

# Brücke in die Straffreiheit

Zur Rechtfertigung der Selbstanzeige (§ 371 AO) im Steuerstrafrecht

Thomas Kienle\*

*Im Lichte aktueller Reformvorhaben gibt die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige nach wie vor Anlass zur Diskussion. Zunehmend wird deren Abschaffung gefordert. Doch ist der Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch tatsächlich ein nicht zu rechtfertigendes Privileg für Steuerstraftäter?*

## I. Die Selbstanzeige in der Diskussion – Abschaffen oder Beibehalten?

Die Selbstanzeige hat Konjunktur. Im ersten Quartal 2014 sind bei den deutschen Finanzbehörden rund 13.500 Selbstanzeigen eingegangen, dreimal so viele wie im Vorjahresquartal.<sup>1</sup> Dieses Rechtsinstitut ist aber keine deutsche Besonderheit, vielmehr finden sich entsprechende Regelungen unterschiedlicher Ausgestaltung auch in einer Vielzahl anderer Länder,<sup>2</sup> so beispielsweise in den Nachbarländern Österreich (§ 29 FinStrG) und Schweiz (Art. 175 DBG, Art. 56, 57b StHG).

In Deutschland hat der Gesetzgeber zuletzt durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz<sup>3</sup> erhebliche Einschränkungen bei der Selbstanzeige vorgenommen. Dem war eine lebhafte parlamentarische Diskussion vorangegangen,<sup>4</sup> hatte doch die SPD-Fraktion noch im April 2010 einen Gesetzentwurf zur Abschaffung der Selbstanzeige vorgelegt.<sup>5</sup> Es verwundert daher nicht, wenn diese Forderung durch die Fraktion DIE LINKE jüngst wieder aufgegriffen wurde.<sup>6</sup> Auch in der Literatur wird die Abschaffung der Selbstanzeige als notwendiger Schritt hin zu mehr Transparenz und Offenheit im Steuerrecht erachtet,<sup>7</sup> um dem zunehmend erschütterten Rechtsempfinden des steuerehrlichen Bürgers Rechnung zu tragen.<sup>8</sup> Andere halten zumindest einen mittelfristigen Ausstieg aus der Selbstanzeige im Sinne einer „klaren Kante“ für überlegenswert<sup>9</sup> oder schreiben umgekehrt ein „Plädoyer“ für die Selbstanzeige.<sup>10</sup>

Aber was ist eigentlich der Zweck der Selbstanzeige? Ist dieses Rechtsinstitut wirklich eine Besonderheit, ein systematischer Fremdkörper im deutschen Strafrecht oder sprechen doch gute Gründe dafür, an der Regelung festzuhalten? Der Beitrag versucht, diesen Fragen nachzugehen (III.) und wirft zugleich einen kritischen Blick auf aktuelle Reformbestrebungen (IV.). Zuvor sollen die wesentlichen Voraussetzungen des § 371 AO sowie die mit der Neuregelung im Jahr 2011 verbundene Zielsetzung umrissen werden (II.).

## II. Inhalt und Zielsetzung der Neuregelung

Eine wirksame Selbstanzeige setzt gemäß § 371 Abs. 1 AO zunächst voraus, dass „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang“ unrichtige Angaben berichtet, unvollständige Angaben ergänzt und fehlende Angaben nachgeholt werden. Es bedarf daher einer vollständigen

\* Der Autor ist Studierender der Rechtswissenschaften an der LMU München.

1 Redaktion beck-aktuell v. 16.4.2014, becklink 1032099.

2 Eine Übersicht findet sich z.B. bei BT-Drs. 18/826, S. 3 ff.

3 Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung v. 28.4.2011 (BGBl. I 2011, S. 676).

4 Vgl. die Darstellung bei *Füllsack/Bürger*, BB 2011, 1239 und *Gehm*, ZRP 2010, 169; ausf. *Helml*, Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, 2013, S. 56 ff.

5 BT-Drs. 17/1411.

6 BT-Drs. 18/556; vgl. aber die ablehnende Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses v. 3.4.2014, BT-Drs. 18/1035.

7 *Weber-Grellet*, ZRP 2014, 82 (83).

8 *Wittig*, Jura 2014, 567 (578 f.).

9 *Füllsack/Bürger*, BB 2010, 2403 (2408).

10 *Burwitz*, NZG 2014, 494; *Wenzler*, AO-StB 2014, 127.

Berichtigungserklärung,<sup>11</sup> die in Bezug auf eine Steuerart alle strafrechtlich noch nicht verjährten Veranlagungszeiträume umfassen muss.<sup>12</sup> Als weitere Voraussetzung darf einerseits keine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 AO eingetreten sein und sind andererseits – sofern Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind – die zugunsten des an der Tat Beteiligten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist nachzuentrichten (Abs. 3).<sup>13</sup> Unerheblich sind dabei die der Selbstanzeige zugrunde liegenden Motive, da die Straffreiheit allein an objektive Voraussetzungen anknüpft und auf das subjektive Element der Freiwilligkeit grundsätzlich verzichtet.<sup>14</sup>

Mit der Neuregelung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde die Selbstanzeige nach § 371 AO nicht nur erheblich eingeschränkt, sondern auch hinsichtlich ihres Ziels neu ausgerichtet. Der Gesetzgeber reagierte zum einen auf die Rechtsprechungsänderung des BGH<sup>15</sup> zu § 371 AO a.F. und beseitigte die bis dato allgemein anerkannte Möglichkeit der Teilselbstanzeige.<sup>16</sup> Unwirksam sind nunmehr alle unvollständigen Selbstanzeigen.<sup>17</sup> Eine Ausnahme hiervon ist jedoch für sog. Bagatellabweichungen zu machen. Nur geringfügige Abweichungen sind nach wie vor unschädlich und führen nicht zur Unwirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige als solcher.<sup>18</sup>

