

# **Straffreiheit bei Selbstanzeige durch Dritte** **(sog. Drittanzeige)?**

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard

Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Besprechung von AG Kassel, Urteil vom 13.12.00 – 561/503 Js 12195/00 272 Cs -

- I. Einleitung
- II. Selbstanzeige keine höchst persönliche Willenserklärung
- III. Ausdrückliche Vollmacht / ausdrücklicher Auftrag erforderlich?
- IV. Nachträgliche Genehmigung der Selbstanzeige unwirksam?
- V. Begrifflichkeit
- VI. Verdeckte Stellvertretung zulässig
- VII. Zusammenfassung

## **I. Einleitung**

Ist die Selbstanzeige nur eine höchst persönliche Willenserklärung, die der Steuerpflichtige nur selbst abgeben kann oder muss jeder eine ausdrückliche Vollmacht (mündliche oder schriftliche) dem Bevollmächtigten zur Erstattung einer Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen erteilen? Gibt es eine Selbstanzeige ohne entsprechenden (schriftlichen oder mündlichen) Auftrag in Form der „Geschäftsführung ohne Auftrag“ – gibt es also eine „Selbstanzeige ohne Auftrag“? Gibt es eine Selbstanzeige nach den Grundsätzen „für den, den es angeht“?

## **II. Selbstanzeige keine höchst persönliche Willenserklärung**

Die Selbstanzeige ist keine höchst persönliche Willenserklärung, die etwa nur durch den Steuerpflichtigen abgegeben werden könnte.

Eine Berichtigungserklärung im Sinne von § 371 Abs. 1 AO kann auch durch einen Dritten abgegeben werden, indem Täter oder Teilnehmer hierzu einen

Auftrag oder eine Vollmacht erteilt hat<sup>1</sup>. Die Vollmacht bzw. der Auftrag zur Erstattung der Selbstanzeige können schriftlich oder mündlich dem Bevollmächtigten bzw. Beauftragten erteilt werden.

### III. Ausdrückliche Vollmacht / ausdrücklicher Auftrag erforderlich?

*Kohlmann* meint, dass sich Auftrag und Vollmacht ausdrücklich auf die Selbstanzeige beziehen müssen und zeitlich nach Begehung der Tat und vor Anzeigenerstattung erteilt worden sein müssen<sup>2</sup>. Diese Auffassung überzeugt nicht. Denn auch eine konkludente Vollmacht oder ein konkludenter Auftrag, der also stillschweigend erteilt wird, sich aber aus den Umständen ergibt, bedeutet ebenfalls eine unzweifelhafte Bevollmächtigung bzw. einen unzweifelhaften Auftrag zur Selbstanzeigenerstattung. Ein Auftrag kann auch mündlich erteilt werden<sup>3</sup>. Daher kann auch ein Auftrag zur Selbstanzeige stillschweigend (konkludent) erteilt werden. Gleiches gilt bezüglich einer entsprechenden Bevollmächtigung.

Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass eine ausdrückliche Bevollmächtigung oder ein ausdrücklicher Auftrag nicht erforderlich sind. Erst Recht ist eine Schriftformerfordernis für den Auftrag bzw. die Bevollmächtigung nicht gegeben.

Für einen Berater, der eine Selbstanzeige für seine Mandanten anfertigen soll, empfiehlt es sich stets, sich eine schriftliche Vollmacht oder einen schriftlichen Auftrag erteilen zu lassen. Hierbei ist es nicht erforderlich, dass der Auftrag zur Selbstanzeigenerstattung oder die Vollmacht zur Selbstanzeigenerstattung auf der Vollmacht enthalten ist, die dem Finanzamt zusammen mit der Selbstanzeige übersandt wird oder ggf. nachgereicht wird. Denn zunächst ist insoweit festzuhalten, dass Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte nach Abschnitt 80 Abs. 1 S. 2 AEAO die Vollmacht für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe vermutet wird. Legt also ein Anwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer usw. eine Selbstanzeige für einen Mandanten vor, ist von einer

<sup>1</sup> BGH, Urteil vom 24.10.1984, - III StR 315/84 -, wistra 1985, 74, 75; Lohmeyer, Erstattung einer Selbstanzeige durch Bevollmächtigte, INF 1978, 11; Mösbauer, Straffreiheit trotz Steuerhinterziehung, DSStZ 1985, 325, 326.

<sup>2</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Ergänzungslieferung, Stand: November 2001, § 371 RN 40.

