das ist das auslösende Momentum für den Beginn der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung. Die steuerliche Festsetzungsverjährung ist demgegenüber nach anderen, eigenständigen steuerrechtlichen Kriterien zu bestimmen. Die steuerliche Festsetzungsfrist (Regelverjährung = 4 Jahre, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO; in Fällen vorsätzlicher Steuerhinterziehung = 10 Jahre, § 169 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO) ist von der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung zu unterscheiden. Die Verfolgungsverjährung beträgt regelmäßig fünf Jahre, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB. Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen eines benannten »besonders schweren« Falls gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 – 6 AO vor, beträgt die Verfolgungsverjährung 15 Jahre, § 376 Abs. 1 AO. Für die Verfolgung von Steuerstraftaten ist daher nicht auf die steuerliche Festsetzungsfrist in § 169 AO, sondern auf die Regeln der Verfolgungsverjährung abzustellen.

V. Das geschützte Rechtsgut

Aus der Nomenklatur des § 370 Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 AO wird ersichtlich, dass der tatbestandliche Erfolg der Steuerhinterziehung in der Verkürzung des Steueranspruchs mittels unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben liegt. Das geschützte Rechtsgut ist mithin der materielle Steueranspruch des Fiskus (BGH v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 110) in Gestalt ggf. vorzunehmender steuerstrafrechtlicher Korrekturen. 14

Der materielle Steueranspruch des Fiskus ist kein einzig richtig, mathematisch nachvollziehbares Ergebnis, sondern wird (auch) beeinflusst durch die ggf. fakultative Ausübung zulässiger steuerlicher Wahlrechte, Inanspruchnahmen von Freibeträgen und Freigrenzen. 15

Wenn der Steuerpflichtige z. B. gezahlte ausländische Quellensteuern im Veranlagungsverfahren aufgrund fehlender oder nicht rechtzeitig vorgelegter Belege nicht angerechnet erhält und deshalb eine höhere Einkommensteuerzahllast zu leisten hat, als er unter Vorlage der Belege eigentlich zahlen müsste, definiert die erhöhte Soll-Steuer-Zahllast formalrechtlich das steuerstrafrechtlich geschützte Rechtsgut. Ähnlich verhält es sich mit anzurechnenden, z. B. in Feststellungsbescheiden ausgewiesenen Verlustvorträgen. 16

Zur Bestimmung des Umfangs etwaiger Steuerverkürzungen ist die bei wahrheitsgemäßen Angaben von Gesetztes wegen angefallene Steuer (Soll-Steuer) mit der tatsächlich – infolge der wahrheitswidrigen Angaben zu niedrig – festgesetzten (Ist-Steuer) zu vergleichen; die Differenz aus diesen beiden Ergebnissen ergibt den Hinterziehungsbetrag (BGH v. 12.05.2009, 1 StR 718/08 u. v. 30.07.1985 – 1 StR 284/85). 17

In der Literatur (Nachweise bei *Subr* 1989, 18 ff.) wird das geschützte Rechtsgut kontrovers interpretiert; das Verständnis reicht von dem Ansatz der steuerlichen Offenbarungspflichten (*Ehlers*, FR 1976, 505) über den Bestand der Steueransprüche als solche (*Backes* S. 149) bis hin zum Schutzgut gleichmäßiger Lastenverteilung (*Salditt*, StraFo 1997, 65). Nach hiesiger Auffassungen folgt aus dem Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, dass der materielle Steueranspruch, bereinigt um etwaige steuerstrafrechtlich vorzunehmende Korrekturen, das geschützte Rechtsgut definiert. 18

Geschütztes Rechtsgut ist die so ermittelte inländische Steuer, Steuern ausländischer Staaten fallen grds. nicht hierunter. § 370 Abs. 1 AO ist ein Erklärungs- und zugleich ein Erfolgsdelikt. Tatvollendung tritt erst dann ein, wenn der Täter durch seine Tathandlung Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat (BGH v. 23.07.2014 – 1 StR 196/14, wistra 2014, 486). Die Ausprägung des Tatbestands als Erfolgsdelikt ist zugleich der 19

Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des strafrechtlichen Tatorts. § 388 AO kommt hier keine Bedeutung zu, da diese Norm nur die finanzverwaltungsinterne Zuständigkeit regelt.

VI. Steuern

1. Übersicht

- 20 Steuern sind gem. § 3 Abs. 1 AO Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an denen das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.
- 21 Der Solidaritätszuschlag (vgl. zur Verfassungsgemäßheit BFH 30.01.2023, IX 9 R 15/20) ist eine einkommensteuerliche Annexsteuer (Zuschlagsteuer) bzw. eine Ergänzungsabgabe (§ 3 Abs. 1 AO), bei der die Bemessungsgrundlage die Einkommensteuer (Lohn-/Körperschaftsteuer) selbst ist (§ 3 Abs. 1 SolZG). Das Aufkommen steht nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allein dem Bund zu.
- 22 Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union sind gem. § 3 Abs. 3 Satz 1 AO Steuern im Sinne dieses Gesetzes. Zollkodex der Union bezeichnet gem. § 3 Abs. 3 Satz 2 AO die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union.
- 23 Steuerliche Nebenleistungen und keine Steuern im eigentlichen Sinne sind
 - Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2c AO;
 - Verspätungszuschläge nach § 152 AO;
 - Zuschläge nach § 162 Abs. 4 und 4a AO;
 - Mitwirkungsverzögerungsgelder nach § 200a Abs. 2 und Zuschläge zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 3;
 - Zinsen nach den §§ 233 bis 237 sowie Zinsen nach den Steuergesetzen, auf die die §§ 238 und 239 AO anzuwenden sind, sowie Zinsen, die über die in §§ 233 bis 237 AO und die Steuergesetze hinaus nach dem Recht der Europäischen Union auf zu erstattende Steuern zu leisten sind;
 - Säumniszuschläge nach § 240 AO;
 - Zwangsgelder nach § 329 AO;
 - Kosten nach den §§ 89, 89a Abs. 7 AO sowie den §§ 178 und 337 bis 345 AO;
 - Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union;
 - Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG und
 - Kosten nach § 10 Abs. 5 und § 11 Abs. 7 des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes.

Steuerliche Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO sind Geldleistungen, die »neben« den Steuern, d. h. im Zusammenhang mit der Besteuerung, erhoben werden (*Drüen* in Tipke/Kruse, AO, § 3, Rn. 93; BFH BStBl. II 95, 484, 486). Die Aufzählung in § 3 Abs. 4 AO ist abschließend.

2. Kirchensteuer

- 24 Die Kirchensteuer ist keine Steuer i. S. v. § 3 Abs. 1 AO (BGH 17.04.2008 – V StR 547/07, wistra 2008, 310), da sie nicht durch Bundesrecht oder Recht der EU, sondern auf einer landesrechtlichen Rechtsgrundlage erhoben wird. Über die Öffnungsklausel in Art. 4 Abs. 3 Nr. 1 EGStGB war den Landesgesetzgebern die Möglichkeit eröffnet, bei Steuern oder anderen Abgaben die Straf- und Bußgeldvorschriften der AO für anwendbar zu erklären. In der Folge verwiesen einzelne Kirchensteuergesetze der Länder früher zum Teil auf die Strafvorschriften der AO (vgl. für Niedersachsen *Rönnau*, wistra 1995, 47). Sämtliche Kirchensteuergesetze der Bundesländer haben mittlerweile diese Verweisungen aufgehoben, zuletzt der Freistaat Sachsen in 2019. Fraglich bleibt, ob die Kirchensteuer ein taugliches Objekt für eine Betrugsstrafbarkeit sein kann.

3. Ausländische Steuern

Mangels Rechtsgutqualität sind Steuern ausländischer Staaten keine Steuern i. S. v. § 3 Abs. 1 AO. 25
Strafbar ist nach § 3 StGB grundsätzlich nur die im Geltungsbereich der AO, also im Inland begangene Steuerhinterziehung. Die Nationalität des Täters oder Teilnehmers ist dabei unerheblich. Nach § 370 Abs. 7 AO sind die Abs. 1 bis 6 des § 370 AO unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die im Ausland begangen werden, anwendbar. Der Regelungszweck des § 370 Abs. 7 AO ist darin zu sehen, die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO auch auf Auslandstaten zu erweitern. Insofern muss der Sinnzusammenhang von § 370 Abs. 7 AO mit Abs. 6 AO gesehen werden, wonach die Abs. 1 bis 5 auch dann gelten, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Hierdurch wird der Anwendungsbereich des § 3 StGB erweitert. Nach § 3 StGB gilt das deutsche Strafrecht nur für Taten, die im Inland begangen werden. Es kommt mithin nicht drauf an, ob die Tat von deutschem Boden aus begangen wurde. Folglich kann auch eine im Ausland begangene Hinterziehung einer deutschen Steuer, § 3 Abs. 1 AO, dem Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 AO unterfallen. Die Hinterziehung deutscher Steuern stellt somit immer eine Inlandstat i. S. d. § 3 StGB dar.

VII. Zölle

Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union gelten als Steuern im Sinne der AO, § 3 Abs. 3 Satz 1 AO. Zölle wiederum sind Abgaben auf Waren, die aus 26
Drittländern in die Europäische Union (EU) eingeführt werden. Da die EU auch eine Zollunion ist, werden beim Warenverkehr der Mitgliedstaaten untereinander keine Zölle erhoben. Zölle sind Steuern, die zolltariflich beim Warenverkehr über die Grenze erhoben werden (HHSp/Hellmann § 370, Rn. 124).

VIII. Einfuhrumsatzsteuer

Die Einfuhrumsatzsteuer wird neben den Zöllen und den besonderen Verbrauchsteuern bei der Einfuhr 27
von Waren aus Drittländern durch die deutsche Zollverwaltung erhoben. Die Einfuhrumsatzsteuer entspricht weitgehend der Umsatzsteuer, die beim Verbrauch oder Verkauf von Waren und bei der Erbringung von Dienstleistungen im Inland bzw. bei Lieferung innerhalb der Europäischen Union anfällt. Auch die Einfuhr von Waren aus einem umsatzsteuerrechtlichen Drittlandsgebiet in die Bundesrepublik Deutschland unterliegt der Einfuhrumsatzsteuer. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer handelt es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um eine Verbrauchsteuer und um eine Einfuhrabgabe i. S. der zollrechtlichen Vorschriften. Die von der Umsatzsteuer des Ausfuhrlandes entlastete Ware wird im Gegenzug mit der Einfuhrumsatzsteuer des Einfuhrlandes belastet. Dadurch, dass die Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr entsteht, wird sie im Gegensatz zur Umsatzsteuer von der Zollverwaltung erhoben.

Bei der Einfuhrumsatzsteuer handelt es sich gem. § 370 Abs. 6 Satz 1 AO um eine dort genannte 28
Einfuhrabgabe, BGH 08.11.2000, wistra 2001, 62; BGH 21.02.2001, wistra 2001, 263.

B. Die Tatbestände im Einzelnen

Nach § 370 Abs. 1 AO wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer 29
durch die in den Nr. 1–3 bezeichneten Tatbestandsvarianten Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. In besonders schweren Fällen § 370 Abs. 3 S. 1 AO beträgt die Strafe Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren. In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist gem. § 376 Abs. 1 AO 15 Jahre. In den Fällen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung tritt die absolute Verfolgungsverjährung mit dem 2 1/2fachen der gesetzlichen Verjährungsfrist ein, § 376 Abs. 3 AO.

I. Steuerhinterziehung durch aktives Tun, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

- 30 § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Erklärungsdelikt. Danach macht sich strafbar, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Im Verständnis der Rechtsprechung stellt § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kein Sonderdelikt dar (BGH 05.09.2017, NZWiSt 2018, 66). Steuern sind i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 AO namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden.

1. Tatausführende Person

a) Täter

- 31 Die Voranstellung des Wortes »Wer« ohne weitere sprachliche Eingrenzung macht deutlich, dass grds. jedermann tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung in der Begehungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sein kann. Die Unterschiedlichkeit der Tatbestände und die »Jedermann-Qualifizierung« des Täters in Nr. 1 zeigt sich im Vergleich zum Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung in § 378 Abs. 1 Satz 1 AO. Danach handelt ordnungswidrig, wer *als Steuerpflichtiger* oder *bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen* eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Demgegenüber beschränkt der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO den Täterkreis nicht.
- 32 Täter ist danach jeder, der über unrichtige oder unvollständige Angaben auf den Steueranspruch des Fiskus einwirkt. Bei der von dem Gesetzgeber intendierten engen Auslegung des Tatbestandes des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist der Steuerberater kein tauglicher Täter, wenn er die Steuererklärung seines Mandanten lediglich vorbereitet und diese übermittelt, weil es an eigenen Angaben des Steuerberaters gegenüber dem Finanzamt fehlt (BFH v. 29.11.2013 – VIII R 27/10, wistra 2014, 65, 67). Durch die Übermittlung der Steuererklärung hat nicht der Steuerberater, sondern der Steuerpflichtige Angaben gegenüber dem Finanzamt gemacht. Dies gilt auch im Fall eines sog. Mitwirkungsvermerks des Steuerberaters, weil sich die Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung auf die Vorbereitung der Steuererklärung des Steuerpflichtigen beschränkt und eine vom Steuerberater gegenüber seinem Mandanten geschuldete und erbrachte Dienstleistung darstellt. Täter einer Steuerhinterziehung i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht nur der Steuerpflichtige sein. Vielmehr kommt als Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun grundsätzlich jedermann in Betracht (»wer«), sofern dieser den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht (BGH v. 07.10.2014 – 1 StR 182/14, wistra 2015, 188, 189). Die Tatbeschreibung in der Variante des aktiven Tuns in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen zu machen, schränkt den Täterkreis nicht auf Angaben in Steuererklärungen ein. Täter i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auch derjenige, der z. B. in der Begründung eines Antrags auf Herabsetzung von Vorauszahlungen unrichtige Angaben macht (J/J/R, § 370, Rn. 33).

aa) Unmittelbarer Täter

- 33 Das allgemeine Strafrecht unterscheidet verschiedene Formeln einer Täterschaft. Dieses Normengefüge findet über § 369 Abs. 2 AO auch im Steuerstrafrecht Anwendung.
- 34 Als Täter wird gem. § 25 Abs. 1 StGB bestraft, wer die Straftat selbst oder durch einen anderen begeht. Unmittelbarer Täter i. S. v. § 25 Abs. 1, 1. Alt. StGB ist, wer die tatbestandsmäßige Tat selbst begeht, also sämtliche Tatbestandsmerkmale verwirklicht (Fischer, StGB, § 25, Rn. 3). Wer alle Tatbestandsmerkmale in eigener Person verwirklicht, ist auch dann unmittelbarer Täter, wenn er unter dem Einfluss einer anderen Person und nur in deren Interesse handelt (BGH, wistra 2018, 263, Fischer, § 25 StGB, Rn. 3).
- 35 Alleintäter ist, wer die Straftat selbst begeht und nicht Mittäter oder mittelbarer Täter ist. Der Alleintäter verwirklicht somit alle Tatbestandsmerkmale in eigener Person und ist dabei von anderen

unabhängig. Der Begriff des Alleintäters wird im StGB nicht verwandt. Hierfür wird der Begriff des unmittelbaren Täters gebraucht. Unmittelbarer Täter ist danach, wer das Tatgeschehen steuernd in den Händen hält, nach seinem Willen ablaufen oder in den Kausalverlauf eingreifen kann. Nach Maßgabe der sog. subjektiven Theorie ist Täter, wer die Tat als eigene will (Täterwille).

bb) Mittäter

Begehen mehrere Täter den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemeinschaftlich, so gilt jeder als (Mit-)Täter, § 25 Abs. 2 StGB. 36

Bei Beteiligung mehrerer Personen, von denen nicht alle sämtliche Tatbestandsmerkmale verwirklichen, handelt mittäterschaftlich, wer seinen eigenen Tatbeitrag so in die gemeinschaftliche Tat einführt, dass er als Teil der Handlung eines anderen Beteiligten und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung des eigenen Tatanteils erscheint (Fischer, § 25, Rn. 23). Mittäterschaft ist keine besondere Form der Täterschaft, sondern eine Form der Zurechnung fremden Handelns. Mittäter ist, wer gemeinschaftlich mit einem oder mehreren anderen dieselbe Straftat als Täter begeht (Fischer, a.a.O., Rn. 24). Wer nicht Alleintäter sein könnte, kann auch nicht Mittäter sein (BGH St 2, 320; 14, 123). Die Annahme einer Mittäterschaft setzt die konkrete Feststellung von Tatbeiträgen voraus. Tatherrschaft bedingt, dass der Mittäter – im Zusammenwirken mit einem oder mehreren anderen Tätern – einen für das Gelingen der konkreten Tat wesentlichen Tatbeitrag leistet (BGH NStZ 08, 273, 275). Nicht erforderlich ist eine Mitwirkung am Kerngeschehen; vielmehr reichen grundsätzlich auch Vorbereitungs- und Unterstützungshandlungen aus (Fischer, § 25, Rn. 32). Der Tatbeitrag eines Mittäters muss dabei auf einem gemeinsamen Tatplan aller Beteiligten beruhen (BGHSt 14, 129). Mittäter müssen über Art und Umfang der geplanten Tat sowie die jeweiligen Tatbeiträge im Wesentlichen unterrichtet sein; Einzelheiten müssen sie nicht kennen (BGHSt 16, 12). Eine Planung vor Tatbeginn ist nicht erforderlich; der gemeinsame Plan kann – im Fall der sukzessiven Mittäterschaft – auch erst während der Tatausführung gefasst werden (Fischer, a.a.O., § 25, Rn. 35).