Zum anderen wurden in § 371 Abs. 2 AO zwei neue Sperrgründe (Nr. 1 lit. a und Nr. 3 i.V.m. § 398a AO) eingefügt sowie die Reichweite sämtlicher Sperrgründe – mit Ausnahme von Nr. 3 – vergrößert. Die Sperrwirkung erfasst nunmehr alle noch nicht verjährten Steuerstraftaten der betroffenen Steuerart. Mit anderen Worten schlägt der für ein Jahr verwirklichte Sperrgrund auf alle unverjährten Steuerstraftaten in Bezug auf diese Steuerart durch. Folglich kommt Straffreiheit bezüglich dieser Steuerart für den Gesamtzeitraum nicht in Betracht.<sup>19</sup>

Mit diesen beiden grundlegenden Änderungen sollte verhindert werden, dass die Selbstanzeige als Teil einer „Hinterziehungsstrategie“ missbraucht wird. Bloßes Taktieren und Reue nach Stand der Ermittlungen sollte nicht

weiter belohnt werden.<sup>20</sup> Der Täter muss demnach vollständig und umfassend den Weg zurück in die Steuerehrlichkeit finden. Insofern beschreitet der Gesetzgeber einen Mittelweg zwischen Abschaffen und Beibehalten und trägt damit letztlich auch dem zunehmend verletzten Rechtsempfinden des steuerehrlichen Bürgers Rechnung. Fraglich bleibt, inwieweit sich dieses Ziel mit dem Sinn und Zweck der Regelung in Einklang bringen lässt.

### III. Zweck und Rechtfertigung der Selbstanzeige

Die Ansätze zur Begründung der Selbstanzeige sind vielfältig. Vorrangig wird versucht, Grund und Zweck des § 371 AO mittels steuer- und kriminalpolitischer Erwägungen sowie zunehmend auch mit strafrechtlichen Prinzipien zu erklären. Diese Gedanken sind um steuersystematische Aspekte zu erweitern. Bedeutung gewinnen diese Fragen bei der Auslegung verschiedener Merkmale des § 371 AO.<sup>21</sup>

#### 1. Steuerpolitische Zielrichtung: Der fiskalische Zweck

Im Ausgangspunkt verfolgt die Regelung des § 371 AO eine steuerpolitische Zielrichtung. Die Selbstanzeige ist ein Mittel der Steuerpolitik. Sie dient zunächst dem rein fiskalischen Zweck, die Erschließung bislang verheimlichter Steuerquellen zu ermöglichen (sog. Fiskaltheorie).<sup>22</sup> Dies wird in der Pflicht zur Nachentrichtung (§ 371 Abs. 3 AO) offenkundig.<sup>23</sup> Der Verzicht auf die an sich geltende Strafandrohung soll dem Steuerhinterzieher den notwendigen Anreiz zum Offenbaren wahrheitsgemäßer Angaben verschaffen.<sup>24</sup> Hierbei geht es nach zutreffender Ansicht<sup>25</sup> in erster Linie um die Wiederherstellung des durch die Steuerhinterziehung verletzten Rechtsgutes des § 370 AO – dem öffentlichen Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen.<sup>26</sup>

Ungeachtet der im Detail umstrittenen Frage, worin die Anreizwirkung der Vorschrift besteht – sei es positiv durch das Straffreiheitsversprechen<sup>27</sup> oder in negativer Hinsicht durch die Sperrgründe des Abs. 2, die den Täter einem gewissen Zeitdruck aussetzen und damit dem Anzeizeffekt zusätzlichen Nachdruck verleihen<sup>28</sup> – sieht sich die sog. Fiskaltheorie weiteren Einwänden konfrontiert. In nicht wenigen Fällen wird die Selbstanzeige angesichts einer drohenden

11 Jäger, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 371 Rn. 18.

12 Füllsack/Bürger, BB 2011, 1239 (1241).

13 Kemper, DStR 2014, 928 (929).

14 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks (Hrsg.), Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 16; Wessing, in: Florel/Tsambikakis (Hrsg.), Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 371 Rn. 12; Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 546b; Wittig, Jura 2014, 567 (571). Vgl. aber III. 3 b).

15 BGH NJW 2010, 2146 m. Anm. Bittmann.

16 Vgl. zur früheren Rechtslage BGH NSTZ 1999, 38; Joecks (Fn. 14), § 371 Rn. 75.

17 BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 21; so auch Ransiek/Hinghaus, BB 2011, 2271 (2273); Rolletschke, in: Graf/Jäger/Wittig (Hrsg.), Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2011, § 371 Rn. 178; Jäger (Fn. 11), § 371 Rn. 24. Umstritten ist dies insbesondere bzgl. der undolosen Teilselbstanzeige (zum Meinungsstand Hölzl, Die undolose Teilselbstanzeige, 2013, S. 63 ff.).

18 Vgl. BGH NJW 2011, 3249 (3254 f.); Hunsmann, NJW 2011, 1482 (1483 f.); BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 19.

19 Wessing (Fn. 14), § 371 Rn. 85; Rolletschke (Fn. 17), § 371 Rn. 188.

20 So ausdrücklich BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 11, 13; vgl. auch BT-Drs. 17/4182, S. 1.

21 Joecks (Fn. 14), § 371 Rn. 18, 31.

22 Vgl. BGHSt 3, 373 (375); 12, 100 (101); 35, 36 (37): „die Vorschrift beruht auf rein fiskalischen Erwägungen“; Firnhaber, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, 1962, S. 19 „Die Selbstanzeigemöglichkeit ist (...) ein notwendiges Übel, das seine Rechtfertigung einzig und allein in steuerpolitischen Erwägungen finden kann und darf“; zuletzt BGHSt 55, 180 sowie Joecks (Fn. 14), § 371 Rn. 19 und Rolletschke (Fn. 17), § 371 Rn. 4 jeweils m.w.N.