<sup>3</sup> BGH, Urteil vom 24.10.1984, - III StR 315/84 -, wistra 1985, 74, 75.

entsprechenden Bevollmächtigung auszugehen. Wenn es aber einer Vollmachtsvorlage in diesen Fällen nicht bedarf, so muss auch auf der Vollmacht des Beraters nicht ausdrücklich aufgeführt sein, dass dieser zur Erstattung einer Selbstanzeige bevollmächtigt oder beauftragt ist. Erstattet aber eine andere Person, die nicht zu dem Personenkreis der steuerberatenden Berufe gehört, eine Selbstanzeige kann zwar die Finanzbehörde den schriftlichen Nachweis einer Vollmacht verlangen bzw. soll sie ihn sogar nach Abschnitt 80 Abs. 1 S. 1 AEAO verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen. Solange aber keine begründeten Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen, ist es eine Ermessensfrage, ob sie von einem Dritten, der nicht zu den steuerberatenden Berufen gehört, eine Vollmacht zur Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten anfordert. Da aber nach dem Vorgesagten eine ausdrückliche Bevollmächtigung zu einer Selbstanzeige nicht erforderlich ist, sich vielmehr eine Bevollmächtigung oder ein entsprechender Auftrag aus den Umständen ergeben kann (nämlich konkludent) oder auch ein solcher Auftrag oder Bevollmächtigung mündlich erteilt worden sein kann, ist die Vorlage einer Vollmacht des Inhalts, dass die Vollmacht auch zur Erstattung einer Selbstanzeige berechtigt, keine Wirksamkeitsvoraussetzung oder ein sonstiges formales Erfordernis, das zu beachten wäre.

Folglich muss nicht ausdrücklich auf dem Auftrag oder der Vollmacht vermerkt sein, dass die Vollmacht oder der Auftrag zum Zwecke der Fertigung einer Selbstanzeige erteilt wird. Insoweit genügt es auch, wenn die Bevollmächtigung wegen „steuerlichen Angelegenheiten“ erfolgt.

#### Beratungshinweis:

Befürchtet der Berater möglicherweise in Regreß genommen zu werden, weil der Mandant im Nachhinein behaupten könnte, keinen Auftrag zur Erstattung einer Selbstanzeige gegeben zu haben, sondern lediglich ein Beratungsgespräch über eine mögliche Selbstanzeige beabsichtigt war und er sich über die Frage der Erstattung der Selbstanzeige erst noch klar werden wollte, kann es sich empfehlen, dem Mandanten die Selbstanzeige im Entwurf vorzulegen und ihn um Freigabe zu ersuchen. Dies sollte aber zeitnah geschehen, also möglichst noch am selben Tag oder am besten zum Ende des Beratungsgesprächs, um den Mandanten nicht der Gefahr auszusetzen, dass einer der die Straffreiheit ausschließenden Tatbestände des § 371 Abs. 2

AO eintritt. Eine weitere Möglichkeit der Absicherung für den Berater besteht darin die während des Beratungsgesprächs ermittelten Schätzwerte zusammen mit einem handschriftlich fixierten Auftrag zur Erstattung der Selbstanzeige vom Mandanten unterzeichnen zu lassen. Dieses Schriftstück wird dann zu Beweis Zwecken in der Handakte des Beraters aufbewahrt. Eine Beifügung eines solchen Aktenvermerks bei der Selbstanzeige ist nicht erforderlich und erst Recht hängt hiervon nicht die Wirksamkeit einer derartigen Selbstanzeige für den Mandanten ab.

#### IV. Nachträgliche Genehmigung der Selbstanzeige unwirksam?

Eine Selbstanzeige nach den Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag, §§ 677 ff. BGB soll nicht zulässig sein.

Eine nachträgliche Genehmigung einer Selbstanzeige soll nach Auffassung von *Kohlmann* nicht wirksam sein<sup>4</sup>. Dem ist nicht zu folgen. Denn im Falle einer vorübergehenden geistigen oder seelischen Störung, im Falle einer schweren Erkrankung, die ggf. zu Behandlungen oder Operationen im Ausland führt, im Falle schwerer depressiver Beeinträchtigungen usw. würde ein solcher Steuerpflichtiger, der insoweit seiner Handlungsmöglichkeiten beraubt ist, ggf. vorübergehend nicht geschäftsfähig ist, keine Selbstanzeige in seinen eigenen Angelegenheiten erstatten können. Solange für diesen Steuerpflichtigen kein Betreuer bestellt ist, könnte er keine wirksame Selbstanzeige erstatten.

##### Beispiel 1:

Der mittlerweile 52jährige Steuerpflichtige S. hat 1992 einen Großteil seines Wertpapiervermögens bzw. Bargeldvermögens nach Luxemburg verbracht. Erträge und Salden des Luxemburger Kontos erklärt er in seinen Steuererklärungen nicht. 1999 wird durch einen tragischen Verkehrsunfall seine 37jährige Ehefrau ihm entrissen. Sein Leben macht für ihn ab diesem Zeitpunkt keinen Sinn mehr – er stürzt in tiefste Depressionen. Ende 1999 wird seine Hausbank durchsucht und ein Teil seines Kapitaltransfers nach Luxemburg entdeckt. In Absprache mit der Steuerfahndungsdienststelle

<sup>4</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Ergänzungslieferung, Stand: November 2001, § 371 RN 42 m.w.N..

