

Aufsatz StR

Prof. Dr. Petra Wittig

Die Selbstanzeige bei Steuerstraftaten

DOI 10.1515/jura-2014-0075

A. Einführung

»Steuern sind der Preis, den wir für eine zivilisierte Gesellschaft zahlen« hat der berühmte amerikanische Verfassungsrichter und Rechtsgelehrte Oliver W. Holmes gesagt¹. Man muss vielleicht ergänzen »oder zahlen sollten«. Denn dem deutschen Fiskus entgehen nach aktuellen Schätzungen ca. € 65 Mrd. durch nicht gezahlte Steuern, mit anderen Worten durch gem. § 370 Abgabenordnung (AO) strafbare Steuerhinterziehung². Dennoch gewährt § 371 AO dem Steuerhinterzieher die Möglichkeit, durch eine Selbstanzeige Straffreiheit für begangene Steuerstraftaten zu erlangen. Dieses Rechtsinstitut erfährt insbesondere seit dem gescheiterten Steuerabkommen mit der Schweiz im Jahre 2012, dem Ankauf von Steuer-CDs aus sog. Steueroasen (wie der Schweiz und Liechtenstein) durch deutsche Steuerbehörden und durch die Selbstanzeigen prominenter Steuersünder große mediale und politische Aufmerksamkeit.

Die Regelung ist von erheblicher praktischer Bedeutung. In der Bundesrepublik haben sich nach Angaben der Wochenzeitschrift *Die Zeit* im Jahre 2013 ca. 26.000 Menschen (und damit deutlich mehr als 2012) wegen Steuerhinterziehung selbst bei den Steuerbehörden angezeigt³. Der Anstieg wird u. a. in Verbindung gebracht mit dem Fall

des Aufsichtsratsvorsitzenden des FC Bayern, Uli Hoeneß, der am 17. 1. 2013 eine nach Ansicht der Strafverfolgungsbehörden unwirksame Selbstanzeige wegen hinterzogener Steuern in Höhe von 28,5 Mio. Euro erstattet hat⁴ (sog. »Hoeneß-Effekt«)⁵. Mit Urteil vom 13. 3. 2014 wurde Hoeneß dafür erstinstanzlich vom LG München II zu einer Haftstrafe von dreieinhalb Jahren verurteilt. Dieser Fall hat große öffentliche Aufmerksamkeit erregt, vielleicht auch deshalb weil ein »Sympathieträger«, so Bundespräsident Gauck, »verstrickt« ist⁶. Hoeneß selbst sprach in einem Interview mit der *Zeit* im Mai 2013 davon, er habe eine »große Torheit« und einen »Riesenfehler« begangen, er habe zwar »unmoralisch« gehandelt und »Riesennist« gebaut, sei aber kein schlechter Mensch⁷. Die gesellschaftliche und politische Diskussion über eine Reform der Selbstanzeige ist durch die Selbstanzeigen zweier prominenter Steuerhinterzieher in jüngster Zeit, der Frauenrechtlerin Alice Schwarzer und dem ehemaligen Berliner Kulturstaatssekretär André Schmitz, erneut befeuert worden.

Nach Bekanntwerden des Fall Hoeneß haben die Finanzminister der Länder am 24. 5. 2013 eine Arbeitsgruppe eingerichtet, die am 6. 3. 2014 erstmals getagt hat. Diese hat sich grundsätzlich für eine Beibehaltung der erst im Jahre 2011 durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz⁸ reformierten Selbstanzeige, aber auch für eine Verschärfung ihrer Voraussetzungen ausgesprochen. Von Seiten der Wirtschaft wird eine solche erneute Verschärfung als problematisch angesehen, insbesondere werden Ausnahmen für die Lohnsteueranmeldung und die Umsatzsteuervoranmeldung gefordert⁹.

¹ Holmes in seiner dissenting opinion zu *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue* (1927), 275, S. 87 (100), (dissenting), siehe auch *White*, Oliver Wendell Holmes, Sage of the Supreme Court, 2000, S. 137. Dieser Ausspruch zielt auch den Eingang der US-Steuerbehörde in Washington (DC).

² <http://www.zeit.de/wirtschaft/2014-02/steuerhinterziehung-bundeslaender> (abgerufen am 7. 3. 2014).

³ Vgl. <http://www.zeit.de/wirtschaft/2014-02/steuerhinterziehung-bundeslaender> (abgerufen am 7. 3. 2014). Interessanterweise lässt sich die Größenordnung der auf Selbstanzeigen hin vereinnahmten Mehrsteuern den offiziellen Statistiken nicht entnehmen (Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 2011, § 371 AO Rn. 6).

Petra Wittig: Die Autorin ist Professorin für Strafrecht und Rechtsphilosophie an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

⁴ Eine Chronologie der Ereignisse, die zur Selbstanzeige von Hoeneß geführt hatten, findet sich unten E. IV.

⁵ Vgl. <http://www.zeit.de/wirtschaft/2014-02/steuerhinterziehung-bundeslaender> (abgerufen am 7. 3. 2014).

⁶ Gleichzeitig bezeichnet Gauck aber das Verhalten von Hoeneß als »unmoralisch« (vgl. [becklink 1026292](http://www.zeit.de/2014/02/uli-hoeness-interview); abgerufen am 8. 3. 2014).

⁷ <http://www.zeit.de/2013/19/uli-hoeness-interview> (abgerufen am 7. 3. 2014).

⁸ Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung vom 28. 11. 2011 (BGBl. I S. 676), in Kraft getreten am 3. 5. 2011. Ein Überblick findet sich z. B. bei *Gehm*, *JURA* 2012, 531.

⁹ Vgl. die Berichterstattung in der FAZ vom 19. 2. 2014.

Dogmatisch handelt es sich bei der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO, für das Ordnungswidrigkeitenrecht siehe § 378 III AO) um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, der die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nachträglich entfallen lässt¹⁰. Der Verzicht auf Strafverfolgung, auf den staatlichen Strafanspruch, bedeutet eine – nach Ansicht vieler ungerechtfertigte – Privilegierung des Steuerstraftäters gegenüber anderen Straftätern¹¹. Denn bei fast allen anderen Straftaten ist die in der Nachzahlung der Steuer liegende Schadenswiedergutmachung nur ein bei der Strafzumessung zu berücksichtigender Strafmilderungsgrund¹². Ob eine solche Privilegierung etwa aus fiskalischen Zwecken gerechtfertigt ist oder ob es sich hier um einen gerade im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG nicht zu legitimierenden »Freikauf« handelt, wird sowohl in der Rechtsliteratur als auch in der medialen Öffentlichkeit nicht erst in der jüngsten Vergangenheit heftig und kontrovers diskutiert. Dabei handelt es sich bei der strafbefreienden Selbstanzeige um keinen deutschen Sonderweg, auch andere Länder, wie Frankreich, Großbritannien, Schweiz und Österreich, kennen eine strafbefreiende oder strafmildernde Selbstanzeige.

Nachfolgend werden zunächst der gesetzgeberische Zweck und die Entstehungsgeschichte dargestellt. Es folgt ein Überblick zum Anwendungsbereich, zu den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen der strafbefreienden Selbstanzeige gem. § 371 AO de lege lata. Ein weiterer Schwerpunkt des nachfolgenden Beitrags liegt auf der Erörterung der Gesichtspunkte, die für und gegen die Beibehaltung des Instituts der Selbstanzeige in seiner jetzigen Form sprechen. Die Darstellung beschränkt sich auf die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO, die die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO entfallen lässt. Die nachstehenden Ausführungen lassen sich jedoch auf die bußgeldbefreiende Selbstanzeige gem. § 378 III AO übertragen, welche die Ahndung einer leichtfertigen Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit ausschließt.

B. Der gesetzgeberische Zweck

Die Privilegierung des Steuerstraftäters durch die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige auch bei vollendeter, sogar nach beendeter Tat wird zunächst mit der

¹⁰ Siehe nur BGH NStZ 1985, 126; Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371 AO Rn. 1; Klein/Jäger, Abgabenordnung Kommentar, 11. Aufl. 2012, § 371 Rn. 6.

¹¹ Ähnliche Regelungen finden sich z. B. in § 266 a VI StGB und § 261 IX StGB.