23 Bilsdorfer, wistra 1984, 131 (134).

24 Schwartz, wistra 2011, 81 (84); Kohler, in: Münchener Kommentar, StGB, Bd. 7, 1. Aufl. 2010, § 371 AO Rn. 12.

25 Löffler, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, 1992, S. 62.

26 Jäger (Fn. 11), § 370 Rn. 2 m.w.N.

27 Vgl. Lenckner/Schumann/Winkelbauer, wistra 1983, 123 (127 f.).

28 Vgl. Firnhaber (Fn. 22), S. 31 ff.; Kratsch, StuW 1974, 68 (71). Dazu ausf. und krit. Löffler (Fn. 25), S. 27 ff.

Entdeckung erfolgen.<sup>29</sup> Wenn aber der Fiskus selbst vor der Aufdeckung ihm bislang verheimlichter Steuerquellen steht, bedarf es der Mithilfe des Steuerpflichtigen im Grundsatz nicht mehr. Hier bietet der § 371 AO gerade kein positives Motiv zur Erstattung fiskalisch wertvoller Selbstanzeigen.

Ferner geht mit einer aus finanzpolitischer Sicht erwünschten extensiven Anwendung des § 371 AO eine Schwächung der Strafdrohung einher mit der Folge, dass das Straffreiheitsversprechen zunehmend an Attraktivität im Sinne eines positiven Anreizes verliert.<sup>30</sup> Hinzu kommt, dass der BGH, unbeschadet der mit der Selbstanzeige verfolgten fiskalischen Zwecke, § 371 AO wegen des Verzichts auf den staatlichen Strafanspruch nunmehr restriktiv auslegt. Deshalb seien auch die Sperrgründe des Abs. 2 entgegen einer weit verbreiteten Auffassung nicht aus fiskalischen Erwägungen eng auszulegen.<sup>31</sup> Vor diesem Hintergrund sowie dem Umstand, dass die Regelung zuletzt durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich eingeschränkt wurde und angesichts aktueller Reformvorhaben<sup>32</sup> wohl noch weiter eingeschränkt werden könnte, lässt sich die Selbstanzeige allein mit fiskalischen Zwecken nur schwer rechtfertigen.

## 2. Der kriminalpolitische Zweck

An die dargelegten fiskalpolitischen Interessen knüpft das kriminalpolitische Interesse an der Aufklärung bislang unbekannter Steuerstraftaten an. Damit wird den kriminologisch ungünstigen Bedingungen des Steuerstrafrechts und der mit den erschwerten Ermittlungen verbundenen hohen Dunkelziffer bei Steuerhinterziehungen Rechnung getragen.<sup>33</sup> Denn mangels ausreichender Kontrollmöglichkeiten ist der Staat im Steuerrecht in besonderem Maße auf die Mithilfe des Steuerpflichtigen angewiesen.<sup>34</sup> Dies zeigen schon die zahlreichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten (sog. Kooperationsgrundsatz).<sup>35</sup>

Darüber hinaus betonte der BGH<sup>36</sup> zuletzt einen weiteren – gleichwohl nicht neuen<sup>37</sup> – Rechtfertigungsgrund. Mit der strafaufhebend wirkenden Selbstanzeige soll zudem die „Rückkehr zur Steuerehrlichkeit“ honoriert werden. Jene sei erst dann gegeben, wenn der Täter nunmehr durch vollständige und richtige Angaben „reinen Tisch“ mache. Vor dem Hintergrund heute bestehender Ermittlungsmöglichkeiten sowie der verbesserten internationalen Zusammenarbeit habe der fiskalische Zweck an Bedeutung verloren. Folglich soll dem weiteren Zweck, der Rückkehr zur Steuerehrlich-

keit „zusätzliches Gewicht“ zukommen.<sup>38</sup> Tatsächlich wird die Steuerfahndung aber regelmäßig darauf bedacht sein, vorrangig die fiskalischen Interessen durchzusetzen. Der strafrechtlichen Verfolgung kam in der Vergangenheit gerade im Bereich der Bankenverfahren eher eine Nebenrolle zu.<sup>39</sup> Andererseits ist dem BGH insofern zuzustimmen, als neuere Maßnahmen der Steuerpolitik zur Eindämmung der Steuerhinterziehung in der Tat auf bessere Ermittlungsmöglichkeiten im Rahmen internationaler Zusammenarbeit hindeuten.<sup>40</sup> Die damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten sowie der eingeschränkte Anwendungsbereich werfen freilich neue Probleme auf.

Man kann dem zustimmen. Mit dem angesprochenen Zweck lässt sich dies indes nur schwer in Einklang bringen. Wenn man dem Steuerhinterzieher die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ermöglichen, ihm die berühmte „goldene Brücke“ bauen möchte, dann dürfen die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige nicht derart hoch sein.<sup>41</sup> Die einzelnen Voraussetzungen müssen eine verlässliche Prognose für die in Aussicht gestellte Straffreiheit erlauben. Nur dann wird man dem Zweck des § 371 AO genügen können.<sup>42</sup> Im Ergebnis bleibt dennoch eine doppelte Rechtfertigung: fiskalisch als Mittel der Steuerpolitik und kriminalpolitisch durch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit.