schreibt seine Hausbank sämtliche aufgefallenen Bankkunden an und empfiehlt diesen, zur Klärung ihrer steuerlichen Belange sich mit ihrem Steuerberater oder anderen Fachleuten bezüglich einer möglichen Selbstanzeige in Verbindung zu setzen. Der Steuerpflichtige S. registriert in seinen Depressionen weder das Schreiben noch die Entdeckungsfahr. Die Mutter M. des Steuerpflichtigen S. erkennt, dass es Sinn macht, eine Selbstanzeige für S. zu erstatten und versucht, dies mit ihm zu besprechen. Aufgrund seiner tiefen Depressionen versteht S. die Zusammenhänge weder sachlich noch rechtlich. Die Mutter M. erstattet ohne Auftrag und ohne Vollmacht für ihren Sohn S. rechtzeitig eine wirksame Selbstanzeige. Daraufhin leitet standardmäßig die zuständige BuStra ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung gegen den Steuerpflichtigen S. ein<sup>5</sup>.

Lösungsvorschlag:

Es gibt viele Gründe, weswegen ein Steuerpflichtiger eine Selbstanzeige nicht abgeben kann. Solche Fälle sind beispielsweise bei vorübergehenden Erkrankungen oder vorübergehenden geistigen oder seelischen Störungen gegeben. Auch bei einem endgültigen Verlust der Zurechnungsfähigkeit (dauerhaftes Koma, schwerwiegende Hirnschädigung, altersbedingte geistige Erkrankung etc.) bzw. in der Zeit zwischen Verlust der Handlungsmöglichkeit bzw. der Geschäftsfähigkeit und bis zur Bestellung eines Betreuers, der die Vermögenssorge übernimmt, muss eine Selbstanzeige möglich sein. In diesen Fällen ist eine nachträgliche Genehmigung etwa des Betreuers oder eine nachträgliche Genehmigung des Steuerpflichtigen selbst nach Genesung zuzulassen. Daher ist im vorliegenden Fall die Selbstanzeige wirksam erstattet.

Alternativer Lösungsvorschlag:

Nach den Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag ist die Selbstanzeige durch die Mutter M. vorliegend als wirksam anzusehen. Denn sie hat nach den Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag nach dem mutmaßlichen Willen ihres Sohnes gehandelt, wenn dieser handlungsfähig bzw. geschäftsfähig gewesen wäre, § 677 BGB.

---

<sup>5</sup> Zur Rechtswidrigkeit standardmäßiger Einleitungsverfügung: Burkhard, Strafrechtliches Ermittlungsverfahren trotz Selbstanzeige?, PStR 2001, 46.

Daher ist eine nachträgliche Genehmigung einer Selbstanzeige möglich, ebenso wie eine Selbstanzeige nach den Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag grundsätzlich möglich ist.

Im Laufe der Zeit bessert sich der Gesundheitszustand des S. Mitte 2002 kann er erstmals wieder eine Beschäftigung aufnehmen und ein halbwegs normales Leben führen. Im August 2002 behauptet die BuStra, es läge keine strafbefreiende wirksame Selbstanzeige vor, da aufgrund des Krankheitszustands des Steuerpflichtigen S. eine evtl. erteilte Vollmacht oder ein evtl. Auftrag an die Mutter M. nichtig gewesen sein dürfte. Der Sohn S. genehmigt daraufhin die Selbstanzeige seiner Mutter M. für ihn nachträglich.

Für die Bevollmächtigung ist zwar eine besondere Vollmacht, aber keine Schriftform erforderlich<sup>6</sup>. Ein Auftrag kann auch mündlich erteilt werden.

## V. Begrifflichkeit

Hinsichtlich der Begrifflichkeit stellt sich die Frage, ob im vorgenannten Fall die Bezeichnung „Drittanzeige“ klar genug ist oder ob eine Verwechslungsgefahr mit einer Strafanzeige durch einen Dritten begrifflich besteht. Klarer wäre es wohl insoweit von einer „strafbefreienden Drittanzeige“ oder von einer „Selbstanzeige durch Dritte“ oder besser noch von einer „strafbefreienden Drittselbstanzeige“<sup>7</sup> zu sprechen.

## VI. Verdeckte Stellvertretung zulässig

Nach überwiegender Meinung ist auch eine verdeckte Stellvertretung möglich<sup>8</sup>. Dies bedeutet, dass es für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nicht

---

<sup>6</sup> Joecks in Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, Kommentar, 5. Auflage, § 371 RN 81; Senge in Erbs/Kohlhaas, § 371 RN 7.

<sup>7</sup> Jarke, *wistra* 1999, 286 zur strafbefreienden Drittanzeige nach § 371 Abs. 4 AO bei vorsätzlich falscher Steuererklärung.