Mittäter einer Steuerhinterziehung i. S. v. § 370 AO i. V. m. § 25 Abs. 2 StGB ist auch, wer i. R. d. gemeinsamen Tatplanung und Tatausführung die Funktion eines faktischen Mitgeschäftsführers innehat und somit Verfügungsberechtigter i. S. d. § 35 AO ist (FG Mecklenburg-Vorpommern v. 14.05.2008 – 1 K 205/04). Mittäter kann auch eine Person sein, der das Gesetz keine steuerlichen Pflichten zuweist, sofern nur die Voraussetzungen einer gemeinschaftlichen Begehungsweise i. S. v. § 25 Abs. 2 StGB erfüllt sind (BGH v. 07.10.2014 – 1 StR 182/14, wistra 2015, 188, 189). § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt. Mittäter ist, wer nicht nur fremdes Tun fördert, sondern einen eigenen Tatbeitrag derart in eine gemeinschaftliche Tatausführung einfügt, dass sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung des eigenen Tatanteils erscheint. Ob ein Beteiligter ein so enges Verhältnis zur Tat hat, ist nach den gesamten Umständen, die von seiner Vorstellung umfasst sind, in wertender Betrachtung zu beurteilen. Wesentliche Anhaltspunkte können der Grad des eigenen Interesses am Taterfolg, der Umfang der Tatbeteiligung und die Tatherrschaft oder wenigstens der Wille zur Tatherrschaft sein (BGH v. 07.10.2014 – 1 StR 182/14, wistra 2015, 188, 189).

cc) Mittelbare Täterschaft

Als Täter wird auch bestraft, wer die Straftat durch einen anderen begeht, § 25 Abs. 1, 2. Alt. StGB. 39

Eine mittelbare Täterschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass der Täter nicht in eigener Person höchstselbst die Tatausführung übernimmt, sondern kraft überlegenen Wissens eine dritte Person, die selbst keine Kenntnis vom Tatplan hat, (sog. undoloses Werkzeug), die eigentliche Tat ausführen lässt. Mittelbarer Täter ist somit, wer die Straftat durch einen anderen begeht, also die Tatbestandsmerkmale nicht oder nicht sämtlich durch unmittelbar eigenes Handeln verwirklicht, sondern sich dazu eines Tatmittlers bedient, der selbst weder Allein- noch Mittäter ist (Fischer, a.a.O., § 25, Rn. 5). 40

b) Teilnehmer

- 41 Über die strafrechtliche Beteiligungsform eines Täters hinaus kennt das StGB noch die Rechtsfigur des sog. Teilnehmers.
- 42 Teilnahme ist die Beteiligung an der Tat einer anderen Person (Fischer Vor § 25, Rn. 6). Rechtsfiguren der strafrechtlichen Teilnahme sind die Anstiftung und die Beihilfe.
- 43 Eine Teilnahme setzt eine – fremde – Haupttat voraus, sog. Akzessorität der Teilnahme (Fischer Vor § 25 Rn. 8); der Gehilfe oder Anstifter »braucht« somit einen Täter. Der Täter wiederum muss eine tatbestandsmäßige, und rechtswidrige Tat, § 11Nr. 5 StGB, im dreigliedrigen strafrechtlichen Tatbestandsaufbau verwirklicht haben, auf die Schuld kommt es somit nicht an, sog. limitierte Akzessorität. Die Haupttat muss vorsätzlich begangen werden.
- 44 Der Versuch der Beihilfe zu einer Haupttat ist nicht strafbar; der Versuch der Anstiftung ist gem. § 30 Abs. 1 StGB als Anstiftung zu einem Verbrechen strafbar.
- 45 Der Haupttäter muss somit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt, insb. vorsätzlich gehandelt, haben. Eine Teilnahme in Form einer Anstiftung oder Beihilfe an einer fahrlässigen (Haupt-)Tat ist daher denknotwendig ausgeschlossen. Dies gilt erst recht im Steuerstrafrecht: Die fahrlässige Steuerhinterziehung ist nicht strafbar.
- 46 Der Versuch der Beihilfe ist, anders als z. B. die versuchte Steuerhinterziehung durch den Täter, § 370 Abs. 2 AO, nicht strafbar (Fischer Vor § 25 Rn. 9). Das Gesetz stellt den Versuch der Anstiftung nur in dem engen Rahmen des § 30 Abs. 1 StGB unter Strafe, also nur in dem Fall, in dem der Anstifter versucht, einen anderen zu bestimmen, ein Verbrechen zu begehen. Der Unterschied erklärt sich aus der höheren kriminellen Energie des Anstifters im Vergleich zu der des Gehilfen, was sich auch im Strafraumen ausdrückt. In Abgrenzung zu einem Vergehen, § 12 Abs. 2 StGB, ist ein Verbrechen nach der Legaldefinition des § 12 Abs. 1 StGB eine rechtswidrige Tat, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht ist. Der besonders schwere Fall der Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 3 Satz 1 AO sieht eine Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren voraus, mithin keine Mindestfreiheitsstrafe von einem Jahr, bleibt also in der Qualifizierung eines Vergehens, sodass in Steuerhinterziehungsfällen der Versuch zur Anstiftung nicht strafbar ist. Hier zeigt sich die Abgrenzung der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 AO zum Betrug, § 263 Abs. 5 StGB qualifiziert einen Betrug als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgehenden Begehung von Straftaten verbunden hat und dieses gewerbsmäßig begeht, als Verbrechenstatbestand. Da nach gefestigter Rechtsprechung § 263 Abs. 5 StGB als *lex generalis* hinter § 370 AO (anders: OLG Frankfurt a. a. O.) zurücktritt, scheiden versuchte Anstiftungsdelikte im Steuerstrafrecht rgm. aus.
- 47 Unterschiedliche Formen der Beteiligung an *einer* Straftat nach Maßgabe des strafprozessualen Tatbegriffs, § 264 Abs. 1 StPO, werden nach dem Grad der Schwere der Beteiligung erfasst: Die leichteste Tatvariante geht in einer zugleich verwirklichten schwereren Tatvariante auf: Die Beihilfe, deren Strafraumen im Gegensatz zur Anstiftung gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB zu mildern ist, geht in der Anstiftung auf (BGH St 4, 244), die Anstiftung und Beihilfe als Formen der Teilnahme gehen in einer Täterschaft auf. Die Beihilfe zur Beihilfe, Anstiftung zur Beihilfe und Beihilfe zur Anstiftung werden als Beihilfe zur Haupttat (Fischer Vor § 25 Rn. 11) behandelt.

aa) Anstiftung

- 48 Als Anstifter wird gleich einem Täter bestraft, wer vorsätzlich einen anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat bestimmt hat, § 26 StGB. Die Anstiftung definiert sich als das vorsätzliche Bestimmen einer anderen Person zur Begehung einer vorsätzlichen und rechtswidrigen Tat (Fischer § 26 Rn. 2).
- 49 In der allgemeinen Strafrechtswissenschaft und Rechtsprechung finden sich mehrere Theorien, die den notwendigen Einfluss des Anstifters auf den Täter zu identifizieren versuchen. Die sog. Verursachungstheorie (BGHSt 9, 379; 45, 373, 374; LK-StGB/Schünemann 17; Sch/Sch/Cramer § 26 Rn. 4) stellt

auf das kausale Hervorrufen des Tatentschlusses ab, die Kommunikationstheorie fordert das Hinzutreten eines irgendwie gearteten Moments ausdrücklicher oder konkludenter Kommunikation (*Puppe*, GA 84, 112), die sog. Unrechtakttheorie stellt schlicht auf einen vermeintlich notwendigen Unrechtakt zwischen den Beteiligten ab. Bestimmen i. S. v. § 26 StGB setzt nach hiesigem Verständnis ein über jegliche Kausalität hinausgehendes Bezugsmoment zwischen dem Anstifter und dem Täter voraus und lässt eine bloße Verursachung ohne jeglichen kausalen, finalen Einwirkungsakt nicht ausreichen.

Als Tathandlung einer Anstiftung kommt jede Form beziehungsbezogener Einflussnahme in Betracht, namentlich Anregungen, Überredungen, Ratschläge, auch scheinbar allgemeine Erwägungen oder Verharmlosungen, wenn sie gezielt auf die Herbeiführung eines konkreten Tatentschlusses abzielen. Insoweit reichen auch konkludente Aufforderungen (Fischer, § 26, Rn. 6). Bloßes Unterlassen ist rgm. nicht ausreichend. Ein Rechtsrat kann nur dann zur Qualität einer Anstiftung reifen, wenn dieser gerade dazu geeignet sei soll, den Täter zu einer vorsätzlichen Haupttat zu bestimmen. Der Vorsatz des Anstifters ist notwendiges Tatbestandsmerkmal. Die fahrlässige Anstiftung ist nicht strafbar.

Der Anstifter-Vorsatz muss sich auf eine bestimmte Haupttat und rgm. auf eine bestimmte Person des Haupttäters fokussieren. Allerdings reicht auch die Aufforderung an eine noch unbestimmte Person aus einer bestimmbareren Personengruppe (Fischer, § 26, Rn. 9).

Der Anstifter muss die Vollendung wollen, also zumindest in dem Bewusstsein handeln, dass sein Verhalten die von ihm gebilligte Wirkung haben kann (BGH NStZ 17, 401, 402). Vollendete Anstiftung setzt voraus, dass die Haupttat infolge der Anstiftung begangen wird (Fischer, § 26, Rn. 13).

Eine Anstiftung durch Unterlassen, § 13 Abs. 1 StGB ist grds. tatbestandlich denkbar, wird indessen nur in seltenen Ausnahmefällen gegeben sein. Das schlichte Schweigen ggü. einem Tatentschlusenen ist rgm. nicht ausreichend (BGH, NStZ 1993, 489). Die sog. Ketten-Anstiftung markiert die Anstiftung eines Anstifters und ist strafbar. Der erste Anstifter in der Kette muss dabei den späteren Täter als Kettenendglied nicht kennen (BGHSt 6, 359; 40, 313). Ein Bestimmen ist auch in dem Fall möglich, in dem sich der Täter schon mit dem Gedanken an die Tat trägt, aber in letzter Konsequenz noch nicht tatentschlusenen ist oder schwankt, die Tat z. B. durch die Abgabe einer wiederholt falschen ESt-Erklärung, wie in den vergangenen Jahren geschehen, erneut zu begehen. Die Anstiftungshandlung ist erst dann kausallos und damit strafrechtlich unbeachtlich, wenn der Täter bereits fest zur Tat entschlossen ist (BGH, wistra 1988, 108). Hier verfehlt ein äußerer Anstoß mangels Bezugsmoments jede strafrechtlich sanktionierte Wirkung. Veranlasst der Teilnehmer bei einem tatentschlusenen Täter lediglich eine Modifikation der Tatausführung derselben Tat, ist das Verhalten des Teilnehmers ggf. als sog. psychische Beihilfe zu werten (Fischer § 26 Rn. 11). Ist der Täter entschlossen, eine Steuerhinterziehung aus dem Grundtatbestand des § 370 Abs. 1 AO zu begehen und bestimmt der Teilnehmer den Täter zu einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall durch Erfüllung eines der dort genannten Regelbeispiele, liegt Anstiftung vor (BGHSt 19, 339).

Die eigene Tathandlung des Anstifters muss mit Vorsatz erfolgen. Der Vorsatz des Anstifters muss sich somit auf seine eigene Anstiftungshandlung und auf die Tatvollendung des Täters beziehen, sog. Doppelvorsatz (LK-StGB/Schünemann § 26 Rn. 57).

Der Vorsatz des Anstifters muss sich dabei auf eine bestimmte Haupttat konkretisieren. Allgemeine, ggf. unrechtmotivierende Formulierungen wie: »Wer Steuern zahlt, ist selbst Schuld«, sind eo ipso nicht tatgeeignet.

Der Vorsatz des Anstifters muss eine hinreichende Konkretisierung in der Haupttat erfahren haben, also z. B. darauf gerichtet sein, dass eine Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen als Täter nicht übermittelt wird oder sich darauf beziehen, dass Angaben in der durch den Täter abzugebenden Steuererklärung durch diesen manipuliert werden. Umfasst die Vorstellung des Anstifters in der vom Angestifteten zu begehenden Tat mehrere Möglichkeiten einer konkreten Tatausführung, so ist die

von dem Angestifteten tatsächlich gewählte Art der Tatausführung vollumfänglich kausal (Fischer § 26 Rn. 6 unter Hinweis auf BGH, NSStZ 1997, 281).

- 57 Der Anstifter muss die wesentlichen Tatumstände kennen, die der Haupttäter i. R. d. Tatausführung auszuführen hat, um nach der Vorstellung und dem Willen des Anstifters eine tatbestandsmäßige und rechtswidrige Steuerhinterziehung zu begehen. Der Anstifter muss mithin die konkrete Tatvollendung wollen; richtet sich der Vorsatz des Anstifters nur darauf, dass die Tatausführung im Verwahrsstadium stecken bleibt, ist tatbestandlich keine Anstiftung gegeben (BGH, GA 75, 333).
- 58 Die Anstiftungshandlung muss dabei nicht die alleinige Ursache für den Tatentschluss des Täters sein (SK-StGB/Hoyer § 26 Rn. 5); es reicht, wenn sie auch mitursächlich geworden ist.
- 59 Eine versuchte Anstiftung zur Steuerhinterziehung (§ 12 Abs. 2 StGB) ist nicht strafbar; Steuerhinterziehung ist immer ein Vergehen und erreicht in keiner Tatbestandsvariante Verbrechenqualität; anders § 263 Abs. 5 StGB beim Betrug.
- 60 Die Anstiftung zur Anstiftung ist tatbestandlich eine Anstiftung zur Haupttat; stiftet der Anstifter zu einer Beihilfe zur Haupttat an, ist tatbestandlich Beihilfe zur Haupttat gegeben (BGHSt 6, 361) wie auch im umgekehrten Fall der Beihilfe zur Anstiftung (OLG Bamberg, NJW 2006, 2935, 2937).
- 61 Über die generelle Akzessorietät der Teilnehmehandlungen der Beihilfe und der Anstiftung ist die Tathandlung des Anstifters mit der Tathandlung des Täters verknüpft. Abweichungen der Tatausführung vom Vorstellungsbild des Anstifters sind nur dann beachtlich, wenn die konkrete Tatausführung erheblich vom Tatplan des Anstifters abweicht und so das bestimmende Element in der Kausalitätskette fehlt. Unerhebliche Abweichungen, z. B. geringfügige Modifikationen in der betragsmäßigen Falschangabe der Werbungskosten, berühren die Kausalität und damit die Akzessorietät nicht. Entspricht es dem Tatplan des Anstifters, dass der Täter z. B. keine Einkommensteuererklärung übermittelt und gibt der Täter tatsächlich keine Umsatzsteuererklärung, hingegen aber die Einkommensteuererklärung ab, so steht die Umsatzsteuererklärung nach BGH v. 20.05.2010 in einem tatengen Zusammenhang mit der zugleich abzugebenden Einkommensteuererklärung. Diese Abweichung in der Tatausführung wäre damit im Verständnis der Rechtsprechung unbeachtlich. Da sich indes das Vorstellungsbild auf eine konkrete Tatausführung beziehen muss, ist diese Gleichsetzung der Kausalkette mindestens zweifelhaft, da eine USt-Erklärung ein aliud zur EStE ist.
- 62 Diese Rechtsprechung verlässt daher das Vorstellungsbild des Anstifters vom Bestimmen des Täters. Hier ist u. E. eine erhebliche Abweichung vom Kausalverlauf eingetreten. Richtet sich das Bestimmen durch den Teilnehmer konkret auf die Nichtabgabe einer ESt-Erklärung, wäre die tatsächlich erfolgte Nichtabgabe der USt-Jahreserklärung nicht tatbestandsmäßig. Der BGH lässt mit seinen vorzugswürdig zur Sperrwirkung einer Selbstanzeige ergangenen Ausführungen die Konturen des strafprozessualen Tatbegriffs grenzenlos werden, was im Blick auf das Bestimmtheitsgebot der Norm problematisch ist. Wer ESt hinterziehen soll und USt hinterzieht, benötigt andere Erklärungsinhalte in der Tatausführung.
- 63 Zielt die Anstiftungshandlung auf die Verkürzung von Lohnsteuern ab, so ist der damit rgm. zugleich erfüllte Tatbestand des Sozialversicherungsbetruges gem. § 266a StGB vom Anstiftungsvorsatz kausal umfasst.
- 64 Verwirklicht der Täter ein gänzlich anderes Delikt, ist diese Tatausführung dem Anstifter nicht mehr zuzurechnen.
- **Beispiel:**
- 65 Abzustellen für den Zurechnungszusammenhang ist auf eine Zusammenschau von Tathandlung, Erfolg, Opferperspektive und konkreten Tatumständen (Zeit, Ort, Bedingungen). Stellt sich eine »hinreichende« Nähe zwischen dem Vorstellungsbild des Anstifters und der tatsächlichen Ausführung durch den Haupttäter ein, ist der Taterfolg kausal zuzurechnen (Fischer, § 26, Rn. 14a).

Zielt die Anstiftungshandlung auf eine Steuerhinterziehung im Grundtatbestand und verwirklicht der Täter ein Regelbeispiel und wird dieser folglich aus dem Strafraumen des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO bestraft, so ist auch der Strafraumen des Anstifters dieser Vorschrift zu entnehmen. 66

Der Anstifter wird gem. § 26 StGB gleich einem Täter bestraft, sodass der Strafraumen des Täters und des Anstifters identisch ist, da der Bestimmung und der Tatausführung der gleiche Unrechtsgehalt zukommt. 67

bb) Beihilfe

Als Gehilfe wird gem. § 27 Abs. 1 StGB bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe leistet. Die Beihilfe unterscheidet sich von der Täterschaft elementar dadurch, dass der Gehilfe den Tatbeitrag eines anderen Täters fördert. Die andere Person kann Täter oder Anstifter (BGH, NStZ 2000, 421) sein. Der Gehilfe in einem Umsatzsteuer-Karussell kann zugleich Täter einer eigenen Umsatzsteuer-Hinterziehung sein (BGH, wistra 2003, 140). 68

Die Beihilfe setzt eine rechtswidrige, vorsätzliche Haupttat voraus. Die Beihilfe ist damit akzessorisch. Die Beihilfe zu einer versuchten Steuerhinterziehung als Haupttat ist strafbar. Begehungsort für die Beihilfe ist auch der Ort der Haupttat, § 9 Abs. 2 StGB (Fischer, § 27, Rn. 3). 69

Ob bei der Beihilfe Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen ist, hängt von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der von dem Gehilfen geförderten Haupttaten ab. (*Schmitzberg*, PStR 2023, 250, 252). Tatmehrheit nach § 53 StGB ist anzunehmen, wenn durch mehrere Hilfeleistungen mehreren selbständigen Taten unterstützt wurden. Fehlt es an einer individualisierten auf jeweils eine Einzeltat fokussierten Handlung des Gehilfen, ist von einer einheitlichen Beihilfehandlung auszugehen (BGH, PStR 2019, 256).

Die Verjährung der Beihilfetat beginnt mit der Beendigung der Haupttat, die gefördert wurde (BGH v. 10.03.2022, 1 StR 515/21).