## 3. Ansätze in der neueren Literatur: Strafrechtliche Erwägungen

Im Weiteren wird versucht, die Ratio der Selbstanzeige auf strafrechtliche Grundlagen zurückzuführen. Obwohl dies naheliegend erscheint, weil § 371 AO eben eine Vorschrift des materiellen Strafrechts ist, wurde dieser Ansatz in der Vergangenheit überwiegend abgelehnt.<sup>43</sup> Dennoch streben Teile der neueren Literatur nach einer strafrechtsimmanenten Erklärung, indem sie § 371 AO im „offenen System“ der Rücktrittsvorschriften verorten<sup>44</sup> oder als eigenständige Regelung in diesem Zusammenhang begreifen.<sup>45</sup> Andere se-

29 *Randt*, Der Steuerfahndungsfall, 2004, S. 62; allgemein zum „homo oeconomicus“ im Steuerrecht *Wagner*, DStR 2014, 1133.

30 Zum Ganzen *Löffler* (Fn. 25), S. 26 ff.

31 BGH NJW 2010, 2146 (2147 f.); a.A. etwa *Keller/Kelnhofner*, wistra 2001, 369 (370); *Brauns*, wistra 1985, 171 (173); BayObLG wistra 1985, 117 (118); krit. auch *Streck*, DStR 1985, 9 (9).

32 Siehe unten IV.

33 *Wessing* (Fn. 14), § 371 Rn. 13; *Kohler* (Fn. 24), § 371 AO Rn. 20.

34 *Schmedding*, in: Wannemacher & Partner (Hrsg.), Handbuch Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2013, Rn. 1929.

35 Vgl. nur §§ 90 ff., 140-148, 149 ff. AO.

36 BGH NJW 2010, 2146 (2147).

37 Vgl. BGHSt 3, 373 (375); 12, 100 (101); *Löffler* (Fn. 25), S. 68 f.

38 BGH NJW 2010, 2146 (2147).

39 *Randt* (Fn. 29), S. 61.

40 Vgl. z.B. den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch der EU-AmtshilfeRL (Art. 8 RL 2011/16/EU) zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten sowie den Vorschlag der *EU-Kommission*, KOM (2013) 348 endgültig, den automatischen Austausch von Informationen weiter auszudehnen. Des Weiteren besteht eine Vielzahl sog. Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe mit Drittstaaten, z.B. mit den Cookinseln (BGBl. II 2013, S. 665) und den USA (BGBl. II 2013, S. 1362).

41 Vgl. nur die Abschaffung der Teilselbstanzeige (bei der undolosen sucht der Steuerpflichtige gerade den Weg in die Steuerehrlichkeit), die nunmehr restriktive Auslegung durch den BGH sowie die Nachrichtungspflicht.

42 So auch *Streck*, DStR 1985, 9 (9).

43 Vgl. nur *Lenckner/Schumann/Winkelbauer*, wistra 1983, 123 (124) „aus Sicht des Strafrechts nicht zu begründen“; *Franzen*, NJW 1964, 1061 (1062) „strafdogmatische Erklärung [erscheint] aussichtslos“; ebenso *Kohler* (Fn. 24), § 371 AO Rn. 21: „strafrechtssystematische Anlehnung [...] überzeugt nicht“.

44 *Löffler* (Fn. 25), S. 103 ff. unter Rückgriff auf das RG sowie Teile des älteren Schrifttums.

45 Vgl. die weiteren Nachweise bei *Wessing* (Fn. 14), § 371 Rn. 14; *Joecks* (Fn. 14), § 371 Rn. 20 und *Kohler* (Fn. 24), § 371 AO Rn. 21.

hen die Selbstanzeige als Sonderfall der tätigen Reue<sup>46</sup> oder betonen jedenfalls die Ähnlichkeit zu den im StGB vereinzelte angeordneten Fällen.<sup>47</sup> Die verschiedenen Ansätze lassen sich im Kern darauf zurückführen, dass nach modernem Verständnis<sup>48</sup> das general- wie das spezialpräventive Strafbedürfnis wegen der Kompensation der Straftat durch das freiwillige und rechtsgutbewahrende Nachtatverhalten entfällt.<sup>49</sup> Fraglich ist jedoch, ob sich die Wertungen des Rücktritts vom Versuch sowie der Vorschriften über die tätige Reue auf die Selbstanzeige übertragen lassen,<sup>50</sup> oder ob nicht § 371 AO eine „Ausnahmevorschrift“ darstellt, die einen Rückgriff auf das allgemeine Strafrecht, insbesondere aus systematischen Gründen, schon im Ansatz verbietet. Im Wesentlichen sind zwei systematische Hürden zu nehmen.

#### a. Erfolgsproblematik

Zum einen besteht ein wesentlicher Unterschied auf der Erfolgsseite. Während der Rücktritt vom Versuch nach § 24 StGB bei vollendeter Tat dogmatisch ausgeschlossen ist, wird dem Steuerhinterzieher über den persönlichen Strafaufhebungsgrund<sup>51</sup> des § 371 AO auch noch nach materieller Vollendung der Tat, d.h. nach Eintritt der Rechtsgutsverletzung, Straffreiheit in Aussicht gestellt.<sup>52</sup> Dabei sind beide Vorschriften nebeneinander anwendbar,<sup>53</sup> sie greifen jedoch in einem völlig anderen Deliktsstadium ein.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass zwischen den Situationen nach erfolgter Selbstanzeige einerseits und nach erfolgtem Rücktritt andererseits insoweit kein Unterschied besteht, als es in beiden Fällen im Ergebnis an einem endgültigen Schaden mangelt.<sup>54</sup> Setzt § 24 StGB zwingend voraus, dass der Erfolg gar nicht erst eingetreten ist, so wird dieser nach seinem Eintritt im Rahmen des § 371 Abs. 3 AO wiedergutmacht.<sup>55</sup>