<sup>8</sup> Bay. ObLG, Urteil vom 07.10.1953, - I St 41/53 -, *NJW* 1954, 244 f. = *BB* 1954, 152 = *ZfZ* 1954, 124; Bay. ObLG, Urteil vom 27.04.1972 – Rreg 4 St 26/72, *DStZ/B* 1972, 287 f.; Firmhaber, *Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht*, Diss. 1962, S. 85; Engelhardt in *HHSp.*, *Loseblattsammlung*, Stand 166. Erg.Lief. Okt. 2000 § 371 RN 86; ab Erg.Lief. 167, Nov. 2000: Rüping, § 371 RN 86; Gast de Haan in Klein, *AO-Kommentar*, 7. Auflage, § 371 RN 63; Scheurmann-Kettner in Koch/Scholtz, 5. Auflage, § 371 RN 8; Theil, *Probleme beim Umgang mit der Selbstanzeige in der Praxis*, *BB* 1983, 1274, 1276.

erforderlich ist, dass der Beauftragte nach außen hin zu erkennen gibt, dass er für einen anderen, nämlich den Täter oder Teilnehmer die Berichtigungserklärung abgibt oder mit abgibt (sog. verdeckte Stellvertretung).

Praxishinweis:

Ist ein Berater (Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer etc.) mit der Erstellung einer Selbstanzeige für einen oder mehrere Mandanten beauftragt, so empfiehlt es sich grundsätzlich nicht, von dem Mittel der sog. verdeckten Stellvertretung Gebrauch zu machen. Der Berater wird zur Absicherung seines bzw. seiner Mandanten stets darauf achten, dass er alle Personen, die von dem Schutzzweck der Selbstanzeige mitbetroffen sein sollen, ausdrücklich mit benennt. So wird der Berater im Zweifelsfall den Ehegatten, Kinder, nahe Angehörige, Geschäftspartner, Freunde, kurz alle Teilnehmer der Steuerhinterziehung, soweit diese geschützt werden sollen in die Selbstanzeige einbeziehen.

Ob die in der Selbstanzeige genannten Personen tatsächlich Täter oder Teilnehmer der zur Anzeige gebrachten Steuerhinterziehung waren, ist für das weitere Verfahren unerheblich. Hier sollte der größtmögliche Schutz aller möglicherweise Beteiligten an erster Stelle stehen, da eventuelle Tat- oder Teilnahmehandlungen zum Zeitpunkt des Beratungsgesprächs in manchen Fällen nicht absehbar sind. Der Mandant sollte allen betroffenen Personen von der geplanten Selbstanzeige berichten, besser noch alle betroffenen oder eventuell betroffenen Personen zum Beratungsgespräch hinzubitten, damit der Berater sich von allen Vollmacht und Auftrag erteilen lassen kann, weil nur so eine koordinierte Selbstanzeige für alle betroffenen und eventuell zu schützenden Personen gleichzeitig abgegeben werden kann.

Ist im Einzelfall ein mit einzubeziehender Selbstanzeigewilliger verhindert, an einem derartigen Besprechungstermin zu erscheinen, etwa weil er im Krankenhaus liegt oder urlaubsabwesend ist und seinen Auftrag bzw. seine Vollmacht zur Erstattung der Selbstanzeige auch für ihn nicht dem Berater (per Fax) rechtzeitig übermitteln kann, so genügt natürlich auch, dass der verhinderte Dritte den Auftrag fermündlich dem Steuerberater erteilt. Insoweit bietet es sich für den Steuerberater zu Beweis Zwecken an, hier Zeugen bei diesem Telefonat mit hinzuzuziehen und hierüber eine Aktennotiz zu fertigen.

Entscheidend ist bei der sog. verdeckten Stellvertretung im Rahmen der Selbstanzeigeerstattung, dass der Täter tatsächlich hinter der Selbstanzeige steht<sup>9</sup>.

Beispiel (nach Bay. ObLG, Urteil vom 07.10.1953 – REVREG 1 St 41/53, NJW 1954, 244 f.):

V gab zu einer von ihm und dem Angeklagten begangenen Hinterziehung der Grunderwerbsteuer unter anderem folgende Erklärung ab:

„Am 22.03.1950 habe ich von dem Angeklagten das Anwesen Stock 7 gekauft. Nach längeren Verhandlungen einigten wir uns deshalb auf einen Preis von 17.000,00 DM. Ich ließ mich aber von dem Angeklagten überreden, höchstens mit 12.000,00 DM zu verbriefen. Ich erstatte hiermit Selbstanzeige und bitte um Straffreiheit.“

V zahlte die geforderten Steuern sofort nach ihrer Festsetzung.

Obwohl V gegenüber der Finanzbehörde nicht zu erkennen gegeben hatte, dass er die Selbstanzeige auch im Namen des Angeklagten erstattet hatte, erkannte sie das Bay. ObLG auch in Bezug auf dessen Person als wirksam an, da V sie auch im „ausdrücklichen Auftrag“ des Angeklagten abgegeben hatte.