¹² Flore/Tsambikakis/Wessing, Steuerstrafrecht, 2013, § 371 Rn. 12.

steuerpolitischen Zielsetzung gerechtfertigt. Gesetzgeberischer Zweck sei dem Fiskus neue, bisher unbekannte Steuerquellen zu erschließen¹³. Schon nach der Rechtsprechung des RG hat die Selbstanzeige den Zweck, »dem Steuersünder zum Vorteil der Reichskasse weitergehend, als nach allgemeinem Strafrecht möglich, Straffreiheit zuzusichern«¹⁴.

Nach dem sog. Selbstanzeigebeschluss des BGH¹⁵ wird gleichzeitig die objektive Rückkehr des Täters in die Steuerehrlichkeit honoriert¹⁶. Das Gericht begründet dies mit der Verbesserung der Ermittlungsmöglichkeiten und der internationalen Zusammenarbeit, wodurch der fiskalische Zweck an Bedeutung verloren und der Honorierungsgedanke zusätzliches Gewicht erlangt habe¹⁷. Vereinzelt wird jedoch auch auf eine strafrechtliche bzw. kriminalpolitische Zielsetzung abgestellt, da es sich bei § 371 AO um eine Strafrechtsnorm und nicht eine Besteuerungsnorm handle. In der Selbstanzeige komme der strafrechtliche Wiedergutmachungsgedanke zum Ausdruck, durch die Berichtigungserklärung werde das Handlungsunrecht, durch die Nachzahlung das Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung beseitigt¹⁸. Die Selbstanzeige sei ein »Sonderfall der tätigen Reue im Sinne eines Fortfalls des Strafdürfnisses wegen einer Kompensation der Straftat durch ein späteres freiwilliges rechtsgutsbewahrendes Täterverhalten«¹⁹.

C. Die Entstehungsgeschichte

In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts fanden sich mit unterschiedlichen Anforderungen bereits Vorläufer des heutigen § 371 AO in den einzelnen Steuergesetzen der deutschen Länder²⁰.

Beispiel: »Derjenige Steuerpflichtige, welcher, bevor eine Anzeige erfolgt oder eine Untersuchung eingeleitet ist, seine Angaben an zuständiger Stelle berichtet oder ergänzt bzw. das verschwie-

¹³ St. Rspr. vgl. nur BGHSt 29, 37 (40); BGHSt 35, 36 (37); BGHSt 55, 180 (181); Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 12; Schünemann, ZRP 2003, 433 (434).

¹⁴ RGSt 57, 313 (315).

¹⁵ BGHSt 55, 180 (181f.) mit Nachweisen zur älteren Rspr.

¹⁶ Abl. Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 15.

¹⁷ BGHSt 55, 180 (183).

¹⁸ Vgl. Lütt, Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, 1988, S. 60f. Auch Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 15 und Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 22 berücksichtigen neben der fiskalpolitischen diese strafrechtlichen Zielsetzungen.

¹⁹ Schünemann, ZRP 2003, 433 (435); vgl. auch Wegner, HRRS 2014, 52.

²⁰ Überblick bei Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rn. 1.

gene Einkommen angibt und die vorenthaltene Steuer in der ihm gesetzten Frist entrichtet, bleibt straffrei« (§ 66 III Preußisches Einkommenssteuergesetz vom 24. 6. 1891).

Diese waren wiederum Vorbild für einzelne Steuergesetze des deutschen Reiches²¹, bis mit § 374 Reichsabgabenordnung (RAO)²² im Zuge der Erzberger'schen Steuerreform 1919 erstmals eine reichseinheitliche Regelung geschaffen wurde. Nach den Motiven war Hintergrund bereits hier die Erschließung von vor den Finanzbehörden verborgenen Steuerquellen, außerdem wurde sie als Appell zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit verstanden²³. Die Straffreiheit knüpfte an die Erfüllung der ursprünglichen Pflichten zur wahrheitsgemäßen Erklärung und nachträglichen Zahlung bereits verkürzter Steuern an²⁴. § 374 RAO 1919 wurde dann sachlich unverändert in § 410 RAO 1931²⁵ in folgender Fassung übernommen:

»(1) Wer in den Fällen der §§ 396, 402, 407–409, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 II), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 407 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 402.«

Nach verschiedenen Neufassungen erfolgte eine bundeseinheitliche Neuregelung durch Gesetz vom 7. 12. 1951²⁶. Die Voraussetzungen wurden verschärft, insbesondere war die Strafbefreiung bereits ausgeschlossen, wenn die Selbstanzeige nach dem Erscheinen eines Prüfers der Finanzbehörde oder nach Bekanntgabe der Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung erstattet worden war, sowie, aufgrund des neu eingefügten Absatzes 2, wenn der Täter wusste oder damit rechnen musste, dass die Tat bereits entdeckt war²⁷. Durch das 2. AO-Strafänderungsgesetz vom 12. 8. 1968 wurde § 410 RAO 1951 als § 395 RAO teilweise neu gefasst²⁸. Unter anderem wurde klargestellt,

dass die Zahlung der Steuer nur Voraussetzung der Strafbefreiung für den Steuerschuldner ist.

§ 395 RAO wurde wiederum fast wörtlich in § 371 AO 1977 übernommen, in § 371 III AO wurde geregelt, dass auch der Täter zur Nachzahlung verpflichtet ist, der zwar nicht Steuerschuldner ist, aber einen unmittelbaren Vorteil aus der Steuerhinterziehung gezogen hat.

Mit dem bereits erwähnten Selbstanzeigebeschluss vom 20. 5. 2010²⁹ hat der BGH die Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige deutlich erhöht. Aus dem Verständnis des § 371 AO als Ausnahmenvorschrift, die nicht nur aus fiskalischen Zwecken gerechtfertigt ist, sondern auch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit honorieren soll, verwehrt der BGH u. a. einer Teilselbstanzeige strafbefreiende Wirkung, da der Täter gerade keinen »reinen Tisch« macht³⁰.

Schließlich erfolgte die Novellierung des § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 17. 3. 2011 (in Kraft seit dem 3. 5. 2011), durch die die Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige erheblich verschärft wurden³¹. Zudem wurde die Verfahrensvorschrift des § 398a AO geschaffen. Nicht durchsetzen konnte sich damals die SPD-Fraktion, die einen Gesetzesentwurf zur völligen Abschaffung der Selbstanzeige eingebracht hatte³². Anwendungsbereich und Voraussetzungen nach der gesetzlichen Neuregelung werden nachstehend im Einzelnen dargelegt.

D. Anwendungsbereich

§ 371 I AO bezieht sich schon nach dem Wortlaut nur auf § 370 AO, so dass auch bei einer wirksamen Selbstanzeige Straffreiheit lediglich hinsichtlich der begangenen Steuerhinterziehung(en) eintritt³³. Erfasst sind die Steuerhinterziehung nach § 370 I AO, die Hinterziehung von Einfuhr-

²¹ Überblick bei Franzen/Gast/Joicks, § 371 Rn. 2.

²² RGBl. I 1919, S. 1993.

²³ Verhandlungen der Nationalversammlung, Band 331, S. 4136 ff. (v. 17. 12. 1919).

²⁴ Rüping, DStR 2010, 1768.

²⁵ RGBl. I 1931, S. 161.

²⁶ BGBl. I 1951, S. 941.

²⁷ Einzelheiten bei Franzen/Gast/Joicks, § 371 Rn. 5f.

²⁸ BGBl. I 1968, S. 953; Einzelheiten bei Franzen/Gast/Joicks, § 371 Rn. 9.

²⁹ BGHSt 55, 180.

³⁰ BGHSt, 55, 180 (183).

³¹ Überblick über das Gesetzgebungsverfahren bei Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 8; Gehm, JURA 2012, 531 (533f.).

³² BT-Drucks. 17/1411.