#### aa. Vergleich zu den Sonderfällen tätiger Reue

Wenn und soweit das Strafgesetzbuch neben dem Rücktritt vom Versuch Sonderfälle einer tätigen Reue bei formell vollendeten Delikten vorsieht,<sup>56</sup> erklären sich diese aus der Vorverlagerung der (Vollendungs-)Strafbarkeit auf Vorbereitungs- und Gefährdungshandlungen.<sup>57</sup> Trotz *formeller* Vollendung des Tatbestands ist bei *materieller* Betrachtung

das geschützte Rechtsgut noch nicht verletzt.<sup>58</sup>

Dass dies bei der Steuerhinterziehung nicht anders ist, zeigt jedenfalls der praktisch bedeutsame Fall des § 370 Abs. 4 S. 1 AO.<sup>59</sup> Indem Vollendung schon mit der Festsetzung einer verkürzten Steuer eintritt, stellt das Gesetz die Vermögensgefährdung im Festsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO) dem Vermögensschaden gleich.<sup>60</sup> Somit genügt bereits die Gefährdung des Steueraufkommens.<sup>61</sup> Insoweit fallen hier gleichfalls Taterfolg und Rechtsgutsverletzung auseinander.<sup>62</sup> Weil damit der Zeitpunkt der Vollendung in ein Gefährdungsstadium vor die eigentliche Rechtsgutsverletzung verlagert wird, unterscheidet sich die Selbstanzeige in diesem Fall nicht von den genannten Vorschriften der tätigen Reue beim formell vollendeten Delikt.

Des Weiteren existieren Vorschriften tätiger Reue, die Straffreiheit bzw. Strafmilderung auch dann zulassen, wenn die Rechtsgutsverletzung schon teilweise eingetreten, der Schaden indes noch nicht „erheblich“ ist (z.B. §§ 306e, 314a, 320 StGB). Wird jedoch die Privilegierung des Nachtatverhaltens von einer gewissen „Erheblichkeitsschwelle“ abhängig gemacht, dann ist dies weniger eine Frage des Eintritts bzw. Nichteintritts denn vielmehr eine Frage der Intensität der Rechtsgutsverletzung.<sup>63</sup>

Dessen ungeachtet sieht § 266a Abs. 6 S. 2 StGB einen obligatorischen Strafaufhebungsgrund bei Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt vor, der letztlich § 371 Abs. 3 AO nachgebildet ist.<sup>64</sup> Hierbei handelt es sich der Sache nach um eine am Steuerstrafrecht orientierte Selbstanzeige, die den staatlichen Strafanspruch gleichsam unter die auflösende Bedingung der fristgerechten (unverzöglichen) Nachzahlung der Beiträge stellt.<sup>65</sup> Noch deutlicher wird dies am Beispiel des § 261 Abs. 9 S. 1 StGB, der den „Rücktritt“ vom vollendeten Delikt regelt.<sup>66</sup> Auch hier soll der persönliche Strafaufhebungsgrund den Anreiz geben, strafbare Geldwäschevorgänge anzuzeigen und an der Sicherstellung des bemakelten Gegenstandes mitzuwirken.<sup>67</sup> Obwohl die Rechtsgutsverletzung schon (vollständig) eingetreten ist, kann der Täter, ebenso wie bei der Selbstanzeige, durch sein schadensbeseitigendes Nachtatverhalten Straffreiheit erlangen. Da sich eine strikte systematische Grenze nicht festma-

46 Schünemann, ZRP 2003, 433 (434).

47 Rolletschke (Fn. 17), § 371 Rn. 3; vgl. dazu sogleich III. 3. a) aa).

48 Vgl. nur Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil II, 2003, § 30 Rn. 4 ff.

49 Zutreffend Schünemann, ZRP 2003, 433 (434).

50 Ausf. zur Vereinbarkeit der Selbstanzeige mit den verschiedenen Rücktrittslehren jüngst Helml (Fn. 4), S. 31 ff.

51 Vgl. Rolletschke (Fn. 17), § 371 Rn. 1 m.w.N.

52 Zur Anwendbarkeit des § 371 AO auf den Versuch der Steuerhinterziehung vgl. Joecks (Fn. 14), § 371 Rn. 232 ff.

53 BGHSt 37, 340 (345). Zur geringen praktischen Bedeutung des § 24 StGB im Steuerstrafrecht vgl. Randt (Fn. 29), S. 63.

54 Brauns, wistra 1987, 233 (236).

55 Siehe zur Wiedergutmacht unten III. 3. a) bb); Kratzsch, StuW 1974, 68 (69).

56 Nach Eser/Bosch, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 24 Rn. 116 liege der Auswahl dieser Vorschriften kein anderes Prinzip als das des Zufalls zugrunde.

57 Rüping, DStR 2010, 1768 (1769). Vgl. §§ 83a, 87 Abs. 3, 129 Abs. 6, 149 Abs. 2 StGB.

58 Vgl. Krack, NStZ 2001, 505 (505 f.), der §§ 264 Abs. 5, 264a Abs. 3, 265b Abs. 2 StGB als Beispiele im Wirtschaftsstrafrecht nennt.

59 Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO).

60 Joecks (Fn. 14), § 370 Rn. 15, 45, 51: „konkrete Gefahr von Verspätungsschäden“.

61 Jäger (Fn. 11), § 370 Rn. 85.

62 Schmitz/Wulf, in: Münchener Kommentar, StGB, Bd. 7, 1. Aufl. 2010, § 370 AO Rn. 12; vgl. zum Ganzen auch Löffler (Fn. 25), S. 111 ff.

63 So zutreffend bereits Löffler (Fn. 25), S. 119.

64 Vgl. Lackner, in: Lackner/Kühl, StGB, 28. Aufl. 2014, § 266a Rn. 17 ff.; krit. Perron, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 266a Rn. 21.