Praxishinweis:

Im Einzelfall ist daher, auch wenn in der Selbstanzeige ein Dritter nicht ausdrücklich mit benannt ist, zu prüfen, ob nicht ein entsprechender Auftrag zuvor von dem Dritten erteilt war und die Selbstanzeige mit für ihn abgegeben werden sollte. Bei Selbstanzeigen durch Berater wird man zwar vermuten können, dass diese sorgfältig arbeiten und bei entsprechendem Fachwissen sorgsam den Mandanten fragen, ob und welche Dritten in der Selbstanzeige mit aufgenommen werden sollen und diese dann namentlich mitbenennt. Sicher kann man dies jedoch auch bei einer Selbstanzeige durch einen Fachmann nicht annehmen. Denn dieser kann auch bewußt eine verdeckte

---

<sup>9</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Ergänzungslieferung, Stand: November 2001, § 371 RN 41.

Selbstanzeige für Dritte formulieren oder es können Formulierungsfehler erfolgen, und ein Dritter, der in den Schutzbereich der Selbstanzeige einbezogen werden soll, wurde trotz entsprechenden Auftrages versehentlich nicht ausdrücklich aufgenommen, so dass dann auch Selbstanzeigen von fachlich versierten Beratern entsprechend ausgelegt werden müssen.

Einen Hinweis auf Dritte, die namentlich noch nicht benannt werden sollen oder können, kann etwa dergestalt aussehen, dass der Berater in der Selbstanzeige formuliert, für wen die Selbstanzeige geltend soll und darüber hinaus noch mitteilt, dass die Selbstanzeige auch für die gilt, die Teilnehmer der Tat waren oder für alle die, die es angeht.

Allerdings ist es im Hinblick auf die Fristsetzung gemäß § 371 Abs. 3 AO erforderlich, dass die Person des Vertretenen innerhalb der in verdeckter Stellvertretung abgegebenen Selbstanzeige dem Finanzamt bekannt wird<sup>10</sup>. Das wird namentlich bei Selbstanzeigen eines Mittäters oder Teilnehmers mit begünstigender Wirkung auch zugunsten anderer Beteiligter relevant.

Die Selbstanzeige hat jedoch nur insoweit strafbefreiende Wirkung, als gegen die jeweils in der Selbstanzeige ausdrücklich oder stillschweigend miterfaßten Personen im Einzelfall noch kein Sperrwirkungstatbestand nach § 371 Abs. 2 AO vorliegt. Es hilft also nicht, wenn beispielsweise gegen einen Teilnehmer einer Steuerhinterziehung bereits ein Sperrwirkungstatbestand nach § 371 Abs. 2 AO vorliegt, für die anderen Teilnehmer noch rasch eine Selbstanzeige zu erstatten und hier den Dritten, für den schon der Sperrwirkungstatbestand eingegriffen hat, mit in die Selbstanzeige einzubeziehen. Damit erlangt der Dritte, der vom Sperrwirkungstatbestand erfasst ist, im Nachhinein keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr. Anders formuliert: Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 AO kann also nicht nachträglich dadurch ausgehebelt werden, dass über einen Teilnehmer eine Selbstanzeige erstattet wird und in dieser Selbstanzeige der Dritte, der vom Sperrwirkungstatbestand bereits erfasst ist, in die Selbstanzeige miteinbezogen wird.

Die Ansicht, die in besonderen Konfliktlagen (z. B. Zusammenveranlagung von Ehegatten) über eine direkte bzw. analoge Anwendung des § 371 Abs. 4 AO

---

<sup>10</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Ergänzungslieferung, Stand: November 2001, § 371 RN 41; Kühn/Hofmann, 17. Auflage, § 371 Anm. 6; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 83 unter Verweis auf BGH, Beschluß vom 21.06.1994 – 5 StR 105/94 – n. V. -.

eine auftragslose Drittanzeige strafbefreiende Wirkung gegenüber Mitbetroffenen (z. B. Ehegatten) beimisst<sup>11</sup>, stimmt Kohlmann wegen des begrenzten Anwendungsbereichs des § 371 Abs. 4 AO nicht zu<sup>12</sup>. Letztendlich ist hier nicht auf die besondere Konfliktlage abzustellen, sondern die Selbstanzeige mit ihrem Erklärungsinhalt sinngemäß auszulegen. Hier wird beispielsweise, wenn der Ehemann bislang die steuerlichen Dinge alleine geregelt hat und seine Ehefrau nur alles bloß im Rahmen der Zusammenveranlagung mit unterzeichnet hat, bei einer sinnvollen Auslegung seiner Selbstanzeige davon auszugehen sein, dass seine Ehefrau zumindest rein vorsorglich auch von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige mit umfasst sein soll, selbst wenn er dies nicht ausdrücklich in der Selbstanzeige so formuliert, wobei es sowieso keine Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht des bloß mit unterzeichnenden Ehegatten gibt<sup>13</sup>.