Bei einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist für die Bemessung der Strafe des Gehilfen das im Gewicht seines Tatbeitrages zum Ausdruck kommende Maß seiner Schuld maßgeblich; dabei ist auch zu berücksichtigen, inwieweit Umfang und Folgen der Haupttat ihm zuzuordnen sind (BGH v. 24.06.2009 – 1 StR 229/09; BGH, wistra 2000, 463). 70

Die Hilfeleistung im Tatbestand des § 27 StGB identifiziert sich durch die Förderung einer Haupttat. Die Kausalität der Beihilfehandlung setzt voraus, dass sie die Tathandlung des Haupttäters oder den Erfolgseintritt mindestens erleichtert oder fördert. 71

Als Hilfeleistung in diesem Sinne ist grds. jedes Tun anzusehen, die die Herbeiführung des Taterfolgs durch den Haupttäter objektiv fördert oder erleichtert; dass sie für den Eintritt dieses Erfolgs in seinem konkreten Gepräge in irgendeiner Weise kausal wird, ist nicht erforderlich (BGHR § 27 Abs. 1 Hilfeleistung 21, 27). 72

Die notwendige Akzessorietät grenzt zunächst in zeitlicher Hinsicht tatbestandstaugliche Hilfeleistungen ein. Eine kausale Hilfeleistung kann dabei bereits im Stadium der Vorbereitungshandlungen zur Haupttat (BGH, NJW 1985, 1035) beginnen. In dieser Phase muss der Täter noch nicht final zur Tat entschlossen sein (BGHSt 2, 146). Die »Hilfe« kann auch darin bestehen, dass der Täter erst durch die Handlungen des Gehilfen in seinem Tatentschluss bestärkt wird. Im allgemeinen Strafrecht ist anerkannt, dass eine Beihilfe auch noch nach erfolgter Tatvollendung geleistet werden kann (Nachweise bei *Fischer* § 27 Rn. 6), z. B. durch Unterstützungshandlungen zur Sicherung der Tatbeute, des durch die Tat erlangten Steuervorteils. Erst nach Beendigung der Tat ist eine Beihilfe ausgeschlossen. Dem schließt sich nahtlos die Begünstigung, § 257 StGB, an. Im Bereich der Steuerhinterziehung wird sich die Beihilfe regelmäßig auf Förderungshandlungen bis zur Vollendung der Haupttat, z. B. Übermittlung der Steuererklärung, konzentrieren. 73

Wie im allgemeinen Strafrecht wird auch im Steuerstrafrecht zwischen einer physischen und der psychischen Hilfeleistung unterschieden. Die physische Beihilfe ist dadurch gekennzeichnet, dass 74

der Gehilfe quasi körperlich die Haupttat fördert, z. B. dadurch, dass die durch den Täter mit Unterstützung des Gehilfen erstellte falsche Steuererklärung dem zuständigen FA übermittelt wird. Demgegenüber ist die psychische Beihilfe durch eine Unterstützungshandlung auf der Willensebene des Haupttäters charakterisiert. Die psychische Beihilfe wirkt auf den Tatplan, den Tatentschluss oder den Tatausführungswillen (*Fischer* § 27 Rn. 11) ein. Sie stellt einen durch eine aktive Handlung oder ein garantenpflichtwidriges Unterlassen geleisteten Tatbeitrag, der den Täter in seinem Tatentschluss bestärkt, dar (*Fischer* § 27 Rn. 11). Eine solche Tatausführung ist im Bereich der Steuerhinterziehungsdelikte z. B. dadurch anzutreffen, dass der Täter durch den Gehilfen in Richtung auf die Tatbestandsverwirklichung zur Steuerhinterziehung erst motiviert wird. Die Abgrenzung zwischen der psychischen Beihilfe und einer straflosen Rechtsauskunft ist dabei fließend. Dies deshalb, weil sich die psychische Beihilfe – von außen betrachtet – als eine normgerechte, völlig sozialadäquate Handlung darstellen, im Blick auf das Verhältnis Gehilfe zum Haupttäter jedoch der entscheidende Tatbeitrag sein kann, der den Haupttäter bestärkt, den Tatplan umzusetzen, z. B. dergestalt, dass der Rat ihm den Eindruck vermittelt, eine Tatentdeckung sei höchst unwahrscheinlich. Keine Beihilfe ist dagegen das schlichte Dulden einer fremden Tat, z. B. dadurch, dass der Steuerberater positiv weiß, dass der Steuerpflichtige die Einkommensteuererklärung ohne die gebotene Anlage AUS zur Erklärung von im Ausland erzielten Kapitaleinkünften übermittelt. Der Steuerberater wächst dadurch nicht in eine strafrechtsrelevante Garantstellung.

- 75 Hilfeleistung i. S. v. § 27 StGB differenziert nach der Qualität der Förderungshandlungen der Haupttat. Es ist mithin nicht notwendig, dass der Gehilfe durch seinen Tatbeitrag allein ursächlich für die schlussendliche Vollendung der Haupttat geworden ist, es ist vielmehr ausreichend, wenn der Tatbeitrag des Gehilfen ein kausales, die Haupttat förderndes Element ist, (BFH, wistra 2004, 313, 315). Die Hilfe zur Tatbestandsverwirklichung unterscheidet sich von der – zeitlich später einsetzenden – Hilfe, die Vorteile der Tat zu sichern (= Begünstigung, § 257 StGB) schlicht durch das zeitliche Moment. Die Hilfe i. S. d. § 27 StGB ist der Tatbestandsvollendung durch den Haupttäter vor- oder gleich- rgn. nicht nachgelagert.
- 76 Beihilfe durch Unterlassen ist möglich. Ein Steuerberater begeht indes keine Beihilfe durch Unterlassen, wenn er die Finanzverwaltung nicht über begangene Steuerhinterziehungen seines Mandanten informiert. Es besteht auch keine Pflicht eines Steuerberaters, den Mandanten zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige zu überreden, damit dieser seine Steuerhinterziehungen aufklärt oder gem. § 153 AO richtigstellt. Dies folgt aus § 57 Abs. 1 StBerG. Auch trifft den Steuerberater selbst keine Berichtungspflicht nach § 153 AO.
- 77 Ein Gehilfe, der dem Haupttäter sog. Scheinrechnungen überlässt, auf deren Grundlage dieser für eine GmbH unrichtige USt-Voranmeldungen und unrichtige LSt-Anmeldungen abgibt, begeht bezogen auf jeden Monat eine Beihilfetat (BGH v. 04.03.2008 – 5 StR 594/07).
- 78 Der Tatbestand der Beihilfe zur Steuerhinterziehung kann nicht nur durch eine aktive Förderung einer Straftat, also nicht nur durch ein Tun, sondern auch durch ein Unterlassen, verwirklicht werden. In der Systematik des § 370 Abs. 1 AO finden sich die Normen zur Unterlassungsstrafbarkeit explizit in Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 1 Nr. 3. Danach ist der Tatbestand erfüllt, wenn der Täter die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Über den Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO hinaus ist es nicht ausgeschlossen, dass die Tatbestandsvariante in Abs. 1 Nr. 1 durch ein Unterlassen begangen wird. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wird bestraft, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Abgrenzung echtes zum unechten Unterlassungsdelikt). Die allgemeine Norm der Unterlassungsstrafbarkeit in § 13 StGB findet auch in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO Anwendung. § 13 StGB behandelt nur die sog. Unterlassungserfolgsdelikte (*Fischer* § 13 Rn. 2) durch das sog. unechte Unterlassen. Die Abgrenzung zwischen einem aktiven Tun und einem Unterlassen i. S. d. § 370 Abs. 1 AO ist dabei nach dem Schwergewicht des täterschaftlichen Tuns vorzunehmen. Da in jedem Tun ein Unterlassungsmomentum mit verwirklicht wird, kommt es für die tatbestandliche Einordnung auf das das äußere Geschehen prägende Verhalten des Täters an. Dies bedingt eine Einzelfallentscheidung.

Derjenige, der den Eintritt eines von ihm nicht durch aktives Tun herbeigeführten Erfolgs nicht verhindert, kann dem Aktivhandelnden nur dann gleichgestellt werden, wenn er rechtlich verpflichtet ist, die Rechtsgutsbeeinträchtigung zu verhindern, also eine sog. Garantstellung innehat. Eine Garantstellung wiederum setzt voraus, dass dem Betroffenen die Verhinderung des Erfolgeintritts durch pflichtgemäßes Handeln möglich und zumutbar ist und das Unterlassen einem aktiven Tun gleichwertig entspricht. Eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB ist demnach denkbar, wenn bspw. ein dazu nach § 13 Abs. 1 StGB Verpflichteter die Berichtigung bereits gemachter falscher Angaben unterlässt (*Kohlmann* § 370 Rn. 85). 79

c) Einzelfälle

aa) Steuerberater

Ein Steuerberater kann – in seiner beruflichen Eigenschaft – unmittelbarer Täter i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sein (BGH 10.10.2017 – 1 StR 447/14 –). Ein solches strafbares Verhalten als unmittelbarer Täter kommt immer dann in Betracht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Steuerberater ein eigenes Interesse an der Übermittlung einer fehlerhaften Steuererklärung gehabt hat (LG Leipzig, 16.10.2017, 15-Ns-202-Js 49069/15). Die strafrechtliche Verantwortlichkeit eines Steuerberaters für eine unter seiner Mitwirkung zu Stande gekommenen unrichtigen Steuererklärung im Allgemeinen bestimmt sich nach dem Umfang der Aufgaben, die der Steuerberater ausdrücklich oder stillschweigend gegenüber dem Steuerpflichtigen übernommen hat (Bay. OBLG v. 24.09.1958 – 1 StR 626/1956 -, ZfZ 60/343). 80

Äußerlich neutrale, berufstypische oder professionell adäquate Handlungen eines Steuerberaters erkennt der BGH dabei nicht in allen Fällen als straflos an (BGH v. 01.08.2000, wistra 2000, 340). Daher sind zunächst allgemein die für berufstypisch-neutrale Handlungen geltenden Grundsätze des BGH, 01.08.2000, 5 StR 624/99; 22.01.2014, 5 StR 468/12; 21.08.2014, 1 StR 13/14; 26.01.2017, 1 StR 636/16) zu beachten. 81

Der Steuerberater ist tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung, wenn er für seinen Mandanten vorsätzlich eine falsche Steuererklärung erstellt und diese zum FA übermittelt. In diesen Fällen ist die vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Erklärung dem Steuerberater als seine eigene Erklärung zuzurechnen. Dies ist zunächst denkbar in Bezug auf Steuererklärungen, die kein eigenhändiges Tun eines Steuerpflichtigen verlangen, z. B. USt-VA, LSt- und KEst-Anmeldungen (*Durst*, PStR 2008, 235), da der Täter hier die Voranmeldungen ggf. in eigener Verantwortung – ohne Kenntnisnahme möglichst des Steuerpflichtigen – erstellt. 82

Fertigt der Steuerberater eine bewusst falsche Steuererklärung an und lässt er diese Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen zur Übermittlung freizeichnen, macht sich der Steuerpflichtige die falsche Steuererklärung durch die Unterzeichnung der Freigabeerklärung zu eigen und zu seiner eigenen, sodass dadurch das täterschaftliche Verhalten des Steuerberaters zurücktritt, ggf. ist hier Mit-täterschaft, § 25 Abs. 2 StGB, zu prüfen. 83

Das Handeln eines steuerlichen Beraters bzw. Berufshelfers kann als strafbare Beihilfe zu den Taten des Mandanten zu beurteilen sein, wenn der Berater (Berufshelfer) das Risiko einer Steuerhinterziehung als derart hoch erkannt hat, dass er sich mit seiner gleichwohl fortgesetzten Hilfeleistung die Förderung des erkennbar tatgeneigten Mandanten angelegen sein ließ (BGH 21.12.2016, 1 StR 112/16). Dies ist dann der Fall, wenn sich für einen kundigen Berufsangehörigen die Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung des Mandanten so sehr verdichtet haben, dass er ein positives Wissen (entsprechend direktem Gehilfenvorsatz) nur noch vermeiden kann, indem er die Augen verschließt und besser nicht (noch weiter) nachfragt. In einem solchen Fall kann sich der Steuerberater (Berufshelfer) nicht mehr auf eine berufsneutrale Professionalität zurückziehen (LG Nürnberg-Fürth, 21.02.2019, 18-Qs-30/17). 84

Es ist jedoch anerkannt, dass nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als (strafbare) Beihilfe gewertet werden kann. Vielmehr bedarf es in Fällen, die sog. neutrale berufs- 85

typische Handlungen betreffen, einer bewertenden Betrachtung im Einzelfall (BGH, 08.03.2001, 4 StR 453/00). Zielt das Handeln des Haupttäters final darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den »Alltagscharakter«; es ist als »Solidarisierung« mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.

Das FG Münster ist in einer jüngeren Entscheidung vom 29.06.2022, 9 V 3002/21 U, K das Verhalten von Vertriebsmitarbeitern eines Kassenaufstellers in den dort festgestellten Fallkonstellationen als Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. Die Einrichtung einer Demo-Cloud durch den Vertriebsmitarbeiter, die sodann durch den Haupttäter genutzt wurde, um Restaurantumsätze zu verkürzen, wertete das Finanzgericht als Beihilfehandlung.

In gleicher Weise wurde der Verkauf von Kassensystemen mit implementierte Manipulationssoftware von der Rechtsprechung als Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet, FG Rheinland-Pfalz 07.01.15, 5 V 2068/14, DStRE 16, 40.

- 86 Strafbare Beihilfe kann somit auch durch äußerlich neutrale Handlungen geleistet werden (LG Leipzig, 16.10.2017, 15 Ns-202-Js-49069/15). Gehilfenvorsatz liegt danach für einen Steuerberater vor, wenn der StB die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters, des Steuerpflichtigen, zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er noch nicht einmal zu kennen. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern und der Hilfeleistende dies weiß. Weiß der Hilfeleistende hingegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, dass das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch war, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters billigend in Kauf nahm (BGH 21.12.2016, 1 StR 112/16). Ein Steuerberater, der für seinen Mandanten eine geschätzte Umsatzsteuervoranmeldung einreicht, deren Schätzung – wie sich später herausstellt – zu niedrig war, macht sich nicht per se wegen Beihilfe zur (Umsatzsteuer-)Hinterziehung strafbar. Es bedarf in diesen Fällen einer wertenden Betrachtung des Einzelfalls, welche Kenntnisse der StB von den Besteuerungsgrundlagen zum Zeitpunkt der Übermittlung der auf einer Schätzung beruhenden USt-VA hatte.
- 87 Ein Steuerberater, der i. R. d. Betriebsprüfung unrichtige Belege vorlegt, um dadurch einer nach seiner Auffassung irrigen Rechtsauffassung des Finanzbeamten Rechnung zu tragen und zu verhindern, dass seinem Mandanten eine ungerechtfertigte steuerliche Mehrbelastung entsteht, begeht weder eine vollendete noch eine versuchte Steuerhinterziehung (BGH v. 08.03.1983 – 5 StR 7/83, wistra 1983, 113).
- 88 Weitere Fälle aus der Rechtsprechung:
- In Kenntnis positiver, zu versteuernder Einkünfte beantragt der Steuerberater wider besseren Wissens eine Herabsetzung der ESt-VZ (OLG Stuttgart v. 21.05.1987, wistra 1987, 263).
 - Der Steuerberater verschleiert (aufgrund eigenen Tatentschlusses) Gewinne des Steuerpflichtigen ggü. dem FA (BGH v. 16.05.1984, wistra 1984, 178).
- 89 Den Steuerberater trifft indessen keine eigenständige Berichtigungspflicht nach § 153 AO, selbst in dem Fall nicht, in dem er die unzutreffende oder unvollständige Steuererklärung des Mandanten in Vertretung des Steuerpflichtigen selbst unterzeichnet (BGH v. 20.12.1995, NStZ 1996, 563) und dem FA übermittelt hatte.

bb) Rechtsanwalt

- 90 Rechtsanwälte (RA) können sowohl als Täter einer eigenen Steuerhinterziehung wie auch als Mitäter und Gehilfe einer fremden Steuerhinterziehung auftreten. RA'e, die als Bevollmächtigte eines Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung in dessen Namen über die Steuerfestsetzung verhandeln,

trifft eine unmittelbare Pflicht zu wahrheitsgemäßen und vollständigen Angaben gem. § 90 Abs. 1 AO. Wenn der RA im Rahmen einer Tatsächlichen Verständigung vorsätzlich unzutreffende Angaben macht, die wiederum zu unzutreffenden Steuerfestsetzungen führen, macht sich der RA selbst in eigener Person wegen Steuerhinterziehung zugunsten des Steuerpflichtigen strafbar (BGH v. 26.10.1998, wistra 1999, 103). Tatsächliche Verständigungen müssen nach der Rechtsprechung des BFH in der Nähe des tatsächlichen Lebenssachverhalts eine Einigung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung herbeiführen. In der Rechtspraxis ist es indessen immer wieder anzutreffen, dass eine Tatsächliche Verständigung vor dem Hintergrund vermeintlich erschwelter Sachverhaltsermittlungen abgeschlossen wird und dabei möglicherweise beide Seiten, Steuerpflichtiger bzw. dessen RA auf der einen Seite und die Vertreter der Finanzverwaltung auf der anderen Seite nicht ausschließen, dass das gefundene Ergebnis wohl nicht dem tatsächlichen Lebenssachverhalt nahekommt. Insb. bei dem Abschluss einer Tatsächlichen Verständigung ist daher für den RA höchste Vorsicht geboten und auch von der Übung Abstand zu nehmen, dass der RA – in welcher Funktion auch immer – eine Tatsächliche Verständigung eigenverantwortlich (mit-)unterzeichnet. Dies ist Aufgabe des Steuerpflichtigen. Wird von den Steuerpflichtigen und ihre Vertretern (RA/Steuerberater) bewusst der Sachverhalt verfälscht oder verschleiert und werden für die Besteuerung wesentliche Tatsachen ggü. der Finanzverwaltung verschwiegen, kann die Tatsächliche Verständigung keine Bindungswirkung entfalten. Folglich können i. R. d. Abschlusses einer Tatsächlichen Verständigung Steuerverkürzungen begangen werden.