³³ Vgl. auch unten F. § 371 AO ist kraft Verweisung entsprechend anwendbar z. B. auf die Abgabehinterziehung zu Marktordnungszwecken (§§ 12 I, 35 Marktorganisationsgesetz), die Monopolhinterziehung (§ 128 I Branntweinmonopolgesetz) und die Hinterziehung von Abwasserabgaben (§ 14 Abwasserabgabengesetz) sowie auf das Erschleichen der Wohnungsbauprämie (§ 8 II Wohnungsbauprämienengesetz) und der Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 14 III 5. Vermögensbildungsgesetz). § 371 AO ist auch anwendbar, soweit Länderkommunalabgabengesetze darauf verweisen (z. B. Art 14 I 2 des bayrischen KAG).

und Ausfuhrabgaben nach § 370 VI AO und der besonders schwere Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 III AO. Straffreiheit wird sowohl bei versuchter als auch bei vollendeter Steuerhinterziehung erlangt; diese Möglichkeit steht sowohl einem Täter (§ 25 StGB) als auch einem Teilnehmer (§§ 26, 27 StGB) offen. Bei nur versuchter Steuerhinterziehung bestehen nach h.M. die Möglichkeit der Selbstanzeige gem. § 371 AO und die des Rücktritts vom Versuch gem. § 24 StGB nebeneinander³⁴.

Beispiel³⁵: Ein freiwilliger Rücktritt gem. § 24 I StGB von einer versuchten Steuerhinterziehung ist möglich, wenn der Steuerpflichtige gegenüber einem Amtsträger, der zur steuerlichen Überprüfung erschienen ist, seine unrichtigen Angaben in einer Steuererklärung berichtigt, obwohl er sich nicht entdeckt fühlt. Eine Strafbefreiung gem. § 371 AO tritt dagegen nicht ein, weil der Sperrtatbestand des § 371 II Nr. 1 AO vorliegt.

Beträgt der Hinterziehungsbetrag mehr als € 50.000 pro Tat, kann gem. § 371 II Nr. 3 AO zwar durch eine Selbstanzeige keine Straffreiheit erlangt werden, die Tat kann jedoch gem. § 398a AO nicht mehr verfolgt werden, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag in Höhe von 5% der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse entrichtet.

E. Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige

I. Überblick

Gem. § 371 I AO wird, wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 AO bestraft. Die weiteren Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige sind dann in § 371 II AO (keine Sperrtatbestände) und in § 371 III AO (vollständige Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer in angemessener Frist) geregelt. § 371 IV AO normiert den Sonderfall einer sog. Fremdanzeige bei Bestehen einer Berichtigungspflicht

³⁴ BGHSt 37, 340; 49, 136; OLG München NSTZ-RR 2013, 15; Klein/Jäger, § 371 Rn. 5; a.A. für die Rechtslage nach der Novellierung Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rn. 549; ders., ZWH 2013, 186.

³⁵ Nach Jäger/Klein, § 371 Rn. 11.

gem. § 153 AO und soll im Rahmen dieses Überblicks außen vor bleiben. Nach der neueren Rechtsprechung ist § 371 AO als Ausnahmevorschrift – auch im Hinblick auf den Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch – restriktiv auszulegen³⁶.

Die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige sind kompliziert und es gibt viele kontrovers diskutierte Einzelfragen. Heribert Prantl konstatierte in der SZ vom 4. 2. 2014³⁷ kritisch: »Die Selbstanzeige ist per Gesetz so kompliziert gemacht worden, dass man dafür fast noch mehr Glück braucht als Verstand.« Zu Recht findet sich in der Literatur die Feststellung, dass es in der Regel nur dem steuerlich gut beratenen Steuerstraftäter überhaupt möglich ist, eine wirksame Selbstanzeige abzugeben³⁸. Die folgende Darstellung beschränkt sich auf einen Überblick.

II. Die Form der Berichtigungserklärung gem. § 371 I AO

Eine wirksame Selbstanzeige setzt gem. § 370 I AO voraus, dass unrichtige Angaben berichtigt, unvollständige Angaben ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt werden³⁹. Bei einer strafrechtlichen Betrachtungsweise wird durch diese nachträgliche Erfüllung der steuerstrafrechtlichen Pflicht das Handlungsunrecht einer Steuerhinterziehung beseitigt. Die Berichtigungserklärung hat deshalb im Grundsatz den Anforderungen zu entsprechen, denen der Steuerpflichtige bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner steuerrechtlichen Erklärungspflichten schon früher hätte entsprechen müssen⁴⁰. Er muss die Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang darlegen, so dass die Finanzbehörde auf dieser Grundlage ohne langwierige Nachforschungen die Steuer richtig festsetzen kann⁴¹.

³⁶ BGHSt 55, 180 (184).

³⁷ <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/selbstanzeige-nachsteuerbetrug-der-staat-als-schweinchen-schlau-1.1879208> (abgerufen am 7. 3. 2014).

³⁸ Poß/Wissing, DRiZ 2013, 206; Kemper, DStZ 2013, 538. Hier bestehen wiederum erhebliche Haftungsrisiken für den Steuerberater. Dieser haftet zivilrechtlich auf Schadensersatz bei einer fehlerhaften Selbstanzeige (LG Saarbrücken PStR 2012, 84).

³⁹ § 22 IV AWG setzt voraus, dass der Verstoß i. S. d. § 19 II bis V AWG für eine wirksame Selbstanzeige »im Wege der Eigenkontrolle aufgedeckt« wird. Im Steuerstrafrecht wird dagegen weder nach einem Motiv noch nach weiteren Hintergründen für die Selbstanzeige gefragt (vgl. Wegner, HRRS 2014, 52).

⁴⁰ Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2013, Rn. 577.

⁴¹ BGHSt 49, 136 (139); 55, 180 (190); Klein/Jäger, § 371 Rn. 19.

Nicht erforderlich ist die Bezeichnung der Erklärung als Selbstanzeige oder eine Bezugnahme auf § 371 AO⁴².

Beispiel: Im Fall Hoeneß ist strittig, ob die am 17. 1. 2013 abgegebene Selbstanzeige vollständig war. Die Verteidigung argumentierte, dass die Gesamtsumme der hinterzogenen Steuern in der Selbstanzeige enthalten gewesen sei. Die Staatsanwaltschaft wie auch das LG München II vertraten demgegenüber, dass es sich um eine unbrauchbare, zumindest aber unvollständige Selbstanzeige handelte, weil keine konkreten Angaben gemacht wurden, die eine genaue Festsetzung der Steuern für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum zuließen. Trotz wiederholten Anforderungen erhielten die Steuerbehörden die dafür notwendigen Daten erst kurz vor dem Prozess, so dass eine genaue Bezifferung der Steuerschuld erst kurz vor dem Prozess möglich war.

Einer bestimmten Form bedarf es für die Berichtigungserklärung nicht, die Selbstanzeige kann schriftlich, mündlich, telefonisch, per Telegramm, Telefax oder E-Mail oder zu Protokoll abgegeben werden⁴³. Adressat der Selbstanzeige ist »die Finanzbehörde« i. S. d. § 6 II AO, so dass eine wirksame Selbstanzeige bei allen dort genannten Finanzbehörden erstattet werden kann; bei örtlicher und sachlicher Unzuständigkeit reicht es aus, wenn die örtlich und sachlich zuständige Behörde aus der Anzeige erkennbar ist⁴⁴. Maßgeblich ist der Zugang bei der Finanzbehörde⁴⁵.

Da es sich strafrechtsdogmatisch um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund⁴⁶ handelt, wird nur der Anzeigerstatter (nicht aber ein sonstiger Beteiligter) durch eine Selbstanzeige straffrei⁴⁷. Die Selbstanzeige kann so-

wohl vom Täter (§ 25 StGB), einem Teilnehmer (§§ 26, 27 StGB) oder durch einen Dritten, z. B. einen Steuerberater, erfolgen. Erstattet der Dritte Anzeige, hat diese allerdings nur dann strafbefreiende Wirkung für die Beteiligten, wenn der Dritte von diesem beauftragt wurde und ihm eine entsprechende Vollmacht erteilt wurde oder er gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vertreter (z. B. Geschäftsführer einer GmbH) ist⁴⁸.