In diesem Sinne hat der BGH wohl auch mit Urteil vom 24.10.1984 eine Selbstanzeige eines Gesellschafters auch dahingehend ausgelegt, dass sie eine verdeckte Selbstanzeige zugunsten der anderen Gesellschafter war, unabhängig davon, ob dieser Mitgesellschafter, Mittäter oder Gehilfe der Tat war<sup>14</sup>:

Beispiel 2 nachgebildet nach BGH, Urteil vom 24.10.1984, - 3 StR 315/84 -, wistra 1985, 74, 75 = StRK 1977, § 317 R. 10 = HFR 1985, 338 = StV 1985, 107:

Z und K waren Gesellschafter einer GmbH (Geschäftsführer war Z). Sie beabsichtigten die Gründung einer neuen GmbH (D). Nach Absprache zwischen Z und K sollten beide Gesellschafter und K Geschäftsführer dieses neuen Unternehmens werden. Ohne Gründungsvertrag wurde die Gesellschaft im Rechtsverkehr tätig. Z beauftragte K, die Steuerfragen der D zu bearbeiten. K führte die Geschäfte aufgrund der Absprache mit Z weitgehend allein. Nachdem er 1978 von Z aufgefordert war, „seinen Kram“, nämlich die steuerlichen Angelegenheiten der D, „in Ordnung zu bringen“, erstattete K am 29.05.1980 Selbstanzeige.

<sup>11</sup> So Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 85, 228 ff.; Engelhardt in HHSp., § 371 RN 88.

<sup>12</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Ergänzungslieferung, Stand: November 2001 § 371 RN 44, 264 f.

<sup>13</sup> Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829; ders., Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung, StB 2001, 47; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 62.

<sup>14</sup> BGH, Urteil vom 24.10.1984, - 3 StR 315/84 -, wistra 1985, 74, 75.

Nach Ansicht des BGH konnte die Selbstanzeige des K auch dem Z zugute kommen, weil sie im Interesse der Gesellschaft lag. Der BGH entschied insoweit wie folgt wörtlich:

„Die damit möglicherweise rechtzeitige, nämlich Vorkonkretisierung des Tatverdachts, zur zuständigen Behörde gelangte Selbstanzeige des Angeklagten K kann auch zur Straflosigkeit des Angeklagten Z führen. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob dieser Mittäter dieser Steuerhinterziehung war, wovon das Landgericht ausgeht, oder nur Gehilfe. Denn für beide Fälle kann die Selbstanzeige des Mitangeklagten auch für ihn wirken. Grundsätzlich kommen die Vorteile einer Selbstanzeige zwar nur demjenigen zugute, der die Anzeige erstattet (vgl. Bilsdorfer, wistra 1984, 93, 94; Theil, BB 1983, 1274, 1275). Die Selbstanzeige braucht aber nicht eigenhändig vollzogen zu werden. Sie kann vielmehr durch Bevollmächtigte (BGHSt. 3, 373) oder durch gesetzliche oder satzungsmäßige Vertreter erstattet werden (Kühn/Kutter/Hofmann, a. a. O., Anm. 6). Ob sie auch wirksam durch Personen erfolgen kann, deren Handeln nach den Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag dem mutmaßlichen Willen des Täters entspricht (so Kühn/Kutter/Hofmann, a. a. O.), ist streitig (vgl. Theil, BB 1983, 1274, 1276 bei Fußnote 23). Auf die Beantwortung dieser Streitfrage kommt es nach den Feststellungen nicht an. Nach diesen war der Angeklagte K von dem Mitangeklagten Z beauftragt, die Steuerfragen der Gesellschaft T zu bearbeiten. Selbst wenn es sich bei diesem Unternehmen um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt, deren Geschäfte von beiden Gesellschaftern geführt werden – die Befugnis zur Geschäftsführung also nicht mit den Folgen des § 714 BGB auf den Angeklagten K übertragen worden ist, wie der Verteidiger des Angeklagten Z meint – führte der Angeklagte K die Gesellschaft nach interner Absprache mit dem Angeklagten Z „weitgehend“ und war von letzterem, wie der unwiderlegten Einlassung dieses Angeklagten zu entnehmen ist, bereits im Jahr 1978 aufgefordert worden, „seinen Kram“ – nämlich die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft D – „in Ordnung zu bringen“. Es liegt deshalb nahe, dass der Angeklagte K diese im Interesse der Gesellschaft liegenden Aufforderung mit der Meldung hinterzogener Lohnsteuer nachgekommen ist. Bei solcher Sachlage dient die Anzeige der Gesellschaft und damit beiden Gesellschaftern ....“.

Die Entscheidung zeigt, dass es hier nicht um besondere Konfliktsituationen oder um ein Näheverhältnis etwa wie zwischen Ehegatten oder Verwandten

oder unter Gesellschaftern geht, sondern dass die Selbstanzeige auszulegen ist bzw. nach der Ursache der Selbstanzeige geforscht werden muss und, sobald so etwas wie eine ausdrückliche oder stillschweigende Bevollmächtigung oder ein ausdrücklicher oder stillschweigender Auftrag zur gemeinsamen Erstattung einer Selbstanzeige vorliegt, dann von einer konkludenten Selbstanzeige für den insoweit Auftrag erteilenden Dritten ausgegangen werden muss.