In der bloßen Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses und/oder der Steuererklärung 91 durch einen Rechtsanwalt auf Grundlage der dem Rechtsanwalt vom Mandanten zur Verfügung gestellten (unrichtigen) Unterlagen kann nicht ohne Weiteres eine strafbare Beihilfe gesehen werden. Auch berufstypische Handlungen, wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten, können indes eine strafbare Beihilfe darstellen. Allerdings kann nicht jeder Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als strafbare Beihilfe gewertet werden. Zielt das Handeln des Steuerpflichtigen (Haupttäters) darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. Weiß der hilfeleistende Rechtsanwalt dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter umgesetzt wird, hält er es nur für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt werden könnte, ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung des erkennbar tatgeneigten Täters »angelegen sein ließ« (BGH 21.12.2016, 1-StR-112/16). Dabei muss die Hilfeleistung nicht zur Ausführung der Tat selbst geleistet werden, es genügt schon die Unterstützung bei einer vorbereitenden Handlung (BGH 08.03.2001, BGHR StGB, § 27 Abs. 1 Hilfeleisten, 22). Dies kann grundsätzlich auch durch äußerlich neutrale Handlungen geschehen (BGH, 23.01.1985, 3 StR 515/84, HFR 1985, 429). Somit können auch berufstypische Handlungen von Rechtsanwälten eine strafbare Beihilfe darstellen. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen sind in jedem Fall neutral; denn nahezu jede Handlung kann in einen strafbaren Kontext gestellt werden (BGHSt 46, 107). Es ist jedoch anerkannt, dass nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als strafbare Beihilfe gewertet werden kann. Vielmehr bedarf es in Fällen, die sog. neutrale Handlungen betreffen, einer wertenden Betrachtung im Einzelfall (BGH, 08.03.2001, 4 StR 453/00).

Mittäterschaftliche Steuerhinterziehung eines den Steuerpflichtigen vertretenen RA ist gegeben, 92 wenn der RA die übermittelte Steuererklärung aufgrund eines gemeinsamen Tatplans gefertigt und die steuerlichen Interessen des Mandanten weiterhin gegen Honorar vertritt (BGH v. 18.06.1991 – 5 StR 32/91). Der BGH hatte in der vorgenannten Entscheidung ein erstinstanzliches Urteil gehalten, obwohl die Steuererklärung seitens der zusammenveranlagten Eheleute unterschrieben und von diesen übermittelt worden war. Der BGH ließ es ausreichen, dass der RA bei der Erstellung der Steuererklärung »arbeitsteilig mitgewirkt« und die Erklärung aufgrund gemeinsamen Tatplans mit den Steuerpflichtigen gefertigt habe. Dass das LG das eigene Interesse des Angeklagten an der Tatbegehung als Kriterium in Abgrenzung zwischen einer Beihilfe und einer Mittäterschaft nicht

besonders untersucht hatte, hielt der BGH für unbeachtlich, weil der RA die Steuerpflichtigen auch nach Abgabe der inkriminierten Steuererklärung – gegen Honorar – vertreten hatte.

- 93 Hilft ein RA Steuerpflichtigen, die Herkunft und den Verbleib verschwiegener Einkünfte zu verschleiern, im Urteilsfall durch Umbuchung auf Rechtsanwaltsanderkonten und Transaktionen über sog. Domizil-Gesellschaften (BGH v. 26.10.1998 – 5 StR 746/97), kann darin eine Begünstigung i. S. v. § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB i. H. d. ersparten Steuern gesehen werden; Einnahmen aus »steuerunehrlichen Geschäften« sind nach der vorgenannten Entscheidung des BGH für sich betrachtet keine Vorteile aus einer Steuerhinterziehung; Einnahmen, die buchmäßig nicht erfasst werden in der Absicht, sie auch zu einem späteren Zeitpunkt ggü. den Finanzbehörden nicht zu erklären, sind nicht »aus« der Steuerhinterziehung erlangt, sondern aus dem jeweils zugrunde liegenden geschäftlichen Vorgang. Werden diese Einnahmen indes in der Folgezeit ggü. dem FA verheimlicht und erfolgen deswegen zu niedrige Steuerfestsetzungen, so sind in dem verschwiegenen Gesamtbetrag auch die »ersparten« Steuern nach Auffassung des BGH enthalten, somit ein aus der Steuerhinterziehung erlangter Vorteil.

cc) Notar

- 94 Die steuerstrafrechtliche – eigene – Verantwortlichkeit eines Notars i. R. d. Tatbestandserfüllung einer Steuerhinterziehung durch Verletzung der Amtspflichten ist in der Vergangenheit insb. unter dem Blickwinkel der Vernachlässigung der Mitteilungspflichten im Bereich grunderwerbsteuerlicher Vorgänge Gegenstand der Rechtsprechung gewesen (BGH v. 11.07.2008 – 5 StR 156/08). Die Nichtanzeige von Übertragungen von Gesellschaftsanteilen grundbesitzender Gesellschaften, Publikums-Gesellschaften oder auch Fonds in bewusster und gewollter Tatbestandserfüllung war Gegenstand einer Entscheidung des LG Berlin (Pressemitteilung PM 02/09 v. 16.01.2009). In dem Verfahren ging es u. a. um die Nichtanzeige der Übertragung von Gesellschaftsanteilen mehrerer Kommanditgesellschaften, deren Veräußerung die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst hatte, da die Gesellschaften Grundbesitz hielten. Im Urteilsfall waren aufgrund der pflichtwidrig unterbliebenen vollständigen Übersendung der »Vertragskaskaden« mehrere Mio. EUR an Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt worden. Übersendet der Notar bewusst und gewollt der Grunderwerbsteuerstelle die von ihm beurkundeten Vertragsinhalte nicht vollständig, sodass es gem. dem Tatplan zu einer Verkürzung von Grunderwerbsteuern kommt, ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt (zum Rechtsweg einer Klage des Notars auf Bekanntgabe des Namens des Informanten, der den Notar beim Finanzministerium der Grunderwerbsteuer-Hinterziehung bezichtigt hatte, FG Rheinland-Pfalz v. 19.09.1995 – 5 K 2084/95, EFG 1996, 30). Weiß der Steuerpflichtige, dass der Notar vorsätzlich oder leichtfertig eine unvollständige Anzeige nach § 18 GrEStG der zuständigen Grunderwerbsteuerstelle übermittelt hat, ist der Steuerpflichtige selbst berichtigungspflichtig i. S. d. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Unterlässt er die Berichtigung der falschen Anzeige des Notars, ist sein Verhalten gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als Steuerhinterziehung durch Unterlassen zu werten. Die Berichtigungspflicht des Steuerpflichtigen bezieht sich nicht nur auf die von ihm selbst übermittelten Erklärungen, sondern auch auf die Erklärungen, die von Dritten mit Wissen des Steuerpflichtigen für diesen übermittelt wurden. Hierunter fallen auch Anzeigen eines Notars (BGH v. 11.07.2008 – 5 StR 156/08, PStR 2008, 250) von z. B. erbschaftsteuerpflichtigen Rechtsgeschäften.

dd) Bankmitarbeiter

- 95 Die Rechtsprechung nimmt die Abgrenzung zwischen dem strafrechtlich irrelevanten, sog. sozial adäquaten Verhalten und dem strafrechtlich relevanten sozial inadäquaten Verhalten des Bankmitarbeiters über dessen Einbindung in den Tatplan des Steuerpflichtigen vor. Sozial adäquat i. S. e. banktypischen, nicht strafbaren Verhaltens ist es z. B., wenn sich der Mitarbeiter der Bank die Ausweispapiere des Kunden vorzeigen lässt, auf dessen Wunsch ein Depot eröffnet und für das Depot eine Kapitalanlage hereinnimmt und dabei sämtliche Transaktionen zu dem Depot völlig banküblich abgewickelt werden. Verkürzt der Steuerpflichtige in der im Folgejahr abzugebenden Einkommensteuererklärung dann die aus dieser Kapitalanlage erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen, liegt

keine strafbare Beihilfe des Bankmitarbeiters vor. In der Berufspraxis sind Ermittlungsverfahren gegen Bankmitarbeiter aktuell eher seltener geworden – von Cum-/Ex-Verfahren abgesehen –, da nach der Einführung der »Weißgeldstrategie« nach der Selbstanzeige-Flut vergangener Jahre Einkünfte aus verschwiegenem Kapitalvermögen aus Bankkonten, jedenfalls im europäischen Ausland, nicht mehr wie in früheren Maßen vorkommen dürften. Die Vermittlung von Offshore-Briefkasten-Gesellschaften durch Bankmitarbeiter zur Vermeidung der EU-Zinsrichtlinie, stellt nach Auffassung des LG Köln (11.06.2019, 109 KLs 3/18) eine strafbare Beihilfe zur Steuerhinterziehung dar. Die Vermittlung solcher Gesellschaften zur Verschleierung von Vermögensverhältnissen mit dem Ziel, Kapitalerträge privater Anleger vor dem Zugriff der deutschen Steuerbehörden zu schützen, ist weder alltäglich noch für die von den Bankmitarbeitern ausgeübte Berufstätigkeit typisch. Sie kann deshalb nicht als sozialadäquat eingestuft werden (*Roth*, wistra 2019, 268). Das LG Bonn hat in mehreren Verfahren Bankmitarbeiter für deren Einbindung in Cum-/Ex-Sachverhalten mittäterschaftlich für schuldig gesprochen, auch wenn diese die jeweiligen Steuererklärungen weder erstellt noch der Finanzverwaltung übermittelt hatten. Dies entspricht auch der Rsp. des LG Wiesbaden. Wer, so das LG Wiesbaden, weiß, dass die KapESt aus Cum-/Ex-Transaktionen zweimal erhoben/angerechnet aber nur einmal erhoben/abgeführt wurde, leistet einen vom Vorsatz getragenen mittäterschaftlichen Tatbeitrag.

Finanzverwaltung

96

Mitarbeiter der Finanzverwaltung können taugliche Täter einer Steuerhinterziehung sein (BGH 06.06.2007, BGHSt 51, 356). Dies betrifft auch Sachverhaltsgestaltungen, in denen der Finanzbeamte keine eigene Einkommensteuer hinterzieht, sondern z. B., so im Urteilsfall BGH 06.06.2007, BGHSt 51, 356) über die Fiktion vermeintlicher steuerpflichtiger Erstattungsansprüche Einkünfte generiert.

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Schneeballsystem

97

Im Rahmen eines Schneeballsystems können einem Steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden (FG Nürnberg 23.02.2021, 1 K 53/19). Unerheblich ist dabei, ob die zugeflossenen Beträge tatsächlich erwirtschaftet waren oder ob der Anleger einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch hat. Lediglich erforderlich ist, dass der Zinsbetrag ausgezahlt wird, in den Büchern des leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners separiert oder aufgrund freier Disposition des Gläubigers wieder angelegt wird (BFH, 16.03.2010, BStBl. II 14, 147; *Gehm*, BStR 21, 248).

Auslandskonten

98

Bei Auslandskonten ist die Entscheidung des FG Köln v. 22.02.2009 (10 K 398/98) zu beachten. Danach darf die Feststellung der Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen nicht auf die Verletzung von Mitwirkungspflichten gestützt werden; das gilt auch für die erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO (BFH v. 24.01.2008 – VIII 163/06, BFH/NV 2008, 1099).

Insb. könne der Vorsatz der Steuerhinterziehung nicht bereits deshalb angenommen werden, weil der Steuerpflichtige Geldbeträge im Ausland angelegt hat. Das bedeutet, dass die konkret hinterzogenen Beträge im Einzelnen festzustellen sind – ohne Sicherheitszuschläge. Der FG Köln ist in der o. a. Entscheidung der abweichenden Auffassung des BFH zur Minderung des erforderlichen Beweismaßes im Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten (BFH v. 02.07.1998 – IV R 39/97, BStBl. II 1999, S. 28) ausdrücklich nicht gefolgt.

ee) Ehepartner

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Einkommensteuerrecht liegt eine Beihilfe oder Mittäterschaft eines Ehegatten nicht schon dann vor, wenn ein Ehegatte die EStE mit unterzeichnet, obschon er weiß, dass die Angaben seines Ehepartners über dessen Einkünfte unzutreffend sind (BFH, BStBl. II 1999, S. 203). Die Unterzeichnung der Freigabeerklärung zur Übermittlung der

99

ESt-Erklärung bedeute nicht, dass die Angaben in der ESt-Erklärung jeweils beiden Ehepartnern als eigene Angabe zugeordnet wurden. Der Erklärungsgehalt der Unterschrift beschränkt sich auf die Tatsachen, die den jeweiligen Ehepartner als Steuerpflichtigen betreffen (BGH v. 03.05.2023, 1 StR 10/22).

- 100 Der Umstand, dass ein Ehegatte über die Verweigerung seiner Unterschrift die Zusammenveranlagung der Ehegatten gem. § 26b EStG faktisch verhindern kann, weil die gemeinsame Einkommensteuererklärung der Ehegatten gem. § 25 Abs. 3 Satz 5 EStG durch beide Ehegatten gemeinsam zu unterzeichnen ist, macht diesen noch nicht zum Beherrschenden des Vorgangs und zum Aussteller einer falschen Einkommensteuererklärung. Zusammenveranlagte Ehegatten müssen nach § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG eine gemeinsame Einkommensteuererklärung übermitteln. Mit ihrer Signatur versichern beide Ehegatten zugleich, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben, § 25 Abs. 3 Satz 5 EStG. Daraus lässt sich mit dem BFH (BFH v. 16.04.2002 – IX R 40/00, NRW 2002, 2495) indessen nicht folgern, dass alle Angaben auch von beiden Ehegatten mitgetragen werden. Vielmehr beschränkt sich der Erklärungsgehalt der Signatur des jeweiligen Ehegatten auf die Tatsachen, die den jeweiligen Ehegatten betreffen. Ein Ehegatte macht daher Angaben nur zu dem Sachverhalt, der seine Wissenssphäre zuzurechnen ist (BGH, BStBl. II 1999, S. 203). Mit der jeweiligen Wissenssphäre korrespondiert der Erklärungsgehalt der Signatur und damit der Verantwortungsbereich des jeweiligen Ehepartners. Die bloße Unterschrift macht den Ehepartner mithin nicht zum Aussteller der gemeinsamen Erklärung, auch nicht zum Aussteller des Erklärungsteils seines Ehepartners, der falsche Angaben enthält. Erfasst die Erklärung Einkünfte, die nur von einem Ehegatten erzielt werden, so macht nur derjenige Ehegatte im steuertechnischen Sinne »Angaben«, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht.

► **Beispiel:**

- 101 Die Eheleute leben seit Jahren getrennt, geben gleichwohl fortwährend eine gemeinsame Einkommensteuererklärung mit dem Ziel ab, die steuergünstigere Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG zu erwirken, was auch geschieht.
- 102 In diesem Fällen liegt eine mittäterschaftliche Einkommensteuerhinterziehung vor. Die Tatbeiträge beider Ehegatten gehen über das schlichte Signieren einer Einkommensteuererklärung hinaus. Beide Ehegatten wollen über die fehlerhafte Angabe zum vermeintlich nicht dauernden Getrenntleben die Zusammenveranlagung erreichen und damit Steuern hinterziehen.
- 103 Die Schwelle zur mittäterschaftlichen Tatbegehung ist noch nicht überschritten, wenn der eine Ehepartner lediglich ein gesteigertes Interesse an der Verwirklichung des Tatplans des anderen Ehepartners über falsche Angaben in der gemeinsam unterzeichneten Einkommensteuererklärung hat (OLG Karlsruhe v. 16.12.2007, NJW 2008, 162).
- 104 Der die gemeinsame Einkommensteuererklärung mitunterzeichnende Ehegatte ist auch nicht in einer Garantenstellung ggü. dem anderen Ehegatten dergestalt, dass er zur Vermeidung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen verpflichtet ist, die falschen Angaben des Ehepartners zu offenbaren (BFH v. 16.04.2002 – IX R 40/00, NJW 2002, 2495) oder diese richtigzustellen.
- 105 Verlässt der Ehegatte diese Form der Passivität, die sich lediglich in der aktiven Unterzeichnung der Steuererklärung/Freizeichnungserklärung äußert, z. B. dadurch, dass er den anderen Ehegatten bestärkt, bestimmte Einkünfte nicht anzugeben, überschreitet das Verhalten des mitunterzeichnenden Ehegatten die Schwelle der Strafbarkeit (BFH v. 16.04.2002 – IX R 40/00, NJW 2002, 245).

► **Beispiel:**

- 106 Unterhalten beide Ehegatten in der Form eines sog. »Und-Kontos« im Ausland eine verzinsliche Kapitalanlage und erklären beide keine Einkünfte aus dieser ausländischen Kapitalanlage dadurch, dass schlicht die entsprechende Anlage AUS zur Einkommensteuererklärung nicht beigefügt und übermittelt wird, machen sich beide Ehegatten mit der Übermittlung der Einkommensteuererklärung zum Wohnsitz-Finanzamt strafbar.

Unterhält dagegen nur ein Ehegatte im Ausland eine verschwiegene Bankverbindung und erzielt nur er aus dieser ausländischen Kapitalanlage Einkünfte aus Kapitalvermögen, wobei der andere Ehepartner lediglich eine Vollmacht über das Konto besitzt, ist die schlichte Mitunterzeichnung des lediglich bevollmächtigten Ehepartners keine eigene Steuerhinterziehung und damit nicht als Wissenszurechnung im Bereich der verschwiegenen Einkünfte aus Kapitalvermögen des anderen Ehegatten anzusehen. 107

Diese Beurteilung ändert sich erst dann, wenn der über lediglich eine Vollmacht verfügende Ehepartner den anderen Ehepartner i. R. d. Erstellung und Unterzeichnung der gemeinsamen Einkommensteuererklärung bestärkt, die im Ausland erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht anzugeben. 108

ff) Strohmann/-frau

Auch ein Strohmann/-frau, der/die nach Außen im eigenen Namen auftritt, im Verhältnis zum Hintermann jedoch auf dessen Rechnung handelt, kann leistender Unternehmer i. S. des Umsatzsteuergesetzes sein (BGH v. 05.02.2014 – 1 StR 422/13, NStZ 2014, 335). Dem steht weder entgegen, dass er im Innenverhältnis die Weisungen des Auftraggebers zu befolgen hat noch, dass er zuvor kein Eigentum an den Liefergegenständen erworben hat. Umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich ist es auch, dass dem Strohmann der wirtschaftliche Erfolg seiner Tätigkeit letztlich nicht verbleibt. Für die umsatzsteuerrechtliche Einstufung des Strohmannes als Leistender reicht es vielmehr aus, wenn er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Liefergegenstand zu verfügen (BGH v. 08.07.2014 – 1 StR 29/14, wistra 2014, 444, 445). »Vorgeschobene« Strohmann-Geschäfte zwischen einem Strohmann und dem Leistungsempfänger sind aber dann umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, wenn sie nur zum Schein (vgl. § 41 Abs. 2 AO) abgeschlossen sind, mithin die Vertragsparteien – der Strohmann und der Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann eintreten sollen (BGH v. 05.02.2014 – 1 StR 422/13, NStZ 2014, 335). Ob dies der Fall ist, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls ab (BGH v. 08.07.2014 – 1 StR 29/14, wistra 2014, 444, 445). 109

2. Der Tatbestandsaufbau

Als Adressaten der Tathandlung nennt § 370 Abs. 1 AO in den Nr. 1. und 2. die Finanzbehörden. 110

a) Finanzbehörden

Finanzbehörden i. S. d. AO sind gem. § 6 Abs. 2 AO die folgenden im Gesetz über die Finanzverwaltung genannten Bundes- und Finanzbehörden: 111

1. Das Bundesministerium der Finanzen und die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden als oberste Behörden, 112
2. Das Bundeszentralamt für Steuern, das Informationstechnikzentrum Bund und die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörden,
3. Rechenzentren sowie Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 2 S. 3 Nr. 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen ist, als Landesoberbehörden,
4. Die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden,
- 4a. Die nach dem Finanzverwaltungsgesetzes oder nach Landesrecht anstelle einer Oberfinanzdirektion eingerichteten Landesfinanzbehörden,
5. die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen, die Zollfahndungsämter, die Finanzämter und die besonderen Landesfinanzbehörden als örtliche Behörden,
6. Familienkassen
7. die zentrale Stelle im Sinne des § 81 EStG und
8. die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 40a Abs. 6 EStG).