Unerheblich ist, welche Motive der Selbstanzeige zugrunde liegen. Diese muss nach dem Wortlaut und unter Berücksichtigung der fiskalischen Zielsetzung (anders als etwa beim Rücktritt vom Versuch gem. § 24 StGB) nicht freiwillig erfolgen, so dass es z. B. unschädlich ist, wenn der Täter einer Entdeckung zuvorkommen möchte.⁴⁹ Die Grenze ergibt sich lediglich aus den Sperrtatbeständen in § 371 II AO, so dass z. B. eine bereits erfolgte Entdeckung der Steuerstraftat gem. § 371 II Nr. 2 AO eine wirksame Selbstanzeige ausschließt. Dieser Verzicht auf ein Freiwilligkeitskriterium kollidiert jedoch mit der neueren Rechtsprechung, wonach nicht allein fiskalpolitische Gründe die Selbstanzeige rechtfertigen, sondern wesentlich auch die in der Selbstanzeige zum Ausdruck kommende Rückkehr zur Steuerehrlichkeit⁵⁰.

III. Der Umfang der Berichtigungserklärung gem. § 371 I AO

Seit der Novellierung des § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 wirkt eine Selbstanzeige nur dann strafbefreiend, wenn für sämtliche unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang eine richtige Selbstanzeige abgegeben wird. Erforderlich ist damit zwar nicht eine »Lebensbeichte«, aber doch zumindest eine »Sparten-Lebensbeichte«⁵¹. Dies lässt sich damit begründen, dass sich der gesetzgeberische Zweck, die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu honorieren, nur dann erreichen lässt, wenn der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben, eben »reinen Tisch« macht⁵².

Der Begriff einer Steuerart ist gesetzlich nicht beschrieben. Hier ist wohl im Grundsatz auf das Vorliegen verschied-

⁴² BGH wistra 1999, 28. Nach Kuhn/Weigell, Rn. 600 ist von einer solchen Bezeichnung sogar abzuraten, da Selbstanzeigen, die als solche bezeichnet oder erkennbar sind, nach Nr. 132 AStBV [St] 2014 vom 1. 11. 2013 (BStBl. I, S. 1394) an die Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) weitergeleitet werden müssen.

⁴³ Vgl. nur Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371 AO Rn. 24.

⁴⁴ Vgl. nur Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 38; Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371 AO Rn. 17 jew. m. w. N. Auch gegenüber Staatsanwaltschaft, Polizei und Gericht kann eine wirksame Berichtigungserklärung erfolgen, hier trägt aber der Erklärende das Risiko des rechtzeitigen Zugangs (Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 AO Rn. 39, str.; offen gelassen von BGH wistra 2003, 385).

⁴⁵ Klein/Jäger, § 371 Rn. 33.

⁴⁶ Siehe die Nachweise in Fn. 10.

⁴⁷ Aus Beratersicht wird deshalb häufig empfohlen, dass sich die Beteiligten vor einer Selbstanzeige absprechen, denn durch die Anzeige gilt die Tat als entdeckt i. S. d. § 371 II Nr. 2 AO, so dass eine Selbstanzeige nicht mehr möglich ist (siehe nur Müller-Guggenberger/Bienack/Muhler, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2011, § 44 Rn. 122). Zur sog »koordinierten« Selbstanzeige als »Massenselbstanzeige«, die insbesondere bei den Bankenfällen in den 1990er Jahren diskutiert wurde, siehe MünchKomm-StGB/Kohler, 2010, § 371 AO Rn. 96 ff.

⁴⁸ BGH NSTz 1985, 126.

⁴⁹ Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 12.

⁵⁰ Siehe oben B. Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 15 bezweifelt deshalb, dass tatsächlich der Honorierungsgedanke hinter der Regelung des § 371 AO steht.

⁵¹ So zutreffend Rolletschke, Rn. 561 m. w. N., für den auch die Begriffe »Berichtigungseinheit« oder »Berichtigungsverbund« die Situation treffend beschreiben.

⁵² BGHSt 55, 180 (182).

dener Steuergesetze abzustellen, so dass z. B. die im Einkommensteuergesetz (EStG) geregelte Einkommensteuer und die im Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelte Umsatzsteuer unterschiedliche Steuerarten darstellen⁵³. Zeitlich sind alle steuerstrafrechtlich nicht verjährten Steuerstraftaten zu berücksichtigen. Die Verjährungsfrist beträgt gem. § 369 AO i. V. m. § 78 III StGB im Grundsatz fünf Jahre und beginnt mit Beendigung der Tat nach § 78 a S. 1 StGB, d. h. bei Steuerstraftaten mit Eintritt des tatbestandmäßigen Erfolges (Steuerverkürzung oder Erlangung eines Steuervorteils)⁵⁴. Allerdings ist § 376 AO zu beachten, wonach in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung gem. § 370 III S. 2 Nr. 1 bis 5 AO eine zehnjährige Verjährungsfrist gilt.

Beispiel: Alice Schwarzer, die nach aktuellen Medienberichten eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige abgegeben hat, zahlte ca. € 200.000 in den letzten zehn Jahren hinterzogene Steuern nach. Insgesamt hat sie jedoch bereits seit den 1980er Jahren einen weit höheren Betrag aus Kapitaleinkünften in der Schweiz hinterzogen, diese Steuerstraftaten waren aber nach § 376 AO verjährt.

Mit der Neufassung des § 371 I AO ist nun die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige ausgeschlossen, durch die der Erklärende bei einer unvollständigen Berichtigungserklärung immerhin in Höhe der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen straffrei werden würde⁵⁵. Bei einer solchen Teilanzeige fehlt es an einer honorierungswürdigen vollständigen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit⁵⁶.

Dementsprechend kann auch nicht mit einer zweiten, vollständigen Selbstanzeige eine erste, vorsätzlich unvollständige Teilselbstanzeige »repariert« werden, vielmehr sind beide Selbstanzeigen unwirksam, eine Berücksichti-

gung ist lediglich im Rahmen der Strafzumessung möglich⁵⁷.

Umstritten ist die Wirksamkeit einer undolos unvollständigen Teilselbstanzeige, bei der der Anzeigerstatter einzelne Hinterziehungssachverhalte nicht berücksichtigt, weil er sie z. B. verdrängt hat oder sie für strafrechtlich nicht relevant gehalten hat⁵⁸. Diese Fälle werden nicht selten sein, denn gerade bei komplexeren Steuersachverhalten (wie z. B. den spekulativen und kurzfristigen Börsengeschäften von Hoeneß) ist es selbst bei gutem Willen nicht einfach, eine wirksame Selbstanzeige zu erstatten. Eine als »geringfügig« und damit unschädlich angesehene Maximalabweichung von bis zu 5% der verkürzten Steuer wird von der Rechtsprechung toleriert, wenn nicht eine Gesamtwürdigung der Umstände auch eine Abweichung unterhalb dieser Grenze als nicht mehr geringfügig erscheinen lässt, so dass die Straffreiheit zu versagen ist⁵⁹. Strittig ist allerdings, ob hierfür eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, wenn mehrere Taten einer Steuerart Gegenstand der Selbstanzeige sind⁶⁰.

Beispiel: Der A erstattet eine Selbstanzeige wegen Einkommensteuerhinterziehung (also einer Steuerart) für die Jahre 2009–2012, da er Kapitalerträge aus einem Konto in der Schweiz nicht erklärt hat. Diese betragen jedes Jahr € 20.000. Für das Jahr 2009 erklärt der A jedoch versehentlich nur € 18.000 nach, insgesamt also € 78.000. Stellt man auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung auf den Gesamtbetrag aller unverjährten Steuerstraftaten ab, ist wegen der geringfügigen Abweichung von der Summe aller Verkürzungsbeträge (€ 80.000) die Selbstanzeige insgesamt wirksam, obwohl in einem Veranlagungszeitraum mehr als 5% nicht aufgedeckt wurden. Bei einer isolierten Betrachtung wäre dagegen die gesamte Selbstanzeige für die Jahre 2009–2012 zunächst unwirksam, da im Veranlagungszeitraum 2009 10% nicht aufgedeckt wurden. Hier kommt es dann darauf an, ob auch undolos abgegebenen Teilanzeigen die Wirksamkeit zu versagen ist. Eine solche isolierte Betrachtungsweise und die Abschaffung der Teilselbstanzeige führt in der Praxis der steuerlichen Beratung dazu, dass bei der Berichtigungserklärung »Sicherheitszuschläge« anzusetzen sind, um sich nicht dem Risiko

53 Rolletschke, Rn. 561, nach a. A. ist auf das materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnis abzustellen (z. B. Klein/Jäger, § 371 Rn. 19a).