65 Radtke, in: Münchener Kommentar, StGB, Bd. 5, 2. Aufl. 2014, § 266a Rn. 118, 125. Vgl. dazu bereits Breyer, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, 1999, S. 33.

66 Lackner (Fn. 64), § 261 Rn. 18.

67 Stree/Hecker, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 261 Rn. 33 f.

chen lässt, darf eine strafrechtsdogmatische Begründung nicht von vornherein scheitern.

#### *bb. Gedanke der Schadenswiedergutmachung*

Sodann lässt sich zur Rechtfertigung eines strafbefreienden Nachtatverhaltens der Gedanke der Schadenswiedergutmachung<sup>68</sup> fruchtbar machen, der nach modernem Verständnis den Strafzwecken genügen und als strafrechtliche Sanktion sogar Wesentliches zu deren Erreichen beitragen kann.<sup>69</sup> Dies ist schon deshalb möglich, weil sich die Steuerhinterziehung als Vermögensdelikt<sup>70</sup>, ebenso wie andere Vermögensdelikte des StGB, dadurch auszeichnet, dass die Rechtsgutsverletzung vollständig reparabel ist. Hinzu kommt die oben beschriebene Gemeinsamkeit zwischen Selbstanzeige und Rücktritt vom Versuch: das Fehlen eines endgültigen Erfolgs.<sup>71</sup> Wenn durch das Nachentrichten der hinterzogenen Steuern der Schaden wiedergutmacht und damit das Erfolgsunrecht kompensiert wird,<sup>72</sup> dann bleibt, und darin liegt die Übereinstimmung mit dem Rücktritt, nur das geschehene Handlungsunrecht zurück. Dieses in der Abgabe bzw. Nichtabgabe einer unrichtigen Steuererklärung liegende weitere Unrecht wird erst durch die personalisierte Pflicht zur Berichtigung durch vollständige und richtige Angaben gegenüber den Finanzbehörden beseitigt.<sup>73</sup>

An Grenzen gelangt eine strafrechtsdogmatische Begründung allein mit dem Gedanken der Schadenswiedergutmachung freilich dort, wo Straffreiheit ohne Nachzahlung der hinterzogenen Steuern möglich ist, weil ein Fall des § 371 Abs. 3 AO (Steuerhinterziehung nicht „zu Gunsten“ des Täters) vorlag und – insoweit entscheidend – die bloße anonyme „Reparatur“ des Steuerschadens nach dem Wortlaut gerade nicht genügt.<sup>74</sup> Trotz alledem lässt sich über den Gedanken der Wiedergutmachung die Straffreiheit des Selbstanzeigenden in vielen Fällen zufriedenstellend erklären.

#### *b. Das Problem der Freiwilligkeit*

Neben dem Unterschied auf der Erfolgsseite wird zum anderen gegen eine strafrechtssystematische Anlehnung das Moment der Freiwilligkeit vorgebracht. Während der Rücktritt vom Versuch nach § 24 StGB sowie zahlreiche Vorschriften tätiger Reue<sup>74</sup> freiwilliges Handeln positiv voraussetzen, enthalte § 371 AO ein solches Merkmal nicht. Deshalb müsse eine Übertragung strafrechtlicher Prinzipien

schon im Ansatz scheitern.<sup>75</sup> Richtig ist, dass eine wirksame Selbstanzeige nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut keine Freiwilligkeit erfordert. Wollte man ein solches subjektives Motiv in § 371 AO hineinlesen, wäre das eine strafrechtlich unzulässige Analogie zulasten des Täters.<sup>76</sup> Da sich § 371 AO durch seinen objektiven Gehalt auszeichnet, sind die Motive und Absichten, die den Selbstanzeigenden leiten, unerheblich.<sup>77</sup> Dies bedarf jedoch einer Einschränkung. Wenn das Gesetz hinsichtlich der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO ebenfalls auf objektive Umstände abstellt, so liegt diesen auch der Gedanke der Unfreiwilligkeit zugrunde. Denn der Täter wird bei Vorliegen der in Abs. 2 genannten objektiven Sachverhalte in der Regel zugleich unfreiwillig handeln.<sup>78</sup> Hinzu kommt, dass das Gesetz in Abs. 2 Nr. 1 a) und b) sowie Nr. 2 zusätzlich an die Kenntnis des Täters anknüpft und damit nicht sauber zwischen autonomen und heteronomen Motiven für die Erstattung der Selbstanzeige trennt. Folglich ist in § 371 Abs. 2 AO Freiwilligkeit im Sinne einer „Berechenbarkeit der strafrechtlichen Folgen berichtigher Erklärungen“ implementiert.<sup>79</sup> Das Prinzip der Freiwilligkeit ist hier generalisierend und objektivierend beschrieben.<sup>80</sup> Bei genauer Betrachtung enthält die Selbstanzeige somit zumindest ein negatives Freiwilligkeitskriterium. Schließlich kennt auch das StGB mit § 158 eine „klassische“ Vorschrift tätiger Reue, die gleichfalls keine freiwillige, sondern nur eine rechtzeitige Berichtigung verlangt.<sup>81</sup> Somit ist auch diese systematische Hürde genommen.