- 113 Bei dem für die Vollendung der Tat und dem Eintritt der Verfolgungsverjährung maßgeblichen Veranlagungsschluss bei Unterlassungsdelikten kommt es auf das zuständige einzelne FA (BGH v. 24.06.2009 – 1 StR 229/09, wistra 2009, 396) und nicht auf den Veranlagungsbezirk (so: FG Niedersachsen v. 20.08.2008 – 9 K 352/06, DStRE 2009, 693) an.

b) Behörden

- 114 Eine Behörde im Übrigen ist gem. § 6 Abs. 1 AO jede Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt.

3. Steuerlich erhebliche Tatsachen

- 115 Im Deliktsaufbau des § 370 Abs. 1 AO muss der Täter in der Variante des aktiven Tuns, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, über steuerlich erhebliche Tatsachen Angaben machen, während er in der Unterlassensvariante die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Es muss sich mithin in beiden Varianten um Tatsachen handeln und diese müssen steuerlich erheblich sein.

- 116 Tatsachen werden verstanden als das, was durch das Denken als Erfahrungsinhalt, als Bestandteil der gesetzlichen Ordnung der Dinge und Ereignisse feststeht. Die Tatsachen als solche sind nicht naturgesetzlich gegeben, sondern müssen erst aufgrund der Erfahrung methodisch-denkend gesetzt werden.

Tatsachen im steuerstrafrechtlichen Sinne sind dem Beweis zugängliche Ereignisse oder Zustände der Gegenwart oder Vergangenheit, (Fischer § 263, Rn. 6). Es sind somit gegenwärtige oder vergangene Verhältnisse, Zustände oder Geschehnisse. Auch subjektive, nicht nach außen objektivierte Zustände, Vorgänge, Erkenntnisse und Absichten können keine Tatsachen in diesem Sinne sein (Fischer § 263 Rn. 8).

- 117 Keine Tatsachen sind ferner Werturteile, Meinungsäußerungen, Rechtsansichten und künftige Geschehnisse. Die Abgrenzung zwischen einer Tatsachenbehauptung und einem Werturteil ist fließend. Eine Wertung liegt regelmäßig vor, wenn sich die Äußerung auf den Ausdruck einer Meinung im Sinne eines Werturteils fokussiert und nach ihrem Sinngehalt einer empirischen Überprüfung entzogen ist (Fischer § 263 Rn. 9). Dies ist abzugrenzen von Bewertungen, die zugleich einen Tatsachekern in sich tragen. Maßgeblich für das Steuerstrafrecht ist die Abgrenzung zu den Rechtsausführungen. Diese sind gegeben, wenn eine Äußerung allein die Rechtslage beurteilt und damit keine Tatsachenerklärung in sich trägt.

- 118 Werturteile und Rechtsauffassungen werden dann als Tatsachenbehauptung behandelt, wenn der Erklärende eine besondere Fachkompetenz besitzt oder diese auch nur vortäuscht und der Empfänger der Erklärung nicht in der Lage ist, den Wahrheitsgehalt dieser subjektiven Wertung zu überprüfen.

► **Beispiel:**

- 119 Ein Strafverteidiger behauptet in der Hauptverhandlung, »dass es mehrere Gerichtsentscheidungen gebe, die das Vorgehen des Angeklagten als gerechtfertigt ansehen, so dass dieser freizusprechen sei«. Durch diese (objektiv unzutreffende) Behauptung könnte sich der Strafverteidiger wegen versuchten Prozessbetrugs gem. §§ 263, 22 StGB strafbar gemacht haben.
Nach Auffassung des OLG Koblenz wird indessen kein Richter eine solche pauschale Behauptung seiner Urteilsfindung zugrunde legen. Diese Behauptung sei deshalb schon in objektiver Hinsicht in keinsten Weise geeignet, bei dem zuständigen Richter eine Fehlvorstellung herbeizuführen. (OLG Koblenz, NJW 2001, 1364).

a) Steuererklärungs-vordrucke

Eine Steuererklärung ist nach § 150 Abs. 1 AO nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, wenn keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben ist, nicht freiwillig eine gesetzlich oder amtlich zugelassene elektronische Steuererklärung abgegeben wird, keine mündliche oder konkludente Steuererklärung zugelassen ist und eine Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle nach § 151 AO nicht in Betracht kommt. Den Steuererklärungen sind nach § 150 Abs. 4 AO die Unterlagen beizufügen, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens, kann das BMF durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates gemäß § 150 Abs. 6 AO bestimmen, dass und unter welchen Voraussetzungen Steuererklärungen oder sonstige für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten ganz oder teilweise durch Datenfernübertragung oder auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermittelt werden können. Können Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden, nach § 155 Abs. 4 S. 1 AO zu einer ausschließlichen Automation gestützten Steuerfestsetzung führen, ist es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung zu machen.

Die Formulierungen von »Angaben« in textlichen oder elektronisch zu übermittelnden Steuererklärungen verlangt vom Steuerpflichtigen vielfach über die Erklärung von Tatsachen hinaus die Erwähnung von Rechtsausführungen und materiell-steuerrechtlicher Kenntnisse der Rechtslage. Diese sind in Summe jedoch keine Tatsachen im Sinne des § 73 Abs. 1 AO, was sich indirekt aus dem Wortlaut des § 150 Abs. 2 AO ergibt, der nicht von Tatsachen, sondern von wahrheitsgemäßen »Angaben« spricht. Angaben im steuerlichen Sinne ist somit der Sammelbegriff für Tatsachen, Werturteile, Rechtsauffassungen oder auch das Ergebnis von Steuerberechnungen. Angaben macht auch, wer seine Erklärung durch Datenträger oder durch Datenfernübertragung an das Finanzamt übermittelt (JJR § 370 Rn. 182). Wer Daten über Elster oder mittels DATEV übermittelt, macht in diesem Sinne Angaben. Dies ist im Regelfall der Steuerpflichtige. Die Zuordnung der Angaben zum Steuerpflichtigen kann dann zweifelhaft sein, wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis von den elektronisch übermittelten Daten, z. B. durch den Steuerberater aus Anlass der dort gefertigten Umsatzsteuer- oder Lohnsteuer-Voranmeldung hat. Über die Formulierung »Wer« in § 370 Abs. 1 AO wird deutlich, dass ein Steuerberater, der eigenmächtig aus Anlass einer elektronisch zu übermittelnden Steuererklärung falsche Angaben macht, Täter im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sein kann (BGH 20.12.1989, wistra 1990, 149). Ehegatten, die gemäß § 26b EStG im Rahmen der Zusammenveranlagung eine gemeinsame Steuererklärung übermitteln, machen keine gemeinsamen Angaben. Die Angaben werden nur dem Steuerpflichtigen zugerechnet, dem die jeweiligen auf ihn entfallenden Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen sind.

Die Behauptung, weder fachlich noch sprachlich in der Lage zu sein, eine ESt-Erklärung zu erstellen, entlastet den Täter einer Steuerhinterziehung nicht, wenn ersichtlich ist, dass er die die ESt mindernden Umstände erkannt und in ihrer Bedeutung tatsächlich erfasst hat. Da die Bewertung des Sinngehalts von Angaben tatsächlicher Art in einer Steuererklärung nicht unterschiedlich je nachdem ausfallen kann, ob es sich um steuererhöhende oder steuermindernde Umstände handelt, ist davon auszugehen, dass auch steuererhöhende Umstände in ihrer Bedeutung erfasst werden können (FG Münster v. 23.04.2008, EFG 2008, 1385).

Die Strafbarkeit einer Steuerhinterziehung durch die Übermittlung einer falschen Steuererklärung ist nach der Rechtsprechung des BGH (BGH v. 14.01.2015 – 1StR 93/14, RZ 84) nicht bereits deshalb ausgeschlossen, weil die übermittelte Steuererklärung keine eigenhändige Unterschrift trägt. Zwar ist eine Steuererklärung, welche die gesetzlich vorgeschriebene Unterschrift (z. B. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG für die Einkommensteuererklärung) nicht enthält, grds. unwirksam. Der Mangel der fehlenden Unterschrift ist aber dann steuerrechtlich unbeachtlich, wenn auf eine solche Steuererklärung ein wirksamer Bescheid ergeht. Für die Annahme einer Tathandlung ist es ausreichend,

wenn aufgrund einer Gesamtwürdigung der festgestellten Umstände feststeht, dass die falschen Angaben in der abgegebenen Steuererklärung durch den Täter veranlasst oder übermittelt wurden.

b) Rechtsauffassungen

- 123 Die Frage, ob der Steuerpflichtige überhaupt und ggf. in welchen Fällen er das FA auf seine von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung oder der Rechtsprechung der FG abweichende Rechtsauffassung hinweisen muss, wird kontrovers diskutiert (vgl. bereits *Dörn*, wistra 1992, 241 ff.). Auf der einen Seite steht die Auffassung, der Steuerpflichtige müsse i. R. d. Erstellung der Steuererklärung den typisierten Empfängerhorizont der Finanzverwaltung zugrunde legen und auf jede von ihm vertretene, aber von der Rechtsprechung oder von Richtlinien der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung hinweisen (vgl. Nachweise bei: *Kohlmann* § 370 Rn. 30.1). Dieses Verständnis mutet dem vielfach steuerlichen Laien nahezu vollständige Fachkenntnisse zu, was als überbordend abzulehnen ist. Auf der anderen Seite steht die Ansicht, der Steuerpflichtige könne jede Rechtsansicht vertreten, ohne hierauf besonders hinweisen zu müssen, soweit die Auffassung nur vertretbar sei (so: *Kohlmann* § 370 Rn. 30.2; *Dörn*, wistra 1992, 241 ff.). Auch das kann nicht richtig sein; weiß der Steuerpflichtige um seine möglicherweise abweichend-individuelle solitäre Sichtweise, muss er sich offenbaren.
- 124 Dem Steuerpflichtigen steht es frei, jeweils die ihm günstigste steuerrechtliche Gestaltung zu wählen. Er macht jedenfalls dann keine unrichtigen Angaben i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn er offen oder verdeckt eine ihm günstige, gleichwohl i. E. unzutreffende Rechtsansicht vertritt, aber die steuerlich erhebliche Tatsachen richtig und vollständig vorträgt und es dem FA dadurch ermöglicht, die Steuer ggf. unter abweichender rechtlicher Beurteilung, zutreffend festzusetzen (BGHSt 37, 266, 284).
- 125 Die Frage, welche Angaben in einer Steuererklärung zu berücksichtigen sind, hängt – mindestens mittelbar – auch von der jeweils geltenden Rechtslage ab. In vielen Fällen erschöpfen sich die Angaben ggü. dem FA in elektronischen Steuerklärungen in der Wiedergabe quantifizierter Beträge ohne Sachverhaltsschilderung. Die Bestimmung dieser Beträge ist indes das Ergebnis einer auch von einer Rechtsauffassung abhängigen steuerrechtlichen Beurteilung, bei der vom Steuerpflichtigen zwischen rechtlich erheblichen und rechtlich unerheblichen Tatsachen unterschieden werden muss (*Dörn*, wistra 1992, 241 ff.).
- 126 Der Umfang der für den Steuerpflichtigen bestehenden Mitteilungspflichten ergibt sich indes unmittelbar aus dem Verfahrensrecht. So steht es dem Steuerpflichtigen nicht frei, den Steuerberater aus einem Gesamtsachverhalt nur einen Teil der Tatsachen richtig vortragen zu lassen und i. Ü. nach Maßgabe einer nicht offengelegten, erkannt strittigen eigenen rechtlichen Bewertung des Vorgangs zu schweigen, obwohl die unterlassenen Einzelheiten für die steuerliche Beurteilung bedeutsam sein können (BGHSt 37, 266, 284 f.). Letztlich kommt es mithin auf den Kenntnisgrad und Verständnis des Steuerpflichtigen vom steuerrechtlichen Normengefüge an.
- 127 Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO haben die Beteiligten im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO müssen diese Angaben nicht nur richtig, sondern auch vollständig sein. Da sich hinter den übermittelten Zahlen die verschiedensten Sachverhalte und Rechtsauffassungen verbergen können, die für das FA nicht offen erkennbar sein müssen, besteht nach zutreffender Auffassung der Rechtsprechung zumindest eine Offenbarungspflicht für diejenigen Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist (BGH, wistra 1995, 69). Dies ist nach der Rechtsprechung immer dann der Fall, wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinie der FinVerw oder der regelmäßigen, bekannten Veranlagungspraxis erkennbar abweicht. In einem derartigen Fall kann es gleichwohl ausreichend sein, die abweichende Rechtsauffassung mitzuteilen, wenn deren Schilderung die erforderliche Tatsachenmitteilung enthält (BGH v. 10.11.1999, Rn. 25).

Steuerlich erheblich muss die Angabe über die Tatsachen sein. Dies bedeutet, dass die Tatsachen zur Ausfüllung der jeweiligen Norm des materiellen Steuerrechts notwendig sind, also Grund, Höhe oder Fälligkeit eines Steueranspruchs oder eines Steuervorteils bestimmen (JJR § 370 Rn. 200). Damit sind Angaben über Tatsachen im Festsetzungsverfahren, im Falle der Selbstberechnung, § 150 Abs. 1 S. 2 AO (Steueranmeldung), im Erhebungsverfahren, §§ 218 ff. AO oder auch im Vollstreckungsverfahren, §§ 249 ff. AO tatbestandsrelevant. Darüber hinaus können Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen im außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (BGH 07.07.1993, wistra 1993, 302), bei Abschluss einer Tatsächlichen Verständigung (BGH 26.10.1998, wistra 1999, 103) oder bei einem Antrag auf Anpassung von Vorauszahlungen (OLG Stuttgart 21.05.1987, wistra 1987, 263; siehe auch JJR § 370, Rn. 200) gemacht werden. 128

4. Tatausführung

Die Tathandlung der Steuerhinterziehung wird in der Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dahingehend beschrieben, dass der Täter über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. In der Variante des Unterlassens, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, werden vom Täter die steuerlich erheblichen Tatsachen der Finanzverwaltung pflichtwidrig nicht offenbart. 129

Dies wirft die Frage auf, ob eine – vollendete – Täuschungshandlung, vergleichbar dem Tatbestand des Betrugs, § 263 Abs. 1 StGB, auch Gegenstand des Tatbestandes der Steuerhinterziehung ist. Nach Auffassung des OLG Frankfurt (06.05.2021, 2Ws 132/20) sei die Zielrichtung der Tatbestände unterschiedlich. Das Unrecht der Steuerhinterziehung bestehe darin, dass der Täter steuerliche Offenbarungs- und Wahrheitspflichten verletze und dadurch Steuern verkürzt. Der Betrug stelle dagegen die durch Täuschung herbeigeführte Vermögensschädigung eines anderen in Bereicherungsabsicht dar. Geschütztes Rechtsgut des Betrugers sei das Vermögen des Tatopfers; dass der Steuerhinterziehung dagegen das Interesse des Staates am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen bestimmter Steuern. Von diesem Ausgangspunkt kommt das OLG Frankfurt in Abgrenzung zur langjährigen, gefestigten Rechtsprechung des BGH zu dem Ergebnis, dass die Steuerhinterziehung zwar rgm. dem Betrugstatbestand vorgehe. Wenn allerdings auch die tatbestandlichen Voraussetzungen eines banden- und gewerbsmäßigen Betruges vorlägen, sei gemäß § 263 Abs. 5 StGB ein Verbrechen gegeben. Dieses Verbrechen könne nicht von dem Vergehen einer Steuerhinterziehung verdrängt werden (*Roth*, PStR 2021, 203, 205). Im Verständnis des OLG Frankfurt geht daher § 370 Abs. 1 AO dem Betrug, § 263 StGB, in allen Fällen – mit Ausnahme des eigenständigen Qualifikations-Verbrechenstatbestandes des gewerbsmäßigen Bandenbetruges – gemäß § 263 Abs. 5 StGB (*Roth a.a.O.*), vor.