54 BGH NStZ 2000, 427 (428). Der Zeitpunkt der Tatbeendigung hängt im Einzelnen davon ab, ob es sich bei den verkürzten Steuern um Veranlagungs- oder Fälligkeitssteuern handelt, ob der Tatbestand durch Tun oder Unterlassen begangen wurde und ob die Tat im Festsetzungsverfahren oder zu einem anderen Zeitpunkt begangen wurde (Klein/Jäger, § 370 Rn. 20).

55 Eine solche Teilselbstanzeige wurde bis zum »Selbstanzeige-beschluss« des BGH vom 20. 5. 2010 (BGHSt 55, 180) nach ganz h. M. für wirksam gehalten (siehe z. B. BGHSt 35, 36), da nach § 371 AO a. F. der Täter nach dem Gesetzeswortlaut bei einer Berichtigung »insoweit« straffrei wurde. Nach der Novellierung und der Streichung dieser Formulierung gilt die Teilselbstanzeige als abgeschafft. Für bis zum 28. 4. 2011 eingegangene Selbstanzeigen gilt gem. Art. 97 § 24 EGAO die alte Gesetzeslage.

56 So schon BGHSt 55, 180 (182) zu § 371 I AO a. F. trotz des damaligen Wortlauts (»insoweit«).

57 Klein/Jäger, § 371 Rn. 24; Rolletschke/Roth, NZWiSt 2013, 295 (296).

58 Siehe nur Flore/Tsambakakis/Wessing, § 371 Rn. 80ff. mit zahlreichen Nachweisen.

59 BGHSt 56, 298 (317). Eine Abweichung von weniger als 5% ist nach Ansicht des BGH insbesondere dann nicht mehr geringfügig, wenn sie bewusst vorgenommen wurde oder ansonsten keine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit vorliegt.

60 Zur Diskussion Klein/Jäger, § 371 Rn. 28a, der sich für eine tatbezogene (isolierte) Betrachtung ausspricht. Vgl. zur Frage der Unwirksamkeit von Selbstanzeigen bei »geringfügiger Unvollständigkeit« Prowatke/Kelterborn, DStR 2012, 640 mit Beispielen.

der Unwirksamkeit der Selbstanzeige und damit der Strafbarkeit auszusetzen⁶¹.

Auch eine »gestufte Selbstanzeige«, bei der der Steuerpflichtige zunächst in einer ersten Stufe eine Selbstanzeige »dem Grunde nach« bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erstattet und in einer zweiten Stufe diese in Absprache mit den Strafverfolgungsbehörden konkretisiert, wirkt nun nicht mehr straffbefreiend⁶². Dies gilt unabhängig davon, dass eine solche Praxis von den Strafverfolgungsbehörden toleriert wurde.

IV. Die Sperrtatbestände des § 371 II AO

Nach § 371 II AO tritt Straffreiheit dann nicht ein, wenn einer der dort genannten Sperrgründe vorliegt. Da § 371 AO wegen des Verzichts auf den staatlichen Strafanspruch als Ausnahmevorschrift restriktiv auszulegen ist, sind nach neuester Rspr. die Sperrgründe (unter Beachtung des Analogieverbots und des Bestimmtheitsgrundsatzes des Art. 103 II GG) weit auszulegen⁶³.

Der 2011 neu gefasste Sperrgrund des § 371 II Nr. 1a AO (Bekanntgabe der Prüfungsanordnung) soll verhindern, dass die Selbstanzeige Teil einer Hinterziehungsstrategie ist, bei der der Täter zwischen der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und dem Beginn der Außenprüfung taktiert⁶⁴.

In den Fällen der § 371 II Nr. 1b AO (Bekanntgabe der Einleitung eines Strafverfahrens), § 371 II Nr. 1c 1. Fall AO (Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung), § 371 II Nr. 1c 2. Fall AO (Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit) und § 371 II Nr. 2 AO (Entdeckung der Tat) wird Straffreiheit deshalb nicht gewährt, weil dem Fiskus auch ohne Zutun des Selbstanzeigeerstatters die bisher unbekannte Steuerquelle bereits zumindest zugänglich war⁶⁵.

Beispiel: Die Selbstanzeige von Uli Hoeneß soll nach Ansicht der Staatsanwaltschaft nicht nur deshalb unwirksam gewesen sein, weil sie unvollständig war, sondern auch weil die Tat aufgrund von Recherchen der Zeitschrift *Stern* in der Schweiz entdeckt war⁶⁶. Der Stern-Reporter Röhrig hatte bei der Schweizer Bank Vontobel versucht, am 14. 1. 2013 Informationen über ein geheimes Konto einer deutschen Sportgröße zu erlangen. Die Bank verweigerte die Auskunft unter Hinweis auf das Bankgeheimnis, informierte aber am 15. 1. 2013 Hoeneß von der Anfrage. Am 16. 1. 2013 nachmittags rief ein Stern-Reporter bei der Münchner Steuerfahndung an und teilte mit, dass ein großer bayerischer Sport- und Fußballverein € 800 Mio. bei der Schweizer Bank Vontobel in Zürich angelegt hat bzw. hatte, welches dann 2009 auf eine Einzelperson übertragen wurde. In dem von einem Finanzbeamten über das Telefonat gefertigten Gesprächsvermerk findet sich nichts über Hoeneß oder den FC Bayern, ebenso wenig wie in einem Vorabdruck der *Stern*-Geschichte vom selben Tag. Am 17. 1. 2013 ging eine Selbstanzeige von Hoeneß beim Finanzamt Rosenheim ein. Gleichzeitig wurden € 10 Mio. als Abschlagszahlung nachgezahlt. Es stellt sich die Frage, ob die Tat bereits entdeckt i. S. d. § 371 II Nr. 2 AO war und Hoeneß dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Zunächst muss die Tat und nicht der Täter entdeckt sein⁶⁷. Für die Annahme einer Tatentdeckung i. S. d. § 371 II Nr. 2 AO reichte nach der Rechtsprechung des BGH ein bloßer Anfangsverdacht nicht aus⁶⁸: Der Tatverdacht muss sich vielmehr soweit konkretisiert haben, dass bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit »eines verurteilenden Erkenntnisses« gegeben ist. In der Regel ist bei einer weiten Auslegung eine Tatentdeckung bereits dann anzunehmen, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit nahe liegt⁶⁹. Im Fall Hoeneß sollen die Behörden dagegen zum Zeitpunkt der Selbstanzeige (also am Morgen des 17. 1. 2013) noch keine Kenntnis und keinen Verdacht hinsichtlich einer Steuerhinterziehung durch Uli Hoeneß gehabt haben. Nach einem Aktenvermerk der Staatsanwaltschaft vom 25. 2. 2013 wären die Ermittlungen allein aufgrund des Stern-Artikels und ohne die Selbstanzeige aller Wahrscheinlichkeit nach ergebnislos verlaufen. Das LG München II äußerte zwar gewisse Zweifel an der mangelnden Entdeckung, konnte die Frage aber wegen der ohnehin unvollständigen Selbstanzeige dahinstehen lassen.

Nach § 371 II Nr. 1 AO tritt die Sperrwirkung bereits ein, wenn »bei *einer* der zur Selbstanzeige gebrachten unver-

⁶¹ Prowatke/Kelterborn, DStR 2012, 640 (642f.).

⁶² Klein/Jäger, § 371 Rn. 22.

⁶³ BGHSt 55, 180 (184); zust. Klein/Jäger, § 371 Rn. 2; a. A. z. B. BayObLG MDR 1985, 519. Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 85. Hinsichtlich der einzelnen Sperrtatbestände gibt es viele kontrovers diskutierte Einzelfragen, die jedoch im Rahmen dieses Überblicksaufsatzes nicht erörtert werden können.

⁶⁴ Vgl. BT-Drs 17/5069 (neu), S. 11. Dies war nach der alten Rechtslage möglich, denn nach § 371 II Nr. 1a AO a. F. war das Erscheinen des Prüfers ausschlaggebend.

⁶⁵ Rolletschke, Rn. 581.

⁶⁶ Die nachstehende Darstellung der Ereignisse findet sich in der SZ vom 22./23. 2. 2014.

⁶⁷ BGHSt 49, 136 (142); 55, 180 (187).