#### *c. Ergebnis*

Es bleibt festzuhalten, dass die Selbstanzeige trotz gewisser Unterschiede keineswegs ein „Fremdkörper“ im deutschen Strafrecht ist, wie vielfach behauptet wird. Dies zeigt schon die Nähe zu den Vorschriften tätiger Reue, die sich aus der Vorverlagerung der (Vollendungs-) Strafbarkeit auf Gefährdungshandlungen begründen. Zudem zeigen die im Grundsatz vergleichbaren §§ 261 Abs. 9, 266a Abs. 6 StGB, dass dem Gesetzgeber der Gedanke einer strafbefreienden Wiedergutmachung nicht (system-)fremd ist.<sup>82</sup> Auch der Einwand, dass § 371 AO kein „Freiwilligkeitsmoment“ enthalte, lässt sich in seiner Absolutheit nicht aufrechterhalten. Im Ergebnis erweist sich § 371 AO als durchaus „moderne

68 Grundlegend *Roxin*, in: Schöch (Hrsg.), *Wiedergutmachung und Strafrecht*, 1987, S. 37 ff.; vgl. nunmehr auch § 46a StGB.

69 *Roxin*, *Strafrecht Allgemeiner Teil I*, 4. Aufl. 2006, § 3 Rn. 72 ff. Vgl. auch die Darstellung bei *Löffler* (Fn. 25), S. 130 ff.

70 Vgl. nur *Schmitz/Wulf* (Fn. 62), § 370 AO Rn. 6.

71 Vgl. III. 3. a).

72 *Wittig*, *Jura* 2014, 567 (574).

73 *Wessing* (Fn. 14), § 371 Rn. 14 m.w.N.; a.A. *Kuhlen*, *Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*, 2012, S. 170.

74 Vgl. nur §§ 83a, 87 Abs. 3, 89a Abs. 7, 98 Abs. 2, 129 Abs. 6, 142 Abs. 4, 149 Abs. 2, 261 Abs. 9, 264 Abs. 5, 264a Abs. 3, 265b Abs. 2, 306e, 314a, 320 StGB.

75 So ausdrücklich *Kohler* (Fn. 24), § 371 AO Rn. 21; ebenso *Rüping*, *DStR* 2010, 1768 (1769); *Lenckner/Schumann/Winkelbauer*, *wistra* 1983, 123 (123 f.); *Samson*, *wistra* 1988, 130 (133).

76 *Wessing* (Fn. 14), § 371 Rn. 12.

77 *Rolletschke* (Fn. 14), Rn. 560; *Kohler* (Fn. 24), § 371 AO Rn. 21.

78 Dies müssen auch *Lenckner/Schumann/Winkelbauer*, *wistra* 1983, 123 (125) zugeben; vgl. zudem *Löffler* (Fn. 25), S. 159 f., der aufzeigt, dass der Gedanke einer (typisierten) Unfreiwilligkeit der Rücktrittssystematik nicht fremd ist.

79 *Joecks* (Fn. 14), § 371 Rn. 27 sieht darin „kein Argument gegen eine strafrechtliche Ableitung“ der Regelung.

80 *Joecks* (Fn. 14), § 371 Rn. 131.

81 Vgl. *Lackner* (Fn. 64), § 158 Rn. 3; ähnliches gilt für §§ 239a Abs. 4, 239b Abs. 2 StGB.

82 Nach *Wegner*, *HRRS* 2014, 52 und *SteuK* 2014, 199 finden sich im Außenwirtschaftsrecht (§ 22 Abs. 4 AWG) und gerade im Parteienrecht (§ 31d Abs. 1 S. 2 PartG) ebenfalls „echte“ strafbefreiende Selbstanzeigen.

Vorschrift<sup>83</sup>, deren steuer- und kriminalpolitische Rechtfertigung um strafrechtliche Aspekte ergänzt werden kann.

#### 4. Steuersystematische Konfliktlage

Schließlich streiten auch steuersystematische Gründe für die Selbstanzeige.<sup>84</sup> Obwohl sie in der bisherigen Diskussion wenig Beachtung finden, sind sie gleichwohl von entscheidender Bedeutung. Der Steuerhinterzieher befindet sich in einer Konfliktlage, da er mit Ablauf eines jeden Veranlagungszeitraums regelmäßig eine Steuererklärung abzugeben hat (vgl. z.B. §§ 25 Abs. 3, 45a EStG, § 56 EStDV). Damit steht er vor einem Problem: Erklärt er nunmehr gegenüber den Finanzbehörden die bislang verheimlichten Steuerquellen, so offenbart er zugleich mittelbar seine vormaligen Steuerhinterziehungen. Verschweigt er diese hingegen erneut, so gibt er abermals eine unrichtige Steuererklärung ab und begeht damit eine neue Straftat.<sup>85</sup> Insofern besteht ein Spannungsfeld zwischen wiederkehrenden strafbewehrten Steuerklärungspflichten und verfassungsrechtlich<sup>86</sup> gewährleisteter Selbstbelastungsfreiheit.<sup>87</sup>

Dieselben Probleme stellen sich im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Anzeige- und Berichtigungspflicht bei *nachträglicher* Erkenntnis der Unrichtigkeit (§ 153 AO) sowie im praktisch bedeutsamen Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 150 Abs. 1 S. 2 AO iVm § 18 Abs. 1 UStG).<sup>88</sup> Denn sowohl die Nichtbeachtung der Pflicht iSv § 153 AO als auch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung stellen bereits regelmäßig eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar.<sup>89</sup> Dieser Widerspruch zur Selbstbelastungsfreiheit ist nur aufzulösen, wenn die Berichtigungserklärung und die nachfolgende Umsatzsteueranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung zugleich eine strafbefreiende Selbstanzeige ist.<sup>90</sup>

Folglich weist § 371 AO den verfassungsrechtlich gebotenen Ausweg und wirkt als „stabilisierendes Element“<sup>91</sup> in einer steuersystematischen Konfliktsituation. Die Alternative würde allenfalls darin bestehen, dem Steuerpflichtigen bei Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten ein strafrecht-

liches Verwertungsverbot für die Vergangenheit zuzubilligen oder die Erklärungspflicht in diesem Zusammenhang gänzlich entfallen zu lassen.<sup>92</sup> Alternativen, die wohl mehr Probleme schaffen denn lösen könnten.