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt mithin keine gelungene Täuschung voraus (BGH, Urt. v. 21.11.2012, 1 – StR – 391/12). Anders als bei § 263 StGB kann daher eine Tatvollendung auch nicht dadurch entfallen, dass eine »Täuschung« erkannt werde. Nach Auffassung der überwiegenden Rechtsprechung sei im Gegensatz zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – schon nach seinem Wortlaut – nicht auf eine Kenntnis oder Unkenntnis der Finanzbehörden abzustellen oder das ungeschriebene Merkmal der »Unkenntnis« der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt in den Tatbestand hineinzulesen (BGH, Beschl. v. 14.12.2010, 1 StR 275/10, NJW 2011, 1299). Es genüge vielmehr, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen, in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich würden. Selbst wenn der zuständige Veranlagungssachbearbeiter und/oder die zuständige Finanzbehörde von allen für eine zutreffende Besteuerung bedeutsamen Tatsachen Kenntnis hätten und im Besitz aller hierfür erforderlichen Beweismittel seien, könne dies einer Tatvollendung nicht entgegenstehen (vgl. auch BGH, Beschl. v. 14.12.2010, 1 StR 275/10). Erforderlich sei vielmehr die Unkenntnis der zuständigen Finanzbehörde von den steuerlich erheblichen Tatsachen. Innerhalb der Behörde komme es auf den Kenntnisstand des für den Steuerfall zuständigen Sachbearbeiter und des Behördenleiters an. Hätten diese von den verschwiegenen Tatsachen bereits auf anderem Weg sichere Kenntnis erlangt, kam nach bisherigem Verständnis nur eine Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung 130

in Betracht. Nach Auffassung des OLG Köln (OLG Köln v. 31.01.2017, III – 1 RVs 253/16, wistra 2017, 317) ist die Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen, bezogen auf den maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt, tatbestandsausschließend für eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen. In der Variante Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch aktives Tun nimmt der BGH in ständiger Rechtsprechung an, dass die für die Tatbestandsverwirklichung erforderliche objektive kausale Verknüpfung zwischen den unrichtigen Angaben gegenüber dem Finanzamt und dem Eintritt der Steuerverkürzung keine gelungene Täuschung mit Irrtumserregung beim zuständigen FA-Sachbearbeiter voraussetze; es genüge vielmehr, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung ursächlich würden. Bezogen auf den Unterlassungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hat der BGH diese Frage bislang offengelassen. Das OLG Köln vertritt hingegen die Auffassung, dass die Kenntnis bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung den Tatbestand ausschließt. Das FG Düsseldorf folgt in seinem Urteil vom 26.05.2021, 5 K 143/20, PStR 22, 2, dieser Rechtsauffassung, wonach eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in den Fällen ausscheide, in denen die Finanzbehörde zum maßgeblichen Veranlagungszeitraum von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bereits Kenntnis hätte. Schon begrifflich könne der Steuerpflichtige die zuständige Finanzbehörde »nicht in Unkenntnis lassen«, wenn diese tatsächlich über alle wesentlichen, für die Steuerfestsetzung maßgeblichen, Umstände informiert sei. Dabei lässt das FG Düsseldorf eine im Folgejahr abgegebene Feststellungserklärung zu im Vorjahr abgegebenen Umsatzsteuererklärungen ausreichend sein und verweist ausdrücklich auf § 89 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Finanzbehörde die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen solle.

a) Unrichtige Angaben

- 131 Eine Angabe ist unrichtig, wenn ihr Erklärungsinhalt oder Erklärungsgehalt den tatsächlichen Verhältnissen widerspricht. Die Unrichtigkeit beschreibt somit eine Abweichung vom tatsächlichen, objektivierbaren Ist-Zustand. Dabei kommt es zunächst auf das Maß der Unrichtigkeit, also den Grad der Unrichtigkeit, nicht an. Die Unrichtigkeit kann in einer unzutreffenden Mengenangabe, Größenbeschreibung, im Umfang einer Belastung oder in einer sonstigen Qualifikation bestehen.
- 132 Eine unrichtige Angabe liegt z. B. dann vor, wenn ein Arbeitnehmer für die Fahrten zum Arbeitsort mehr als das Doppelte der Wegstrecke erklärt (FG Rheinland-Pfalz v. 29.03.2011 – 3 K 2635/08). Nach der Rechtsprechung ist die Inanspruchnahme einer sog. Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a. F., heute Investitionsabzugsbetrages, an bestimmte geplante Anschaffungen gebunden. So bedürfe es der Konkretisierung der Investition. Dies beinhalte zwingend auch eine subjektive Komponente. Es stehe nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, irgendwelche Investitionsvorhaben zu benennen oder zu erfinden und später die Investitionsgüter »zu wechseln«. Dieserhalb mache sich der Steuerpflichtige nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar, da in diesen Fällen er den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben mache und die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen im Unklaren lasse und dadurch Steuern verkürze. Angaben sind steuerlich erheblich, wenn sie eine steuerliche Subsumtion beeinflussen und für die Entstehung, die Höhe und die Fälligkeit von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Dies treffe für Angaben, mit denen ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werde, zu. Die im Zusammenhang mit dem Investitionsabzugsbetrag abgegebenen Erklärungen des Steuerpflichtigen seien erhebliche Tatsachen i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, von denen es abhängt, ob eine gewinnmindernde Rücklage geltend gemacht werden dürfe oder nicht. Der Investitionsabzugsbetrag habe Einfluss auf die Höhe des Steueranspruchs in dem betreffenden Jahr. Ein Steuerschaden liege deshalb bereits dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger diesen in dem Bewusstsein geltend mache, dass die Voraussetzungen dafür nicht vorlägen. Er erreiche damit einen ihm zu diesem Zeitpunkt nicht zustehenden Steuervorteil (KG v. 03.12.2012 – (2) 121 Ss 83/12 (21/12), wistra 2013, 245, 246).

b) Unvollständige Angaben

Jede unvollständige Angabe scheint zugleich auch unrichtig zu sein. Bei diesem Verständnis hätte es allerdings einer solchen Differenzierung zwischen unrichtigen und unvollständigen Angaben im Gesetzestext nicht bedurft. 133

Demnach ist eine Angabe in diesem Sinne nur dann unvollständig, wenn die einzelnen Bestandteile dieser Angabe als solche richtig sind. 134

► Beispiel:

Der Steuerpflichtige erklärt seine inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen in vollem Umfang, allerdings verschweigt er die aus einer ausländischen Kapitalanlage erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen. Seine Angabe ist unvollständig. 135

Die Unvollständigkeit einer Angabe i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist schließlich noch von dem Unterlassen von Angaben i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO abzugrenzen. Eine Erklärung ist unvollständig, wenn der Steuerpflichtige mit der eigenhändigen Unterzeichnung der Freizeichnungserklärung oder auf sonstiger Weise den Erklärungsinhalt ggü. der Finanzverwaltung vermittele, seine Angaben seien vollständig erklärt. Die Abgrenzung zwischen einer unvollständigen Angabe und dem Unterlassen der notwendigen Erklärung ist dem Erklärungsgehalt der Erklärung des Steuerpflichtigen zu entnehmen (BGH v. 07.09.2011, 2 – StR 600/10). 136

c) Kenntnis der Finanzverwaltung

Die Kenntnis der Finanzverwaltung von den Besteuerungsgrundlagen lässt nach höchstrichterlicher Rspr. eine Strafbarkeit wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht entfallen (BGH v. 14.12.2010 – 1 StR 275/10). 137

Der BGH verwirft in bislang std. Rechtsprechung die Auffassung, wonach der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch aktives Tun im Wege der teleologischen Auslegung durch das Merkmal einer »Unkenntnis der Finanzbehörde vom tatsächlichen Sachverhalt« zu ergänzen sei (vgl. JJR, § 370 Rn. 240 ff.). Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setze keine gelungene Täuschung des zuständigen Sachbearbeiters im FA voraus (*Meyberg*, PStR 2011, 58). Es genüge, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich werden (BGH v. 06.06.2007 – 5 StR 127/07, NStZ 2007, 596). Dies gelte auch, wenn der zuständige Sachbearbeiter im FA von allen für die Steuerfestsetzung bedeutsamen Besteuerungsgrundlagen Kenntnis hat und zudem sämtliche Beweismittel bekannt und verfügbar seien. Dass die Finanzbehörden die Tat nicht verhindert hätten oder nicht frühzeitig dagegen eingeschritten seien, könne die Strafbarkeit nicht infrage stellen (BGH v. 06.06.2007 – 5 StR 127/07, NStZ 2007, 596; BGH v. 12.01.2005 – 5 StR 191/04, wistra 2005, 148). Die Kenntnis der Finanzbehörden könne allenfalls auf der Ebene der Strafzumessung von Bedeutung sein, allerdings nur in dem Fall, in dem die Finanzbehörden durch vorwerfbares Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Steuerstraftäters eingewirkt hätten und quasi die Tat selbst verursacht hätten (BGH v. 29.01.2009 – 3 StR 474/08, NStZ-RR 09, 167). Hier sei eine Strafmilderung in Betracht zu ziehen. Eine solche komme indessen nicht in Betracht, wenn die Tатаusführung – obwohl tatsächlich möglich – nicht verhindert worden sei. Einen dahingehenden Anspruch auf Einschreiten der FinVerw folge insb. auch nicht aus dem Recht auf ein faires Verfahren gem. Art. 6 Abs. 1 EMRK (BGH v. 17.07.2007 – 1 StR 312/07, NStZ 2007, 635). Steuerhinterziehung ist ein Erklärungsdelikt. Für das Abstellen auf den tatbestandlichen Erfolg kommt es mithin nicht auf die Kenntnislage der Finanzverwaltung an, sondern ausschließlich auf die Defizite im Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen. 138

5. Vorsatz

- 139 Der Tatbestand der Steuerhinterziehung kann nur vorsätzlich verwirklicht werden, da in den Fällen, in denen das Gesetz keine andere Aussage trifft, der Täter zur Tatbestandsverwirklichung vorsätzlich handeln muss, § 15 StGB.

Ausfallendes Merkmal des Vorsatzes der Steuerhinterziehung ist, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihm auch verkürzen will oder dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt (BGH v. 26.01.2022, 1 StR 518/20).

Drei Formen des Vorsatzes werden unterschieden; der unbedingte (dolus directus 1. Grades), der direkte (dolus directus 2. Grades) und der sog. Eventualvorsatz (dolus eventualis). Der unbedingte Vorsatz beschreibt die Absicht des Täters zur Tatbestandsverwirklichung. Kennzeichnend für den direkten Vorsatz ist das Wissen des Täters vom Eintritt des tatbestandlichen Erfolges; der bedingte Vorsatz oder auch dolus eventualis liegt vor, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung nicht unmittelbar beabsichtigt, diese aber für möglich hält. Die strafprozessuale Schwierigkeit, den dolus eventualis von der bewussten Fahrlässigkeit und damit von der Verneinung des Tatbestandes des § 370 Abs. 1 AO abzugrenzen, existiert in der Praxis des Steuerstrafrechts eher selten, da die Annahme jedenfalls eines bedingten Vorsatzes für die Verwirklichung der Steuerhinterziehung regelmäßig mit dem Hinweis bejaht wird, dass es ausreichend sei, dass der Täter wisse, dass ein Steueranspruch gegen ihn bestehe. Hinzu tritt bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur das Wissen des Steuerpflichtigen um die Pflichtwidrigkeit zur Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen gegenüber der Finanzverwaltung. Vom Vorsatz muss auch der Kausalverlauf umfasst sein (BGH v. 06.02.2014 – 1 StR 577/13, wistra 2015, 29, 31). Nach der Rechtsprechung des BGH genügt es hierfür jedoch, dass die Vorstellung des Täters dem tatsächlichen Geschehensablauf im Wesentlichen entspreche. Abweichungen des tatsächlichen vom avisierten Kausalverlauf seien für die rechtliche Bewertung bedeutungslos, wenn sie sich innerhalb der Grenzen des nach allgemeiner Lebenserfahrung Voraussehbaren hielten und keine andere Bewertung der Tat rechtfertigten (BGH v. 11.07.1991 – 1 StR 357/91, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Kausalverlauf Ziff. 1).

II. Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

- 140 Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird bestraft, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein Unterlassungsdelikt.
- 141 In der Rechtsprechung und Literatur (vgl. Nachweise bei *Kohlmann* § 370 Rn. 272) ist i. R. d. typisierenden Einordnung der Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO umstritten, ob es sich dabei um ein echtes oder um ein unechtes Unterlassungsdelikt handele. Die Sichtweise eines eigenständigen, damit echten Unterlassungsdelikt in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hätte zur Folge, dass insb. die Vorschrift des § 13 StGB mit der in § 13 Abs. 2 StGB normierten Verweisung auf die Milderungsvorschrift des § 49 Abs. 1 StGB nicht zur Anwendung käme. Demgegenüber scheint die noch herrschende Meinung (vgl. Nachweise wie vor) die Einordnung als unechtes Unterlassungsdelikt zu favorisieren. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist kein selbstständiges, echtes Unterlassungsdelikt, sondern eine sprachliche Ausprägung einer Tatbestandsvariante der Steuerhinterziehung mit der Normierung der Verletzung einer Verbotsnorm, nämlich des Eintritts des Erfolgs der Steuerverkürzung gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO. § 13 StGB mit der Verweisung auf § 49 Abs. 1 StGB ist damit nach der hier vertretenen Auffassung unmittelbar anwendbar.
- 142 In § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist folgendes Verhalten tatbestandsmäßig:
- Der Täter muss pflichtwidrig handeln, also muss das Steuergesetz eine Rechtspflicht zur Angabe und damit Offenbarung steuerlich erheblicher Tatsachen normieren;
 - Die Pflichtwidrigkeit indiziert zugleich, dass es dem Täter möglich und zumutbar sein muss, steuerlich erhebliche Tatsachen den Finanzbehörden zu offenbaren;
 - Die Finanzbehörden haben keine Kenntnis (Unkenntnis) von diesen steuerlich erheblichen Tatsachen (str.).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO lässt sich typisierend von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, der Begehensvariante, dadurch unterscheiden, dass der Täter bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO der Finanzverwaltung ggü. Tatsachen offenbart, diese Tatsachen jedoch unrichtig oder unvollständig sind. Demgegenüber macht der Täter in der Unterlassungstatbestandsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ggü. den Finanzbehörden keinerlei Angaben oder macht diese Angaben erst verspätet. Der Schwerpunkt des Täterverhaltens (BGH v. 07.09.2011, 2 StR 600/10) bestimmt die Abgrenzung zwischen einem Tun und einem Unterlassen. Dieser Einordnung zwischen einem Tun und einem Unterlassen erhält Bedeutung in den Cum/Ex-Fällen. Das LG Bonn hatte im Urteil vom 18.03.2020 (62 KLS-213 Js 41/19-1/19) die Auffassung vertreten, dass in den dortigen sog. Eigenhandelsfällen mit Wertpapieren die Körperschaftsteuer-Erklärungen der Einziehungsbeteiligten sowie die Steuerbescheinigungen, die als Anlagen zur Anlage WA der KÖSt-E vorgelegt wurden, die steuerlich erhebliche Angabe enthielten, auf die zur Anrechnung begehrten Kapitalertragsteuer-Beträge sei ein entsprechendes Kapitalertragsteuervolumen zuvor erhoben und abgeführt worden. Der BGH hat mit Urteil vom 28.07.2021 (1StR 519/20) die Entscheidung des LG Bonn gehalten. Dessen ungeachtet streiten Gründe dafür, dass der Steuerbescheinigung ein solcher Erklärungsgehalt nicht zugemessen werden kann, weshalb sich das LG Bonn in der schriftlichen Urteilsbegründung mit Formulierungen wie »unterließ« behelf, obwohl damit der Tatbestand des Unterlassens im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochen wäre. Abzugrenzen war somit, ob ein fiktiver Erklärungsgehalt für eine unvollständige Erklärung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO spricht oder das Unterlassen der Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen, des Erhebens im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, nicht die Annahme eines Unterlassungsdeliktes gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO näher läge (Vgl. auch *Külz, Odenthal-Middelhoff*, PStR 2021, 269, 270).

Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung, sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid ergangen ist, nach der Rsp. des BGH zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung bei pflichtgemäßer Einreichung der Steuererklärung stattgefunden hätte (BGH v. 16.05.2023, 1 StR 79/23).

Dies sei dann der Fall, wenn das zuständige FA die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum »im Wesentlichen abgeschlossen« habe.

In der Rechtspraxis erfasst § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO insb. folgende Sachverhalte:

- Der Steuerpflichtige unterlässt die vorgeschriebene Übermittlung einer Steuererklärung oder Voranmeldung;
- Der Steuerpflichtige kommt seinen Verpflichtungen zur Übermittlung einer Steuererklärung oder Voranmeldung nur verspätet nach;
- Der Steuerpflichtige erkennt nach der Übermittlung einer Steuererklärung oder Voranmeldung, dass diese falsch ist; er kommt der Verpflichtung zur Berichtigung gem. § 153 Abs. 1, Abs. 2 AO jedoch nicht nach.

Anders als im Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist das Unterlassungsdelikt nicht durch jedermann begehbar, sondern stellt ein sog. Sonderdelikt dar, dessen Tatbestand nur von demjenigen erfüllt werden kann, dem die Handlungspflicht obliegt (*Weidemann*, wistra 2010, 463). Diese wiederum ergibt sich nicht aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, sondern muss dem materiellen Steuerrecht (EStG, KStG, etc.) entnommen werden.

Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist. Das Merkmal »pflichtwidrig« in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bezieht sich allein auf das Verhalten des Täters, nicht auf dasjenige eines anderen Tatbeteiligten. Damit kommt eine Zurechnung fremder Pflichtverletzungen auch dann nicht in Betracht, wenn sonst nach allgemeinen Grundsätzen Mittäterschaft vorliegen würde (BGH v. 09.04.2013 – 1 StR 586, 128, wistra 2014, 100). Der Wortlaut von § 370 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 AO verknüpft die allgemeine Täterbezeichnung »wer« und das Merkmal »pflichtwidrig« derart, dass dies nur dahingehend verstanden werden kann, dass der Täter selbst zur Aufklärung der steuerlich erheblichen Tatsachen (Nr. 2) bzw. zur Verwendung der Steuerzeichen

und -stempler (Nr. 3) verpflichtet sein muss und eine Zurechnung von Pflichtverletzungen anderer Tatbeteiligter ausscheidet (*Kasiske, wistra* 2014, 100, 101).