⁶⁸ Siehe nur BGHSt 49, 136 (141).

⁶⁹ BGHSt 55, 180 (188). Presseberichte über den Ankauf von Steuer-CDs sperren jedenfalls eine Selbstanzeige noch nicht (vgl. Verfügung der OFD Karlsruhe vom 18. 7. 2012 S 20702/4-St 413); ebenso wenig soll die bloße Sicherstellung von entsprechenden Unterlagen oder Datenträgern, die möglicherweise einen Tatnachweis bilden könnten, genügen (vgl. Mückenberger/Iannone, NJW 2012, 3481).

jährten Steuerstraftaten« vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung einer der dort genannten Sperrtatbestände eingetreten ist. Gleichmaßen normiert § 371 II Nr. 2 AO eine Sperrwirkung, wenn *eine* der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung etc. bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Die partielle Sperre eines Teilbereichs »infiert« damit nach h.M. alle anderen Zeiträume, auch wenn diese nicht von dem Sperrgrund erfasst sind⁷⁰.

Beispiel⁷¹: A erhält 2014 eine Prüfungsanordnung für das Jahr 2012 gem. §§ 196, 371 II Nr. 1a AO zur Umsatzsteuersonderprüfung. Er hat in den unverjährten Jahren 2009 bis 2013 teilweise Umsätze nicht angegeben. Nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung erstattet er nun Selbstanzeige für die Jahre 2009 bis 2013. Nach h.M. ist der Ausschlussgrund des § 371 II Nr. 1a AO nicht auf das Jahr 2012 beschränkt, sondern betrifft alle unverjährten Straftaten der Steuerart Umsatzsteuer.

Der durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 neu eingefügte § 371 II Nr. 3 AO, der bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als € 50.000 eine Selbstanzeige ausschließt, ist im Zusammenhang mit dem ebenfalls neu eingefügten § 398a AO zu lesen. Danach soll bei einer hinterzogenen Steuer von mehr als € 50.000 (bezogen auf die jeweilige Tat⁷²) nicht automatisch Straffreiheit aufgrund der Selbstanzeige eintreten, sondern nur (bei Nichtvorliegen der sonstigen Sperrgründe) ein Absehen von der Verfolgung durch eine Zusatzzahlung erlangt werden können⁷³. Die Grenze von € 50.000 orientiert sich an der Rspr. des BGH zum »großen Ausmaß« i. S. d. § 370 III 2 Nr. 1 AO, ab diesem Betrag liegt auf der Ebene der Strafzumessung ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor⁷⁴.

Die Zusatzzahlung beträgt 5% der vom Täter zu seinen eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern⁷⁵ und ist innerhalb

einer ihm bestimmten angemessenen Frist an die Staatskasse zu leisten (§ 398a Nr. 2 AO). Dabei handelt es sich anders als bei einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, sondern um ein zwingendes strafprozessuales Verfolgungshindernis⁷⁶.

V. Fristgerechte Nachzahlung gem. § 371 III AO

Straffreiheit wird nach § 371 III AO nur dann erlangt, wenn derjenige, der zu seinen Gunsten Steuern hinterzogen hat, den hinterzogenen Betrag fristgerecht nachzahlt. Durch die Nachzahlung wird bei einer strafrechtlichen Betrachtung das Erfolgsunrecht der Steuerhinterziehung beseitigt und der Schaden wiedergutmacht. Nur dann ist die Straffreiheit verdient. Kann der Täter nicht zahlen, gelangt er nicht in den Genuss der Straffreiheit. Dadurch wird der »liquide« Täter privilegiert. Hierin zeigt sich besonders deutlich, dass es sich um ein Geschäft zwischen dem Staat und dem Steuerstraftäter handelt (Straffreiheit gegen Offenbarung verheimlichter Steuerquellen), das nur dann zum Tragen kommt, wenn (bei bereits eingetretener Steuerverkürzung) der »Kaufpreis« bezahlt wird⁷⁷.

Bis zur Nachzahlung besteht der Strafanspruch des Staates weiter, er ist auflösend bedingt durch die fristgerechte Zahlung der hinterzogenen Steuern⁷⁸. Der Täter erwirbt also mit der »Materiallieferung« durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO erst eine Anwartschaft auf Straffreiheit, die mit Zahlung zu einem »Vollrecht« erstarkt⁷⁹. Bis zum Ablauf der gesetzten Nachzahlungsfrist besteht ein Schwebezustand, der einer verfahrensabschließenden Entscheidung des Strafrichters entgegensteht⁸⁰.

Zur Nachzahlung verpflichtet ist zunächst der Steuerpflichtige, dies kann aber auch ein sonstiger Tatbeteiligter sein, wenn er bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt⁸¹.

Beispiel⁸²: Bei der Ein-Mann-GmbH muss der Gesellschafter-Geschäftsführer, der zugunsten der GmbH Steuern hinterzogen hat, diese nachzahlen, wenn sich dadurch sein Beteiligungswert erhöht. Dagegen erlangt ein lediglich angestellter Geschäftsführer einer GmbH, der zugunsten der GmbH Steuern hinterzieht, um

⁷⁰ Vgl. nur *Rolletschke*, Rn. 581f. m.w.N. Dagegen bleiben Selbstanzeigen im Parteienrecht auch noch möglich, wenn sie vom Sachverhalt her im Steuerrecht bereits strukturell ausgeschlossen wären (vgl. *Wegner*, HRRS 2014, 52).

⁷¹ Nach *Wenzel/Cording*, StBW 2012, 1188.

⁷² Deshalb tritt hier anders als bei § 371 II Nr. 1 und 2 AO auch keine »Infektionswirkung« ein, so dass hinsichtlich anderer Steuerstraftaten einer Steuerart noch eine wirksame Selbstanzeige abgegeben werden kann (Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 137 m.w.N.).

⁷³ Vgl. BT-Drs. 17/5069 (neu), S. 21f.

⁷⁴ BGHSt 53, 71.

⁷⁵ Dabei ist umstr., ob vom Nominalbetrag der Steuer auszugehen oder eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die auf den strafzumessungsrelevanten Steuerschaden (z.B. im Fall von »Steuerhinterziehung auf Zeit« nur auf den entstandenen Zinsschaden) abstellt, vorzuziehen ist; dazu ausführlich und m.w.N. *Madauf*, NZWiSt 2014, 21ff.

⁷⁶ Klein/Jäger, § 398a Rn. 35.

⁷⁷ Vgl. auch *Kuhn/Weigell*, Rn. 613.

⁷⁸ BGHSt 7, 336; BayObLG wistra 1990, 159; OLG Karlsruhe NSTZ-RR 2007, 147; Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 144.

⁷⁹ *Rolletschke*, Rn. 620.

⁸⁰ MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 116 m.w.N.

⁸¹ *Rolletschke*, Rn. 621.

⁸² Nach *Rolletschke*, Rn. 622 m.w.N.

seinen Arbeitsplatz zu behalten, einen lediglich mittelbaren Vorteil, so dass er allein durch die Selbstanzeige straffrei wird.

Der zur Nachzahlung Verpflichtete hat einen Rechtsanspruch auf eine Fristsetzung, diese ist damit unabhängig von den Umständen des Einzelfalls (also z. B. auch bei Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners) zwingend⁸³. Die Frist ist im Hinblick auf die Dauer eine Ermessensentscheidung der zuständigen Strafverfolgungsbehörde (Bußgeld- und Strafsachenstelle) bzw. der Staatsanwaltschaft oder des Gerichts⁸⁴, die nach strafrechtlichen (und nicht nach steuerlichen) Gesichtspunkten unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist⁸⁵. Die Frist ist so zu berechnen, dass der Täter – jedenfalls bei gutem Willen und unter Ausschöpfung aller vorhandenen Möglichkeiten – finanziell in der Lage ist, der Nachzahlungspflicht zu genügen⁸⁶. Eine Frist von mehr als sechs Monaten dürfte jedenfalls in der Regel unangemessen sein⁸⁷, vielfach wird eine Monatsfrist angemessen sein⁸⁸. Eine unangemessene Frist entfaltet keine Rechtswirkungen, es muss dann eine neue angemessene Frist gesetzt werden⁸⁹.