Insoweit ist es zulässig, auch die Selbstanzeige etwa für die Gesellschafter oder alle Geschäftsführer oder Vorstände oder Aufsichtsratsmitglieder abzugeben. Die entsprechende Vollmacht kann dann im Einzelfall darin liegen, dass etwa ein Beschluss dieser verschiedenen Organe zur Erstattung einer Selbstanzeige zur Berichtigung der steuerlichen Erklärungen oder ähnliches mehr vorliegt.

Haben nun beide Gesellschafter, beispielsweise im vorgenannten Fall 2 Steuern hinterzogen, so wirkt die Selbstanzeige, wenn sie nur einer stellt und er vom anderen stillschweigend oder ausdrücklich zur Erstattung der Selbstanzeige aufgefordert oder beauftragt wurde, für diesen mit. Fehlt es an einer solchen (konkludenten oder ausdrücklichen) Bevollmächtigung oder Beauftragung, wirkt die Selbstanzeige nicht für den Dritten mit. Natürlich ist es auch möglich, ganz bewusst Dritte von der Selbstanzeige auszunehmen, indem etwa formuliert wird, dass die Selbstanzeige nicht für bestimmte Personen wirkt.

#### Beratungshinweis:

Zu empfehlen ist stets, den Mandanten auf die Möglichkeit der Einbeziehung von Dritten hinzuweisen. Gerade bei Geschäftsfreunden, nahen Angehörigen, eng zusammenarbeitenden Kollegen, Gesellschaftern oder Geschäftsführern drängt sich die Frage auf, ob die Selbstanzeige für die entsprechenden Personen mitwirken soll oder nicht. Dem Steuerpflichtigen muss hierbei erklärt werden, dass die Selbstanzeige, wenn sie nicht für diese Personen mitwirken soll, dann quasi zur Strafanzeige gegen diese Personen wird, wenn sich aus dem Sachvortrag die Selbstanzeige einer Straftat bzw. ein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht gegen die betreffenden Personen ergibt.

Ist gegen einzelne dieser Personen bereits der Sperrwirkungstatbestand nach § 371 Abs. 2 AO eingetreten, so kann nachträglich die Selbstanzeige (gleichgültig, ob eine insoweit konkludente oder ausdrückliche Bevollmächtigung oder Beauftragung vorliegt – nicht mehr nachträglich den Sperrwirkungstatbestand bezüglich dieser einen Person überwinden und ihm Straffreiheit gewähren. Bezüglich der anderen Mitgesellschafter bzw. neutraler formuliert bezüglich der anderen Teilnehmer der Tat wirkt die Selbstanzeige strafbefreiend, solange in ihrer jeweiligen Person noch kein Sperrwirkungstatbestand eingetreten ist. Von Interesse in diesem Zusammenhang ist folgender Fall:

Fall 3 (nachgebildet nach AG Kassel, Urteil vom 13.12.00, - 561/503 Js 12195/00 272 Cs):

Der Ehemann ist selbständig. Seine Ehefrau ist Hausfrau. Die Ehefrau hat ein Ferienhaus erworben. Der Angeklagte und seine Ehefrau werden bei der Einkommensteuer zusammen veranlagt, § 26 b EStG. Bei der Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr, in dem der Erwerb des Ferienhauses erfolgte, erklärten der Angeklagte und seine Ehefrau eine Anlage V „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ in der geringfügige Einkünfte aus bebautem Grundstück für das Ferienhaus erklärt wurden und Werbungskosten in beträchtlicher Höhe geltend gemacht wurden. Insgesamt ergab sich aus der Vermietung und Verpachtung dieses Ferienhauses ein Verlust von knapp 28.000,00 DM.

Das Finanzamt veranlagte zunächst antragsgemäß und forderte später die Steuerpflichtigen auf, einen Nachweis der Fremdvermietung der Ferienwohnung zu führen. Der Angeklagte übersandte daraufhin einen Mietvertrag, der zwischen seiner Ehefrau als Vermieterin und den Eheleuten XY als Mieter geschlossen worden war. In Wahrheit wurde jedoch das Ferienhaus ausschließlich durch den Angeklagten und dessen Ehefrau alleine genutzt. Der Mietvertrag, den die Ehefrau mitunterschrieben hatte, war getürkt. Das Mietverhältnis bestand nicht. Gegen den selbständigen Steuerpflichtigen wurde später eine Prüfungsanordnung erlassen, nicht jedoch gegen seine Ehefrau. Rechtsgrundlage war § 193 Abs. 1 AO. Geprüft wurden Einkommensteuer und Umsatzsteuer. Nachdem mit der Prüfung begonnen worden war und damit ein Sperrwirkungstatbestand nach § 371

Abs. 2 Nr. 1 a AO vorlag, erstattete die Ehefrau hinsichtlich ihrer unrichtigen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Selbstanzeige. Andere Einkünfte hatte die Ehefrau nicht außer den aus der vermeintlichen Vermietung und Verpachtung des Ferienhauses.