1. In Unkenntnis lassen

a) Unkenntnis

- 147 Unkenntnis der Finanzbehörde ist nicht abstrakt zu verstehen, sondern steht in Korrelation zu den steuerlich erheblichen Tatsachen. Es kommt mithin nicht auf eine gesamtbetrachtende Sichtweise an, sondern auf die Unkenntnis der Finanzbehörde von den für die konkrete Sachbearbeitung steuerlich erheblichen Tatsachen, also insb. auch von den einzelnen Tatsachen i. R. d. jeweiligen Steuerfestsetzung. In diesem Sinne liegt Unkenntnis von steuerlich erheblichen Tatsachen vor, wenn der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung zwar seine Einkommensteuererklärung mit der Anlage GSE zu den gewerblichen Einkünften richtig ausgefüllt übermittelt, jedoch die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung zum Zwecke der Festsetzung von USt unterlässt. Unkenntnis meint daher nicht die mangelnde Kenntnis der Finanzverwaltung von einem Lebenssachverhalt, sondern die mangelnde Kenntnis der Finanzverwaltung von steuerlich erheblichen Tatsachen i. R. d. vorzunehmenden Steuerfestsetzung.
- 148 Der BGH hat die Rechtsfrage, ob bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Kenntnis der Finanzverwaltung von den steuerlich erheblichen Tatsachen tatbestandsausschließend ist, noch nicht entschieden. Das BayObLG (14.03.02, 4 St RR 8/2002, NStZ 02, 552) scheint eine Strafbarkeit zu favorisieren. Das OLG Köln (31.01.2017, III-1 RVs 253/16, PStR 17, 135) und das OLG Oldenburg (10.07.2018, 1 Ss 51/18, PStR 18, 270) und neuerdings auch das FG Düsseldorf (26.05.2021, 5 K 143/20 U, PStR 2022, 2) verneinen eine Strafbarkeit, das FG Düsseldorf weitergehend auch in einem Fall, in dem in ertragsteuerlichen Feststellungserklärungen, die erst im Folgejahr des strafrechtlich relevanten Verhaltens übermittelt wurden, Kenntnisse für umsatzsteuerliche Sachverhalte aus vorangegangenen Zeiträumen enthalten waren. Da die Unkenntnis ein Merkmal des objektiven Tatbestandes sei, komme es auf die subjektive Kenntnis des Täters von einer etwaigen Unkenntnis nicht an. Unkenntnis kann nach hiesigem Verständnis tatbestandlich nicht vorliegen, wenn die maßgeblichen Entscheidungsträger der Finanzverwaltung positive Kenntnis von den steuerlich erheblichen Tatsachen – aus welchen Quellen auch immer – zum Zeitpunkt der Tatbegehung durch den Täter haben. Der zunehmende Informationsaustausch und der damit einhergehende Erkenntnisgewinn der Finanzverwaltung steht, wenn er sich konkret auf die verfahrensgegenständlichen steuerlich erheblichen Tatsachen bezieht, tatbestandsausschließend einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entgegen.
- 149 Keine Unkenntnis liegt dagegen vor, wenn die Finanzverwaltung zwar in den Besitz der steuerlich erheblichen Tatsachen gelangt ist, nicht aber in gehöriger Form; insb. nicht auf amtlich zugelassenem Weg (Rechts- oder Amtshilfe).
- 150 Unkenntnis von steuerlich erheblichen Tatsachen stellt auf den konkreten Veranlagungsvorgang ab. Weiß der Sachgebietsleiter um die steuerlich erhebliche Tatsache, der die Veranlagung bearbeitende Sachbearbeiter jedoch nicht, liegt keine Unkenntnis vor.
- 151 Kennt der Betriebsprüfer die steuerlich erheblichen Tatsachen, der die Veranlagung bearbeitende Sachbearbeiter aber nicht, liegt keine Unkenntnis vor.
- 152 Die mögliche Kenntnis der Finanzverwaltung spielt nach der zutreffenden Rechtsauffassung von *Salditt* (in FS Leitner, Der Cum/Ex-Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages: Unerwünschte Erkenntnisse, Seite 461 ff.) eine erhebliche Rolle bei der Prüfung der Tatbestandsmäßigkeit der Cum-/Ex-Transaktionen. *Salditt* hat unter Hinweis auf das Quellenmaterial des Untersuchungsausschusses des Deutschen Bundestages den Nachweis geführt, dass das BMF, die nachgeordnete FinVerw in unterschiedlichsten Dienststellen, die BaFin sowie zahlreiche einzelne Akteure wohl positive Kenntnis davon hatten, dass ein Kapitalertragsteuervolumen als erhoben bescheinigt wurde, § 36 Abs. 2 EStG, welches in dieser Form jedoch nicht zuvor einbehalten und abgeführt

worden war. In steuerstrafrechtlicher Hinsicht wäre aus diesem Befund die Schlussfolgerung zu ziehen, dass ein Handeln nicht mehr tatbestandsmäßig im Sinne des gesetzlichen Normenbefehls sein kann, wenn der Staat in Gestalt der Akteure der Finanzverwaltung sehenden Auges tatbestandliche Defekte nicht behebt, weil Akteure im öffentlichen Raum, z. B. in staatlichen Landesbanken, gigantische KapEst-Erstattungsvolumina generierten. Wenn der Staat den Normenvollzug spezifischer, an den Steuerpflichtigen adressierter Pflichten nicht gleichmäßig gewährleistet, insbesondere im Handeln ihm zuzurechnender Akteure sicherstellt, entfällt die steuerstrafrechtliche Tatbestandsmäßigkeit – unabhängig von etwaigen bestehenbleibenden materiell-rechtlichen steuerlichen Pflichten.

Gibt der Steuerpflichtige die Erbschaftsteuererklärung in Unkenntnis der finanzamtsinternen Zuständigkeiten bei dem Wohnsitz-Finanzamt ab, liegt keine Unkenntnis i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für die Erbschaftsteuer-Festsetzung im Erbschaftsteuer-Finanzamt vor. 153

Wertet das zuständige FA Kontrollmitteilungen über die Beziehung von Renteneinkünften aus, liegt insoweit keine Unkenntnis (mehr) vor. 154

b) Steuerlich erhebliche Tatsachen

Steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entsprechen der Begrifflichkeit der steuerlich erheblichen Tatsachen in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, die Tatbestandsmerkmale sind mithin in gleicher Weise auszulegen. Tatsachen sind dann erheblich, wenn sie für die Ausfüllung der Normen des materiellen Steuerrechts notwendig sind, also zum normativen Nachweis der dortigen Tatbestandsmerkmale. Dies kann den Grund, die Höhe oder auch die Fälligkeit eines Steueranspruchs oder eines Steuervorteils betreffen (J/J/R, § 370, Rn. 200). Dabei kann es sich um Tatsachen in der steuerlichen Veranlagung, in einem außergerichtlichem Einspruchsverfahren, im Antragsverfahren über die Festsetzung oder Anpassung von Vorauszahlungen o.ä. handeln (J/J/R, a.a.O.), da nämliche Tatsachen unabhängig von dem jeweiligen Verfahrensabschnitt dem Beweis zugängliche Ereignisse oder Zustände der Gegenwart oder Vergangenheit darstellen. 155

c) In Unkenntnis lassen

Die Tatbestandshandlung in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO besteht in dem pflichtwidrigen in Unkenntnis lassen der Finanzverwaltung über steuerlich erhebliche Tatsachen; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beschreibt somit das Unterlassen einer pflichtgemäß gebotenen Handlung. 156

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein Sonderdelikt (BGH St 63, 28). Die Verpflichtung zur Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen, also die steuerlichen Erklärungs-, Mitteilungs-, Offenbarungs-, Anzeige- oder Auskunftspflichten ergeben sich aus den steuerlichen Einzelgesetzen oder auch der AO (Kohlmann, § 370, Rz. 289). Verpflichteter zur Angabe der steuerlich erheblichen Tatsachen muss der Täter in Person sein. Alle anderen Tatbeteiligten können mangels personengebundener Pflichtenstellung nur als Gehilfen oder Anstifter in Betracht kommen. 157

Dem Unterlassen kommt nur dann eine steuerstrafrechtliche Deliktsqualität zu, wenn es dem Steuerpflichtigen zumutbar und möglich ist, die Finanzverwaltung über die steuerlich erheblichen Tatsachen zu unterrichten. Der Steuerpflichtige muss tatsächlich in der Lage sein, der Finanzverwaltung die notwendige Kenntnis von den Besteuerungsgrundlagen zu verschaffen. Dem steht nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige, z. B. durch die Vereinbarung mit der ausländischen Bank, ihm keinerlei Ertragnisaufstellungen zuzusenden, im Inland nicht über die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen verfügt. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige aus mangelnder Beweisvorsorge im Inland nicht mehr im Besitz geeigneter Unterlagen für die Durchführung der Besteuerung ist. 158

Hinsichtlich der Tatvollendung ist bei Veranlagungssteuern nach der Rechtsprechung des BGH der Zeitpunkt der Vollendung der Steuerverkürzung nach dem wahrscheinlichen Verlauf des Besteuerungsverfahrens für den betreffenden Steuerpflichtigen ohne dessen pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzverwaltung zu bestimmen, (BGH 19.03.1991, 5StR 516/90). Danach ist darauf abzu- 159

stellen, wann die Erklärung des Steuerpflichtigen in seinem Veranlagungsbezirk nach dem jeweiligen Arbeitsanfall bei einer rechtzeitigen Abgabe bearbeitet und die Steuer spätestens festgesetzt worden wäre. In den Nichtabgabe-Fällen soll die Tatvollendung somit erst mit Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten für diese konkrete Veranlagung eintreten. Dies wird vom BGH hypothetisch bei einem Wert von 95 % der abgeschlossenen Veranlagungsarbeiten unterstellt (BGH 07.11.2001 – 5 StR 395/01). Bis zu diesem Zeitpunkt liege lediglich der Versuch der Steuerhinterziehung vor. Ein Versuch wird auch in den Fällen angenommen, in denen vor Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten ein Schätzungsbescheid an den Steuerpflichtigen ergeht, der die Steuerzahllast richtig oder zu hoch festsetzt. Bleibt die Zahllast im Schätzungsbescheid indes hinter der Soll-Zahllast zurück, liegt in Höhe der Differenz der im Schätzungsbescheid festgesetzten Zahllast zur Soll-Zahllast der Verkürzungserfolg der vollendeten Steuerhinterziehung. Diese Rechtsprechung wird nicht unkritisch aufgenommen. Aus den Grundsätzen in dubio pro reo wird wohl nicht auf eine 95 % Grenze sondern auf der Zeitpunkt der tatsächlich letzten Veranlagung abzustellen sein, zumal die Bestimmung der 95 %-Grenze an ein internes Verwaltungshandeln anknüpft, welches nicht tatbestandsmäßig über den Erfolg einer Steuerhinterziehung entscheiden kann.

- 160 Die Verpflichtung zur Abgabe einer an sich gebotenen Steuererklärung oder Steueranmeldung ist wegen des Verbots des Zwangs zur Selbstbelastung dann suspendiert, wenn wegen der Steuerart und des konkreten Veranlagungszeitraums ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren geführt wird. Dies setzt nach der Rechtsprechung des BGH (BGH v. 02.02.2010 – 1 StR 530/09) zudem voraus, dass dem Täter die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zuvor bekannt gegeben wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Steuerpflichtige verpflichtet, sich ggf. über eine Selbstanzeige, § 371 AO, zu belasten, wenn mit dieser Straffreiheit einhergehe. Diese Rechtsfolge suspendiere das Verbot vom Zwang der Selbstbelastung.
- 161 Unterläuft der Finanzverwaltung i. R. d. Veranlagung ein Fehler, der nicht auf einem fehlerverursachenden vorausgegangenem Tun des Steuerpflichtigen beruht, begeht der Steuerpflichtige, der die Finanzverwaltung nicht auf den Fehler hinweist, keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (*Rolletschke*, Stbg 2011, 404, 405)

2. Unterlassene Anzeige gem. § 153 AO

- 162 Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist oder dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist, so ist er gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 AO verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.
- 163 § 153 Abs. 1 AO legt die Pflicht zur Berichtigung nur dem Steuerpflichtigen und dessen Gesamtrechtsnachfolgern, §§ 34, 35 AO, auf. Der an der Erstellung einer Steuererklärung mitwirkende Steuerberater ist grundsätzlich nicht zur eigenverantwortlichen Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO verpflichtet.
- 164 Unterlässt ein Steuerpflichtiger die nach § 153 Abs. 1 AO gebotene Berichtigung von Erklärungen, so ist § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO tatbestandlich eröffnet. Das Unterlassen der nach § 153 Abs. 1 AO gebotenen Anzeige und Berichtigung kann somit zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen führen (BGH v. 25.09.1997 – 1 StR 702/78, NJW 1980, 845). Es liegt eine sog. Erklärungspflichtverletzung vor. Strafbar ist gleichfalls die nur scheinbare Berichtigung mit erneut falschen Angaben (BGH v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08).

Zu beachten ist die Neuregelung in § 153 Abs. 4 AO, die erstmals für Veranlagungszeiträume gilt, für die nach dem 31.12.2024 mit einer Außenprüfung begonnen wurde, Art. 97 § 37 Abs. 2 und 3 EGAO (*WulffGörlich* PStR 2023, 40). Danach besteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht ferner, wenn Prüfungsfeststellungen eine Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid, einem Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO oder einem Teilabschlussbescheid nach § 180

Abs. 1a AO umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte auch in einer anderen Form oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt. Diese Neuregelung führt zu einer Erweiterung der Berichtigungspflicht des Steuerpflichtigen. Materiell-rechtliche Voraussetzung ist, dass Änderungsfeststellungen in einer Betriebsprüfung auch zur Berichtigung bereits bestandskräftiger Steuerbescheide nach Ablauf der BP führen. Damit sollen umfangreiche Prüfungen einer Anschluss-Betriebsprüfung dahingehend vermieden werden, ob die Ergebnisse einer Vor-Betriebsprüfung ordnungsgemäß in den Folgejahren umgesetzt wurden.

Solange noch keine Auswertungsbescheide erlassen wurden oder nach dem Erlass von Auswertungen ein Einspruchs- oder Klageverfahren anhängig ist, greift die Neuregelung des § 153 Abs. 4 AO nicht (*Wulff/Görlich*, a.a.O., 41).

§ 153 Abs. 1 Satz 1 AO statuiert bei Vorliegen nachstehender Voraussetzungen eine Erklärungs- 165
pflicht (vgl. auch: *Kohlmann* § 370 Rn. 329):

- Der Steuerpflichtige hat oder für den Steuerpflichtigen ist eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung abgegeben worden;
- Die Finanzverwaltung hat in Veranlagung dieser unrichtigen oder unvollständigen Erklärung Steuerbescheide bekannt gegeben, sodass es bereits zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder der Eintritt einer Steuerverkürzung jedenfalls droht;
- Der Steuerpflichtige muss beides nachträglich erkennen (das ist genau der Gegensatz zur Selbstanzeige gem. § 371 AO: dort weiß der Steuerpflichtige bei Abgabe einer Erklärung oder dem Unterlassen selbiger bereits um die beabsichtigte Herbeiführung des Verkürzungserfolgs);
- Die Festsetzungsfrist darf noch nicht abgelaufen sein, sodass eine Korrektur der ergangenen fehlerhaften Steuerfestsetzung noch möglich ist (vgl. auch *Wulff*, Stbg 2010, 295, 296).

Die in § 153 Abs. 1 Satz 1 AO statuierte Anzeige- und Berichtigungspflicht ist von der Selbstanzeige 166
nach § 371 Abs. 1 AO abzugrenzen. Die Formulierung in § 371 Abs. 1 S. 1 AO »wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 AO bestraft« macht deutlich, dass eine Selbstanzeige tatbestandlich voraussetzt, dass sich der Steuerpflichtige zuvor strafbar gemacht hat. Dies setzt wiederum eine vorsätzlich falsche Erklärung ggü. der Finanzverwaltung voraus. Demgegenüber erkennt der Steuerpflichtige im Anwendungsbereich des § 153 Abs. 1 AO nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist; das vorherige fehlerhafte Verhalten, d. h. die zuvor fehlerhaft übermittelte Erklärung war mithin nicht in dem Bewusstsein dem Finanzamt zugestellt worden, dass diese fehlerhaft sei. Die bloße Möglichkeit, die Unrichtigkeit erkennen zu können, genügt angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 153 AO nicht. Die Rechtsfolge dieser Unterscheidung ist beachtlich: Die Vorschrift des § 235 AO über die Verzinsung kommt nur im Fall einer Selbstanzeige gem. § 371 AO zur Anwendung und nicht im Fall der Berichtigung gem. § 153 AO, da dadurch nur hinterzogene Steuern zu verzinsen sind.

Nur derjenige Steuerpflichtige ist verpflichtet, eine Anzeige und Richtigstellung gem. § 153 AO 167
vorzunehmen, der zuvor eine Steuererklärung als unrichtig oder unvollständig übermittelt hat oder weiß, dass für ihn eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung übermittelt wurde. Die Verpflichtung zum Einschreiten setzt mithin ein vorheriges, nicht vorsätzliches eigenes Fehlverhalten oder ein Fehlverhalten eines für ihn handelnden Dritten voraus.

Ob eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 AO besteht, wenn der 168
Steuerpflichtige erst nachträglich erfährt, dass er unrichtige Angaben gemacht hat, er aber bei Abgabe der Steuererklärung die Unrichtigkeit seiner Angaben in Kauf genommen und sich deshalb – durch die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung – zugleich auf wegen bedingt vorsätzlich begangener Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, strafbar gemacht hat, ist im Schrifttum umstritten. Bejahend: *HHSp/Heuermann* § 153 Rn. 12; *Klein/Brockmeyer* § 153 Rn. 4; Verneinend: *Kohlmann* § 370 Rn. 332; *JJR*, § 370, Rn. 275, § 370 Rn. 182). Nach Ansicht des BGH (Beschl. v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08) gebieten Wortlaut, Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, eine steuerrechtliche Anzeige- wie Berichtigungspflicht auch dann anzunehmen, wenn der Steuer-

pflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Angabe der Steuererklärung nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen habe und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt sei, dass die Angaben unrichtig seien. Nach dem Wortlaut § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bestehe auch in diesen Fällen eine Berichtigungspflicht, weil auch bei demjenigen, der zunächst mit der Unrichtigkeit der Angaben nur gerechnet, sie aber nicht sicher gekannt habe, eine nachträgliche Erkenntnis eintrete, wenn er später positiv erfahre, dass seine Angaben tatsächlich unrichtig waren.