#### IV. Fazit und Ausblick

Im Ergebnis sprechen also gute Gründe dafür, die Selbstanzeige beizubehalten. Die im Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch liegende Privilegierung des Steuerstraftäters rechtfertigt sich zunächst aus dem fiskalischen Interesse, bislang verheimlichte Steuerquellen zu erschließen. Aufgrund der ungünstigen Bedingungen des Steuerrechts ist der Fiskus in besonderem Maße auf die Redlichkeit und die Mithilfe der Steuerpflichtigen angewiesen. Hinzu kommt der kriminalpolitische Gedanke, die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu honorieren. Sodann konnte widerlegt werden, dass die Selbstanzeige einen Fremdkörper, ja ein singuläres Rechtsinstitut darstelle, das aus Sicht des Strafrechts nicht zu begründen sei. Vielmehr erweist sich § 371 AO im Zurückdrängen absoluter Straftheorien als moderne Vorschrift, die der Schadenswiedergutmachung im Strafrecht Raum verleiht und durch das freiwillige rechtsgutsbewahrende Nachtatverhalten das general- wie spezialpräventive Strafbedürfnis entfallen lässt. Schließlich streiten auch steuersystematische Gründe für ihren Erhalt, indem die Selbstanzeige den Konflikt zwischen Selbstbelastungsfreiheit einerseits und steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten andererseits auflöst.

Aktuelle Reformvorhaben lassen vermuten, dass der Gesetzgeber erneut der Versuchung widerstehen wird, „das Kind mit dem Bade auszuschütten“<sup>93</sup>. Die Finanzminister der Länder haben sich auf ihrer Jahreskonferenz vom 9.5.2014 darauf verständigt, an der umstrittenen Selbstanzeige zwar grundsätzlich festzuhalten, ihre tatbestandlichen Anforderungen aber nochmals deutlich zu verschärfen.<sup>94</sup> Neben der Erhöhung der Zuschläge in § 398a AO<sup>95</sup> soll unter anderem die strafrechtliche Verjährung für die einfache Steuerhinterziehung von bisher fünf Jahren (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB iVm § 370 Abs. 1 AO) in Anlehnung an die steuerliche Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO) auf zehn Jahre erweitert werden. Die damit verbundene Gleichstellung mit der Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen lässt die Sonderregelung in §§ 376, 370 Abs. 3 AO überflüssig erscheinen. Insofern könnte sich

83 Joecks (Fn. 14), § 371 Rn. 24. Vgl. auch Schünemann, ZRP 2003, 433 (434), der die Selbstanzeige in einer geradezu „frappierenden prästabilierten Harmonie mit der heutigen strafzweckorientierten Rücktrittsdogmatik“ sieht.

84 Vgl. dazu das Protokoll Nr. 17/24 der Anhörung des Finanzausschusses v. 7.7.2010, insb. die Sachverständigen Jäger (S. 18 f.) und Kemper (S. 24).

85 Die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung bildet grds. eine selbständige Tat, BGH NStZ-RR 2008, 244. Vgl. auch Schwartz, wistra 2011, 81 (85); Kuhlen (Fn. 73), S. 161.

86 BVerfGE 56, 37 (49); 109, 279 (234); vgl. auch BFH NZWiSt 2012, 278 (279) m. Anm. Rolletschke.

87 So zutreffend Pflaum, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 4. Aufl. 2014, Kap. 20 Rn. 339.

88 Diese bestehenden praktischen und rechtlichen Verwerfungen sollen nun im Zuge der geplanten Gesetzesänderung durch eine gesetzliche Klarstellung beseitigt werden, vgl. Wegner, SteuK 2014, 199 (202).

89 Vgl. dazu ausf. Joecks (Fn. 14), § 370 Rn. 166 ff. und 179 ff.

90 Ebenso Schmitz, in: FS Achenbach, 2011, S. 485; vgl. auch BGH NJW 2009, 1984 (1986 f.).

91 Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (282).

92 Pflaum (Fn. 88), Kap. 20 Rn. 339; nach Kuhlen (Fn. 73), S. 162 trägt ein Verwendungsverbot dem Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit zielgenauer Rechnung als § 371 AO.

93 Vgl. Jäger, Protokoll Nr. 17/24 der Anhörung des Finanzausschusses v. 7.7.2010, S. 18.

94 Vgl. den nunmehr vorliegenden Referentenentwurf des BMF v. 27.8.2014, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) (Stand: 2.9.2014). Krit. zuvor bereits Kemper, DStR 2014, 928; Wegner, SteuK 2014, 199; Stumm, BB 2014, 412.

95 Bisher 5% ab einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 Euro; künftig soll er 10% bei einem Hinterziehungsbetrag von 20.000 Euro, 15% ab 100.000 Euro und 20% ab 1 Mio Euro betragen.

nunmehr für alle Fälle der Steuerhinterziehung ein Berichtigungszeitraum von zehn Jahren ergeben, was das Risiko einer unrichtigen oder unvollständigen und damit unwirksamen Selbstanzeige deutlich erhöht.<sup>96</sup> Mit dem Zweck der Selbstanzeige lässt sich dies nur schwer vereinbaren, denn dem Steuerpflichtigen wird die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit abermals erschwert. Damit dürften dem Fiskus bislang verheimlichte Steuerquellen auch weiterhin verborgen bleiben. Der Gesetzgeber täte also gut daran, die Selbstanzeige so zu belassen, wie sie gegenwärtig ist.

---

96 Vgl. auch *Wenzler*, AO-StB 2014, 127 (128).