Nachzuzahlen ist vom Täter der zu seinen Gunsten hinterzogene Betrag, nicht aber steuerliche Nebenleistungen nach § 3 II AO, wie Hinterziehungszinsen, Verspätungs- und / oder Säumniszuschläge⁹⁰.

VI. Kein Widerruf der Selbstanzeige

Der Widerruf einer Selbstanzeige bzw. der ihr zugrunde liegenden Tatsachen ist jederzeit möglich⁹¹. Selbstverständlich soll ein Täter, der die in der Selbstanzeige gemachten Angaben widerruft, nicht straffrei ausgehen⁹².

83 OLG Karlsruhe NSTZ-RR 2007, 147; eine Ausnahme ist nur dort anzunehmen, wo bereits eine ausreichende Akontozahlung des Täters erfolgt ist (Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371 AO Rn. 139).

84 Zur Zuständigkeit vgl. nur Rolletschke, Rn. 626.

85 Vgl. LG Hamburg wistra 1988, 320; MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 132.

86 MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 132 mit Rechtsprechungsnachweisen.

87 AG Saarbrücken wistra 1983, 268; zu der insoweit uneinheitlichen Rechtsprechung siehe den Überblick bei Rolletschke, Rn. 628.

88 Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rn. 110.

89 Vgl. LG Koblenz wistra 1986, 79 (81); Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371 AO Rn. 143.

90 Kuhn/Weigell, Rn. 620.

91 MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 111 m. w. N.

92 RGSt 75, 261; Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 202; umstr. ist allein die Begründung; Überblick dazu bei MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 112.

Diesem Umstand kommt im Zusammenhang mit einem Einspruch gegen den auf Grundlage der Selbstanzeige erlassenen Steuerbescheid eine gewisse Relevanz zu. In der Einlegung des Einspruchs gegen den Steuerbescheid als solchen kann noch kein Widerruf der Selbstanzeige gesehen werden⁹³. Es kommt vielmehr auf die Begründung des Einspruchs an: Da sich die Selbstanzeige auf »Angaben«, also die tatsächlichen Grundlagen der Besteuerung bezieht, wird sie auch nur dann in Frage gestellt, wenn sie durch den Einspruch in tatsächlicher Hinsicht korrigiert wird⁹⁴, nicht dagegen, wenn der Einspruch eine abweichende rechtliche Würdigung enthält⁹⁵, wie etwa die Behauptung, ein Teil der Steueransprüche sei verjährt⁹⁶.

F. Rechtsfolgen

Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei der Selbstanzeige gem. § 371 AO um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, der allerdings nur die Strafbarkeit wegen begangener Steuerstraftaten nach § 370 AO ausschließt⁹⁷. Ein eingeleitetes Ermittlungsverfahren ist also gem. § 170 II StPO einzustellen, ein Hauptverfahren durch Freispruch zu erledigen⁹⁸. Die Selbstanzeige hat lediglich strafrechtliche Bedeutung und verhindert nicht steuerliche Konsequenzen, die aus der Berichtigungserklärung zu ziehen sind (insbesondere eine Festsetzung der sich aus der Erklärung ergebenden Steuern)⁹⁹.

Übersteigt der Hinterziehungsbetrag € 50.000, bleibt dem Täter der materielle Strafaufhebungsgrund des § 371 AO verwehrt (§ 371 II Nr. 3 AO); allerdings wird unter den Voraussetzungen des § 398a AO zwingend von der Verfolgung abgesehen. Hierbei handelt es sich um ein Verfahrenshindernis¹⁰⁰. In einem Hauptverfahren ergeht also kein Freispruch, sondern eine Verfahrenseinstellung gem.

93 Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 203; Weinbrenner, DStR 2013, 1268 (1270); a. A. aber wohl die Staatsanwaltschaft in LG Heidelberg NSTZ-RR 2013, 80 f.

94 Und sich diese Korrektur auf steuerlich relevante Tatsachen bezieht.

95 Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 203; Weinbrenner, DStR 2013, 1268 (1270 ff.).

96 LG Heidelberg NSTZ-RR 2013, 80 (81).

97 Siehe oben D.

98 MünchKomm-StGB/Kohler, § 371 AO Rn. 243 m. w. N.; trotzdem hat das LG Heidelberg NSTZ-RR 2013, 80 lediglich ein Verfahrenshindernis angenommen (abl. Weinbrenner, DStR 2013, 1268 [1269]).

99 Hierzu Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 194.

100 Klein/Jäger, § 398a Rn. 35f.; Flore/Tsambikakis/Quedenfeld, § 398a Rn. 43f.

§ 260 III StPO durch Urteil (bzw. außerhalb der Hauptverhandlung durch Beschluss gem. § 206 a StPO).

Nicht strafbefreiend bzw. bußgeldaufhebend wirken Selbstanzeigen bei Steuerstraftaten nach §§ 372f. AO, § 26 c UStG oder Steuerordnungswidrigkeiten nach §§ 379 ff. AO, § 26 b UStG. Auch gegenüber Straftatbeständen nach dem StGB entfaltet die Selbstanzeige keine Wirkung, nach h. M. auch nicht für zivil- oder disziplinarrechtliche Maßnahmen¹⁰¹.

Beispiel: Mit seiner Selbstanzeige offenbart der Täter, dass er nicht nur eine Steuerhinterziehung gem. § 370 AO, sondern auch eine Urkundenfälschung gem. § 267 StGB durch Vorlage gefälschter Belege beim Finanzamt begangen hat. Da diese schon durch das Verfälschen und den Gebrauch vollendet ist, kommt ein Rücktritt gem. § 24 I StGB nicht in Betracht. Durch die Selbstanzeige erlangt der Täter nur Straffreiheit hinsichtlich der Steuerhinterziehung. Dies folgt schon aus dem Wortlaut des § 371 AO (»in den Fällen des § 370«, »wird insoweit straffrei«).

Eine »verunglückte« bzw. »missglückte« Selbstanzeige, z. B. wegen Unvollständigkeit (wie im Fall Hoeneß), wegen Vorliegens eines Sperrtatbestandes oder Nichteinhaltung der Zahlungsfrist, kann sich strafmildernd auswirken¹⁰². In Betracht kommt auch abhängig von den Umständen des Einzelfalls (insbesondere Höhe der hinterzogenen und nacherklärten Steuern) eine Einstellung nach §§ 153 ff. StPO¹⁰³.

Die Selbstanzeige unterliegt grundsätzlich dem Steuergeheimnis des § 30 AO, gesetzlich sind aber eine Vielzahl von Ausnahmen und Mitteilungsmöglichkeiten vorgesehen¹⁰⁴.

¹⁰¹ Zu den sich daraus ergebenden strafrechtlichen, zivilrechtlichen und disziplinarrechtlichen Risiken einer Selbstanzeige siehe *Pump/Krüger*, DStR 2013, 1972. Zu der Zulässigkeit von Disziplinarmaßnahmen gegen Beamte siehe § 14 II BDG; BVerwG NJW 2002, 1151; bestätigt durch BVerfG NJW 2002, 1787; Einzelheiten bei Klein/Jäger, § 371 Rn. 7.

¹⁰² Klein/Jäger, § 371 Rn. 9.

¹⁰³ Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 201.

¹⁰⁴ Z. B. nach § 35 GewO, § 88 III AufenthG. Übersicht bei Kuhn/Weigell, Rn. 676. Im »Fall Hoeneß« ermittelt die Staatsanwaltschaft daher auch gegen Behördenmitarbeiter wegen Verletzung des Steuergeheimnisses gem. § 355 StGB (vgl. <http://www.zeit.de/gesellschaft/zeitgeschehen/2014-01/uli-hoeness-steuerhinterziehung-steuer-geheimnis-staatsanwaltschaft>; abgerufen am 7. 3. 2014).