- 169 Nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO sollen Steuerpflichtige im Verständnis des BGH, die bereits bedingt vorsätzlich unrichtige Steuererklärungen abgegeben haben, von der steuerrechtlichen Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht ausgenommen werden. Die Vorschrift begründe eine gesetzliche Garantenpflicht, die ihre Rechtfertigung in dem fehlerverursachenden vorangegangenen Tun finde. Die Verpflichtung zur Berichtigung nach bedingt vorsätzlicher Abgabe unrichtiger Steuererklärungen führt nach Auffassung des BGH auch nicht dazu, dass die Steuerhinterziehung zu einem Dauerdelikt mutieren würde. Denn sie träfe den Steuerpflichtigen erst dann, wenn er von der Unrichtigkeit seiner Erklärung tatsächlich Kenntnis erlange. Dann verwirkliche er aber nicht mehr den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, sondern aufgrund eines neuen Tatenschlusses den des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Nichtbeachtung der steuerrechtlichen Pflicht des § 153 AO sei grds. auch dann strafbewährt, wenn der Steuerpflichtige mit der Berichtigung unrichtiger Steuervoranmeldungen bedingt vorsätzlich begangene Taten der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, oder Steuerordnungswidrigkeiten gem. § 378 AO aufdecke, die er bei der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen begangen habe. Die Nichterfüllung der danach bestehenden Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 AO sei als Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, zu erfassen. Geht dieser Tat eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung durch aktives Tun voraus, weil der Täter bei der Abgabe der Ursprungserklärung die Unrichtigkeit seiner Angaben billigend in Kauf genommen habe, seien beide Gesetzesverstöße Teil derselben Tat im prozessualen Sinne gem. § 264 StPO (vgl. auch BGH, wistra 2005, 66, 67; BGH, wistra 2008, 22, 25).
- 170 Im Verständnis der Rechtsprechung des BGH im Beschl. v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08, können mithin drei Fallgruppen unterschieden werden:
- 171 (1) Der Steuerpflichtige hat vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen übermittelt. Dann ist regelmäßig der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch aktives Tun gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt. Eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 AO bestehe nicht;
- (2) Die Gegenposition: Der Steuerpflichtige kennt bei Übermittlung einer Steuererklärung oder – im entschiedenen Urteilssachverhalt – einer Umsatzsteuer-Voranmeldung deren Unrichtigkeit nicht und nimmt eine solche Unrichtigkeit auch nicht billigend in Kauf. Dann liegt keine vorsätzliche Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO im Zeitpunkt des Tuns vor. Hat der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit leichtfertig nicht erkannt, kommt – als Ordnungswidrigkeit – allenfalls eine leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO in Betracht. Erlangt der Steuerpflichtige nunmehr nachträglich Kenntnis von der Unrichtigkeit der Angaben, treffe ihn die Anzeige- und Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Komme der Steuerpflichtige dieser Anzeige- und Berichtigungspflicht vorsätzlich nicht nach, sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.
- (3) BGH-Tatbestandserweiterung: Der Steuerpflichtige nimmt bei Abgabe einer Steuererklärung oder einer Voranmeldung die Unrichtigkeit seiner Angaben billigend in Kauf und erfährt erst nachträglich, dass er unrichtige Angaben gemacht hat. Der Steuerpflichtige hat mithin im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung nicht sicher gewusst, dass die Erklärung falsch ist, sondern dies nur ernsthaft für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen. Durch die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung bzw. Voranmeldung hat sich der Steuerpflichtige wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch aktives Tun strafbar gemacht und in der Folge zusätzlich gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wegen unterlassener Berichtigung der zuvor fehlerhaften Steuererklärung.

Der BGH sieht in diesem tatbestandserweiternden Verständnis der Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO keinen Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit (vgl. dazu BVerfGE 56, 37). Zum einen ergebe sich auch aus Art. 2 Abs. 1 GG kein schutzwürdiger lückenloser Schutz gegen einen staatlichen Zwang zur Selbstbelastung, zum anderen sei in der Berichtigung zugleich eine Selbstanzeige zu sehen, sodass keine unauflösbare Konfliktlage bestehe. Soweit Fälle eines unzumutbaren Zwangs zur Selbstbelastung verblieben, etwa weil wegen des Vorliegens eines Sperrgrundes eine wirksame Selbstanzeige ausgeschlossen sei, § 371 Abs. 2 AO, könne diesem Umstand durch Annahme eines Beweismittelverwertungs- oder -verwendungsverbots Rechnung getragen werden (BGH, wistra 2005, 148). Nur in dem Fall, in dem dem Täter zuvor die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden sei, hat der BGH im Hinblick darauf, dass sich die Erklärungspflicht auf dieselbe Steuerart und denselben Besteuerungszeitraum bezog, für die Dauer des Steuerstrafverfahrens eine Suspendierung der Verpflichtung zur Berichtigung angenommen (BGHSt 47, 8, 14). Die Nichterfüllung der Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 AO stelle eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Gehe dieser Tat eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung durch aktives Tun voraus, weil der Steuerpflichtige bei der Abgabe der Ursprungserklärung die Unrichtigkeit seiner Angaben billigend in Kauf genommen habe, seien beide Gesetzesverstöße Teil derselben Tat im prozessualen Sinne gem. § 264 StPO (vgl. auch BGH, wistra 2005, 67; wistra 2008, 22, 25).

Der tatbestandserweiternden Rechtsauffassung des BGH kann nicht gefolgt werden. Bereits dem Wortlaut nach »erkennt« setzt § 153 Abs. 1 S. 1 AO eine Unkenntnis und damit ein mangelndes Wissen auf jeder Stufe des Vorsatzes vom Vorliegen einer fehlerhaften Steuererklärung oder Steuervoranmeldung im Zeitpunkt der Übermittlung selbiger zur Finanzverwaltung voraus. Wer die Möglichkeit der Fehlerhaftigkeit der Steuererklärung im Zeitpunkt der Übermittlung an die Finanzverwaltung im Sinne der Definition zum *dolus eventualis* billigend in Kauf genommen hat, weiß um die Fehlerhaftigkeit der Steuererklärung, kann mithin später nicht zu einer »Kenntnis« von der deren Fehlerhaftigkeit gelangen.

Angesichts des weiten Umfangs der Sperrwirkungen einer Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 AO vermag auch der Ansatz des BGH insoweit nicht zu überzeugen, wonach die strafbewehrte Pflicht zur Berichtigungserklärung erst dann suspendiert sei, wenn dem Täter die Einleitung eines steuerrechtlichen Ermittlungsverfahrens für diesen Zeitraum bekannt gegeben worden sei, § 393 AO. In zahlreichen Fällen, z.B. bei Anschlussprüfungen in einer BP, ist eine Selbstanzeige faktisch ausgeschlossen, sodass einem Steuerpflichtigen dieses Instrument vielfach nicht zur Verfügung stünde. Der Ansatz des BGH widerspricht auch der Systematik des § 370 AO von der Gefährdung eines Steueranspruchs. Wer die Gefährdungslage zum Zeitpunkt der Abgabe seiner Steuererklärung nicht kennt, weil er keine Kenntnis von deren Fehlerhaftigkeit hat, kann erst dann zu einem strafbewehrten Unterlassen tatbestandlich ansetzen, wenn er positive Kenntnis erlangt hat. Die Umqualifizierung des § 370 Abs. 1 AO zu einem faktischen Dauerdelikt bei einer billigenden Inkaufnahme der Fehlerhaftigkeit einer Steuererklärung im Zeitpunkt von deren Übermittlung kann auch deshalb nicht mit dem Argument des Auswegs einer Selbstanzeige begegnet werden, weil auch der Täter, der zwar Besteuerungsgrundlagen berichtigen aber die Wirksamkeit einer Selbstanzeige mangels Fähigkeit der Bezahlung der Steuerzahllast nicht herbeiführen kann, erst dann die Schwelle der Strafbarkeit überschritten hat, wenn er positive Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit der Erklärung hat und gleichwohl nicht reagiert.

Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 AO erfüllt, muss der Täter unverzüglich die Berichtigung vornehmen. Unverzüglich ist nicht im Sinne der zivilrechtlichen Nomenklatur zu verstehen; der Steuerpflichtige kann sich aufgrund der Komplexheit des materiellen Steuerrechts selbstständig steuerlich beraten lassen. Es gilt mithin keine 3-Tages-Frist.

Die Pflicht zur Berichtigung nach einem nachträglichen Erkennen setzt die positive Kenntnis von der unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärung voraus (BGH 17.03.2009, wistra 2009, 312). Kennen müssen oder kennen können ist nicht ausreichend. Erkennen ist das positive Wissen von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der zuvor übermittelten Erklärung.

a) Handlungspflichten

- 175 Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.
- 176 Eine Erklärung in diesem Sinne ist nicht nur eine unrichtige und unvollständige Steuererklärung, sondern darüber hinaus jegliche Willensäußerung des Steuerpflichtigen, sofern diese geeignet war, dass es zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Fehlerhafte Erklärungen des Steuerpflichtigen im Stundungs- und Erlassverfahren nach rechtskräftiger Festsetzung der Steuern sind keine tauglichen Erklärungen in diesem Sinne, weil es insoweit nicht zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder kam.
- 177 Das Reaktionsgebot des § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO greift nicht in den Fällen, in denen die Finanzbehörde mangels zuvor abgegebener Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO geschätzt hat. Die Schätzung der Finanzverwaltung beseitigt nicht die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur – fortwährenden – Abgabe der Steuererklärung, § 149 Satz 4 AO.
- 178 Der Steuerpflichtige muss *nachträglich*, also nach Abgabe der Erklärung erkannt haben, dass diese unrichtig oder unvollständig ist. Über dieses Zeitmoment unterscheidet sich § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO von §§ 370 Abs. 1, 371 Abs. 1 AO. Im letztgenannten Fall hat der Steuerpflichtige bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung das Wissen, dass diese unrichtig oder unvollständig ist.
- 179 § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ist nach hiesiger Auffassung in allen Fällen vorsätzlich unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen ausgeschlossen, also auf allen Vorsatzstufen, zugunsten der Anwendbarkeit des § 371 Abs. 1 AO gesperrt.

b) Abgrenzung zu § 378 AO

- 180 Ordnungswidrig handelt, § 378 Abs. 1 AO, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Die Ordnungswidrigkeit kann gemäß § 378 Abs. 2 AO mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € geahndet werden. Eine Geldbuße wird gemäß § 378 Abs. 3 AO nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.
- 181 Hat der Steuerpflichtige bei Abgabe der Erklärung leichtfertig i. S. d. § 378 AO die Unrichtigkeit bzw. Vollständigkeit der Erklärung nicht erkannt, so lässt dies nach herrschender Meinung die Anzeige- und Berichtigungspflicht i. S. d. § 153 AO unberührt (*Kohlmann* § 370 Rn. 333, zu Recht krit., m. w. N.).
- 182 Unabhängig davon, ob diese Rechtsauffassung unter Geltung des Nemo-Tenetur-Prinzips noch aufrechterhalten werden kann, wird die Anzeigeverpflichtung aus § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO durch die Sonderregelung des § 378 Abs. 3 Satz 1 AO verdrängt. Danach kann eine Geldbuße für eine leichtfertige Steuerverkürzung nicht (mehr) festgesetzt werden, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. § 378 Abs. 3 Satz 1 AO eröffnet demnach die Möglichkeit einer Selbstanzeige in den Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung. Damit unterstellt der Gesetzgeber die leichtfertige Steuerverkürzung, wenngleich eine Ordnungswidrigkeit, der strafrechtlichen Architektur der §§ 370, 371 AO. Eine leichtfertige Steuerverkürzung kann somit nur noch durch eine Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 Satz 1 AO beseitigt werden; folglich ist die fortwährende Verpflichtung zur Berichtigung gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nach Kenntnis des Täters, dass er leichtfertig unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, tatbestandlich gesperrt.

Die Verpflichtung, eine Anzeige ggü. der Finanzverwaltung abzugeben und die erforderliche Richtigstellung gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO vorzunehmen, trifft den Steuerpflichtigen nur in dem Fall, in dem er positive Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der zuvor von ihm oder für ihn übermittelten Erklärung hat. 183

§ 378 AO ist somit, von einzelnen tatbestandlichen Abweichungen, der Norm des § 370 Abs. 1 AO nachgebildet, insbesondere hinsichtlich der Tathandlungen. Der maßgebliche Unterschied liegt auf der subjektiven Ebene. § 378 AO verlangt in Abgrenzung zu § 370 Abs. 1 AO i.V.m. § 15 StGB Leichtfertigkeit anstelle eines Vorsatzes. 184

Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit bezieht sich auf steuerlich erhebliche Tatsachen und damit nicht auf Rechtsfragen. Tritt nach Abgabe der Steuererklärung z. B. eine Änderung in der Rechtsprechung ein, so führt dies nicht zur Handlungsverpflichtung des Steuerpflichtigen gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO. Gleiches gilt, wenn die Finanzverwaltung – nachträglich – eine andere Rechtsposition einnimmt. Vertritt der Betriebsprüfer in einer laufenden Außenprüfung eine abweichende Rechtsauffassung, so führt auch dies nicht zu einer Anzeige- und Berichtigungspflicht, zumal die Wirksamkeit einer solchen Erklärung in laufender Bp rgm nach. § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO gesperrt wäre. 185

Das Momentum der Unverzüglichkeit in § 153 Abs. 1 AO ist nicht mit dem Verständnis aus § 121 BGB, ohne schuldhaftes Zögern, gleichzusetzen. Der Unverzüglichkeit steht es nicht entgegen, dass sich der Steuerpflichtige zunächst steuerlichen Rat einholt. 186

Die Verpflichtung zur Anzeige und zur Richtigstellung besteht ggü. dem FA, ggü. dem die seinerzeit unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben wurde. Kommt es hier zu einem Fehler in der Adressierung durch den Steuerpflichtigen, wird regelmäßig mangels Vorsatz der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen sein. 187

aa) Adressat

aaa) Steuerpflichtiger

Die Verpflichtung, unverzüglich eine Anzeige zu erstatten und im Anschluss die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen, trifft zunächst gem. § 153 Abs. 1 den Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger ist gem. § 33 Abs. 1 AO derjenige, der eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat. Steuerpflichtiger, und damit zur Anzeige und Richtigstellung i. S. v. § 153 AO verpflichtet, ist bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nur der Ehepartner, der das Einkommen bezieht, auf das sich die Berichtigungspflicht bezieht. 188

► Beispiel:

Unterhält ein Ehepartner im Ausland ein auf nur ihn laufendes, nicht offenbartes Konto, ist auch nur dieser Ehepartner im Fall der Zusammenveranlagung verpflichtet, der Anzeige- und Berichtigungspflicht unter den dortigen tatbestandlichen Voraussetzungen hinsichtlich etwaiger Kapitaleinkünfte nachzukommen. 189

Die Verpflichtung nach § 153 Abs. 1 AO gilt daher nur für denjenigen Ehegatten, der das betreffende Einkommen erzielt bzw. Inhaber des betreffenden Vermögens ist (so auch m. w. N.: *Kuhlmann* § 370 Rn. 338). 190

bbb) Gesamtrechtsnachfolger

Die Verpflichtung zur Anzeige und Richtigstellung trifft gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen. Erkennt der Gesamtrechtsnachfolger, dass eine von seinem Rechtsvorgänger abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so ist der Gesamtrechtsnachfolger verpflichtet, dies dem zuständigen FA anzuzeigen und eine Richtigstellung vorzu- 191

nehmen. Unterlässt der Gesamtrechtsnachfolger die Anzeige und Richtigstellung, so macht er sich gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 AO wegen Unterlassens strafbar.

► **Beispiel:**

- 192 Diese Situation kann insbesondere in Erbfällen akut werden, insbesondere in den Fällen, in denen z. B. der Erblasser im Ausland eine Kontoverbindung unterhielt und die dortigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erklärt hatte. Erfährt nun z. B. der Erbe von dieser Einkunftsquelle, ist er verpflichtet, dies dem zuständigen FA anzuzeigen und die Richtigstellung vorzunehmen, d. h. die Einkünfte anhand der Ertragnisaufstellungen nachzuerklären. Es ist mithin nicht damit getan, dass der Erbe in dem Veranlagungszeitraum des Todes des Rechtsvorgängers beginnt, die Einkünfte aus Kapitalvermögen ertragsteuerlich offenzulegen.
- 193 Gesamtrechtsnachfolge setzt den Kraft Gesetzes erfolgenden Übergang des gesamten Vermögens oder Sondervermögens voraus (BFH v. 28.10.1970, BStBl. II, 1971, S. 26, 27). Der klassische Fall ist die Erbschaft gem. § 1922 BGB. Gesamtrechtsnachfolge tritt aber auch in den Fällen der Anwachsung ein, also z. B. in dem Fall, in dem aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft ein Gesellschafter ausscheidet und das diesem zugehörige Vermögen dem anderen Gesellschafter kraft Gesetzes anwächst, § 738 BGB oder dieser die Übernahmeerklärung abgegeben hat.
- 194 Kein Gesamtrechtsnachfolger ist der Vermächtnisnehmer gem. § 2174 BGB. Das Vermächtnis begründet nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen Vermögensgegenstand im Nachlass und bestimmt keine Gesamtrechtsnachfolge.

► **Beispiel:**

- 195 Wird die Ehefrau als Vorerbin eines Berliner Testaments nach dem Tode des erstversterbenden Ehemannes mit dem Vermächtnis beschwert, das in der Schweiz unterhaltene, bislang der Finanzverwaltung verschwiegene Auslandskonto dem alleinigen Sohn zuzuwenden, ist dieser Begünstigter eines Vermächtnisses mit der Konsequenz, dass der Sohn nicht gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 AO verpflichtet ist, der zuständigen Finanzverwaltung eine Anzeige über das ausländische Kapitalvermögen und eine Richtigstellung vorzunehmen. Diese Verpflichtung gilt jedoch für die Mutter als Erbin.

ccc) **Gesetzlicher Vertreter**

- 196 Die Anzeige und Berichtigungspflicht trifft gem. § 153 Abs. 1 AO auch den gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen. Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen die steuerlichen Pflichten der Steuerpflichtigen zu erfüllen. Sie haben insb. dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten, § 34 Abs. 1 Satz 2 AO. Die gleiche Verpflichtung ist Geschäftsführern von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen auferlegt, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 197 Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang die Regelung in § 34 Abs. 3 AO. Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter die in § 34 Abs. 1 AO bezeichneten Verpflichtungen, soweit ihre Verwaltung reicht. Damit ist der Insolvenzverwalter anzeige- und berichtigungspflichtig für unrichtige und unvollständige Steuererklärungen des Gemeinschuldners, die in die Insolvenzmasse fallende Steueransprüche betreffen und die zeitlich vor Beginn der Bestellung des Insolvenzverwalters abgegeben wurden. Der vorläufige Insolvenzverwalter ist dagegen nicht anzeige- und berichtigungspflichtig. Ihn treffen nur Sicherungsmaßnahmen für das Vermögen.
- 198 Wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, hat gem. § 35 AO die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters i. S. v. § 34 Abs. 1 AO, soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. Im Umfang der rechtlichen und tatsächlichen Erfüllbarkeit ist daher der Verfügungsberechtigte zur Anzeige und Richtigstellung gem. § 153 Abs. 1 AO verpflichtet, mit der Folge, dass ein Unterlassen strafbewährt ist.