Das Amtsgericht Kassel sah wegen der wirtschaftlichen Verklammerung und der eingetretenen Sperrwirkung aufgrund der begonnenen Prüfung keine strafbefreiende (stillschweigende) Selbstanzeige zugunsten des Ehemannes.

Diese Entscheidung des AG Kassel, die das OLG Frankfurt am Main in der Revision gehalten hat<sup>15</sup>, überzeugt nicht. Denn die Ehefrau hatte alleine negative Einkünfte erklärt. Jeder Ehegatte ist für die Richtigkeit der Erklärung seiner eigenen Einkünfte verantwortlich. Der Ehemann ist also nicht dafür verantwortlich, wenn seine Ehefrau ihre Einkünfte nicht oder nicht vollständig oder nicht korrekt erklärt. Die Ehefrau selbst, die keinerlei eigene positive Einkünfte hatte, konnte so mit der falschen Erklärung von negativen Einkünften ihre eigene Steuerschuld, wäre sie getrennt veranlagt worden, nicht reduzieren. Es hätte gegen sie ein Nullbescheid, gegebenenfalls verbunden mit einer entsprechenden Verlustfestsetzung ergehen müssen. Eine Reduzierung ihres Steuerverlusts wäre jedoch nicht erfolgt, da sie insoweit, gleichgültig ob sie Steuererklärungen abgegeben hätte oder nicht, keine Steuern zu zahlen gehabt hätte. Nur weil vorliegend eine Zusammenveranlagung beantragt wurde und steuertechnisch die negativen Einkünfte der Ehefrau mit den positiven Einkünften des Ehemannes zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte verrechnet wurden, wirkten sich der geltend gemachte Verlust aus der Vermietung und der Verpachtung der Ferienwohnung steuerlich aus. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Erklärung des Ehemannes bezüglich seiner eigenen Einkünfte zutreffend war. Insoweit kam es vorliegend nicht auf die Frage an, ob die Selbstanzeige der Ehefrau auch stillschweigend eine Berichtigungserklärung für den Ehemann darstellte. Vielmehr hätte festgestellt werden müssen, dass die Erklärungen des Ehemannes zutreffend war und insoweit bei ihm keine eigene Steuerhinterziehung vorlag. Zu Unrecht verurteilte das AG Kassel daher den Ehemann. Zu Unrecht bestätigte das OLG Frankfurt am Main die an sich zutreffende Steuererklärung des Ehemannes tatbestandsmäßig als Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO. Beide Gerichte haben insoweit

---

<sup>15</sup> OLG Frankfurt am Main, Beschluß vom 24.04.01, - 2 Ss 75/01 in der Sache AG Kassel: 561/503 Js 12195/00 272 Cs.

verkannt, dass eine Reduzierung der Steuerlast vom Ehemann nur durch die rechnerische technische Addition des Erklärungsinhaltes der Ehefrau mit dem Erklärungsinhalt des Ehemannes eine Reduzierung der Steuerlast begründete, wobei für die Ehefrau kein Sperrwirkungstatbestand vorlag und diese eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben konnte, worauf es mangels Verkürzungserfolges vorliegend nicht ankam, der Ehemann jedoch seinerseits eine korrekte Steuererklärung bezüglich seines Teils abgegeben hatte und insoweit tatbestandsmäßig eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO nicht vorlag.

## **VII. Zusammenfassung:**

Ausgangspunkt der Betrachtung war die Frage, ob der steuerliche Berater für die Erstattung einer Selbstanzeige eine ausdrückliche Vollmacht benötigt oder ob die Selbstanzeige eine höchstpersönliche Willenserklärung ist, die der Steuerpflichtige nur selbst abgeben kann. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Selbstanzeige keine höchst persönliche Willenserklärung ist, wie es der dem Urteil des AG Kassel vom 13.12.00 nachgebildete Beispielsfall 3 deutlich aufzeigt. Die Selbstanzeige kann stillschweigend auch Dritte umfassen, so dass für diese Straffreiheit bzgl. der Steuerhinterziehung eintritt.

Im Einzelfall ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob eine wirksame, strafbefreiende Selbstanzeige vorliegt und wer hiervon umfasst ist. Gerade die falsche Entscheidung des AG Kassel und die Bestätigung dieser Entscheidung durch den Beschluss des OLG Frankfurt im Rahmen des Revisionsverfahrens zeigt, wie schwierig das Selbstanzeigethema zu durchdringen ist. Gerade bei der Selbstanzeige durch Dritte ist durch Berater (Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer usw.) besondere Sorgfalt und besondere Vorsicht geboten. Auch dann, wenn nicht auf den ersten Blick erkennbar ist, dass Dritte von einer Selbstanzeige miterfasst werden, ist besonders sorgfältig zu überprüfen, ob nicht dennoch vor Erstattung der Selbstanzeige ein entsprechender Auftrag des Dritten an den Selbstanzeigersteller vorlag, und dieser den Dritten im Rahmen der Selbstanzeige mit schützen wollte (sog. verdeckte Stellvertretung).