G. Zur verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Bewertung

I. Zur Verfassungsmäßigkeit

§ 371 AO ist nach der höchstrichterlichen Rspr. und h. L. verfassungsgemäß und mit Art. 3 GG und Art. 20 GG vereinbar¹⁰⁵. Insbesondere soll darin keine sach- und damit verfassungswidrige Privilegierung des Steuerhinterziehers gegenüber anderen Straftätern, insbesondere Betrügern, liegen¹⁰⁶. Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz verbietet nur eine willkürliche, nicht mehr vertretbare Differenzierung¹⁰⁷. Ein vertretbarer Sachgrund wird in »der steuerpolitischen Zielsetzung und den kriminologisch äußerst ungünstigen Bedingungen des Steuerstrafrechts« gesehen¹⁰⁸. Auch wird auf den geringeren Unrechtsgehalt der Steuerhinterziehung gegenüber anderen Vermögensdelikten hingewiesen¹⁰⁹. Es ist nicht zu erwarten, dass das BVerfG die Neufassung des § 371 AO, der die Anforderungen an die Selbstanzeige noch verschärft, als verfassungswidrig betrachten wird. Diskutiert wird allerdings nach der Novellierung, ob der in § 398 a AO vorgesehene Zuschlag bei einer Steuerhinterziehung von mehr als € 50.000 im Hinblick auf den Richtervorbehalt¹¹⁰ und den Schuldgrundsatz verfassungsgemäß ist, was aber überwiegend bejaht wird¹¹¹.

Vereinzelt wird sogar angeführt, dass § 371 AO nicht nur verfassungsgemäß, sondern im Hinblick auf das Prinzip der Selbstbelastungsfreiheit auch verfassungsrechtlich

¹⁰⁵ BGH NSTZ 1983, 415; Klein/Jäger, § 371 Rn. 3; a. A. AG Saarbrücken wistra 1983, 84, dessen Richtervorlage in BVerfGE 64, 251 aber bereits als unzulässig angesehen wurde.

¹⁰⁶ Rolletschke, Rn. 547.

¹⁰⁷ Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, S. 159.

¹⁰⁸ Mellinghoff, Festschrift für Winfried Hassemer, 2010, S. 503 (511).

¹⁰⁹ Kuhlen, S. 159.

¹¹⁰ Soweit § 398 a AO nämlich eine strafrechtliche Sanktion wäre und im Ermittlungsverfahren zur Anwendung käme, gäbe es keine richterliche Beteiligung (Flore/Tsambikakis/Quedenfeld, § 398 a Rn. 9, der aber a. a. O. Rn. 12 den Strafcharakter verneint).

¹¹¹ Vgl. den Überblick bei Flore/Tsambikakis/Wessing, § 371 Rn. 21; Kuhlen, S. 160. Gegen eine Verfassungswidrigkeit wird der fehlende Strafcharakter des in § 398 a AO vorgesehenen Zuschlags angeführt: Wegen des fehlenden Zwangscharakters handle es sich eher um eine nichtstrafrechtliche Sanktion eigener Art vergleichbar der Auflage in § 153 a I 2 Nr. 2 StPO (Flore/Tsambikakis/Quedenfeld, § 398 a Rn. 15 m. w. N.); auch der Gesetzgeber wollte die Regelung in Anlehnung an § 153 a StPO ausgestalten (BT-Drs. 17/5067 [neu], S. 20).

geboten ist¹¹². *Kuhlen* hat gezeigt, dass es auf dem Boden des geltenden Rechts möglich ist, diesem verfassungsrechtlichen Gebot auch bei einer Abschaffung der Selbstanzeigemöglichkeit Rechnung zu tragen¹¹³.

II. Rechtspolitische Bewertung

Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige ist seit langer Zeit fester und zentraler Bestandteil des deutschen Steuerstrafrechts, wie gesehen gab es schon Regelungen in den Strafgesetzen der deutschen Partikularstaaten. Doch die aktuelle Diskussion um eine Reform zeigt erneut, dass diese den Steuerstraftäter privilegierende Ausnahmenvorschrift alles andere als unumstritten ist.

Für eine Beibehaltung der Selbstanzeige werden zunächst – im Einklang mit der Rechtsprechung¹¹⁴ – explizit fiskalische Erwägungen angeführt. Dem Staat werden durch die Selbstanzeigemöglichkeit bisher unbekannte Steuerquellen erschlossen¹¹⁵. Der CDU-Finanzexperte Barthle ist z.B. der Ansicht, dass die Selbstanzeige gebraucht wird, solange es Steueroasen gibt, denn nur so komme der Staat an das ihm zustehende Steuergeld¹¹⁶. Allerdings muss eine solche Argumentation auch berücksichtigen, dass es zu Steuerausfällen kommt, da die Selbstanzeigemöglichkeit bei einem ökonomisch denkenden Täter die Abschreckungswirkung von § 370 AO abschwächt¹¹⁷.

Außerdem wird für die Beibehaltung des § 371 AO vielfach argumentiert, dass die Selbstanzeigemöglichkeit keine Privilegierung des Steuerstraftäters sei, sondern eine »Brücke« zwischen dem gesetzlichen Schweigerecht (»nemo-tenetur-Grundsatz«) und den steuerlichen Mitwirkungspflichten¹¹⁸. Außerdem diene sie dem Rechtsfrieden zwischen Bürger und Staat¹¹⁹.

Hinter der Privilegierung des Steuerstraftäters (oft beschönigend als »Steuersünder« bezeichnet) steht aber oft unausgesprochen auch ein Verständnis von Steuerstraftaten als »Delikt des anständigen Mannes«¹²⁰. Entsprechend

spricht *Gehm* davon, dass »sich mitunter honorable Persönlichkeiten im Kreis der Steuerhinterzieher befinden« und man deshalb »abzuwägen« habe, »ob eine Vernichtung einer gesellschaftlichen Existenz durch die Durchführung von öffentlich verhandelten Steuerstrafverfahren wirklich im öffentlichen Interesse liegt«¹²¹. Ob ein solches Bild des (nicht resozialisierungsbedürftigen) Steuerstraftäters tatsächlich eine Privilegierung gegenüber anderen Straftätern rechtfertigen kann, deren gesellschaftliche Existenz durch öffentliche Strafverfahren ebenso vernichtet wird, erscheint mir aber fraglich¹²². Steuerhinterziehung ist kein »Kavaliersdelikt«, sondern »unterminiert die solidarische Finanzierung des Gemeinwesens«¹²³. Auch ist es zweifelhaft, ob hier wirklich eine honorierungswürdige Leistung vorliegt, denn die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit erfolgt häufig nicht aus Reue, sondern aus Angst vor Entdeckung¹²⁴.

Die Möglichkeit der Selbstanzeige wird eben gerade deshalb vielfach als »ungerecht« empfunden, da sie Steuerstraftäter, also in der Regel eher wohlhabende Tätergruppen, gegenüber dem gewöhnlichen Straftäter privilegiert¹²⁵. Dahinter steht präziser formuliert ein »Effizienzproblem«, nämlich im Hinblick auf das Rechtsempfinden der Bürger und damit langfristig deren Normtreue und Steuerehrlichkeit¹²⁶. Die Selbstanzeigemöglichkeit verletzt nach Ansicht ihrer Kritiker »zunehmend das Rechtsempfinden steuerehrlicher Bürgerinnen und Bürger, zumal Täter selbst in Fällen langjähriger und gravierender Steuerverkürzung bei Selbstanzeige straffrei wer-

¹²¹ *Gehm*, StBW 2013, 510 (511). Bezogen auf die Strafzwecke würde dies bedeuten, dass eine Resozialisierung durch Strafe nicht erforderlich und damit nicht legitimiert ist.

¹²² Mit dieser Sichtweise müsste man auch gegen Strafverfolgung in anderen Fällen von Wirtschafts- und Vermögenskriminalität argumentieren.

¹²³ So der SPD-Bundestagsabgeordnete Poß in *Poß/Wissing*, DRiZ 2013, 206.

¹²⁴ So Poß in *Poß/Wissing*, DRiZ 2013, 206.

¹²⁵ »Aus Gründen der Gerechtigkeit« lehnt z.B. der Richter am BGH Fischer die Selbstanzeige ab. Er vergleicht die Steuerhinterziehung hinsichtlich der allgemeinen Schwere des Unrechts (wie ausgewiesen durch das Strafmaß) mit Diebstahl und Betrug, die die Privilegierung eines Täters, der die Vorteile aus der Straftat genossen hat, nicht vorsehen. Die Tatsache, dass der Staat mehr Geld bekomme, sei weder ein sachgerechter Grund noch beinhalte er »eine Botschaft der Gerechtigkeit, hier der Gleichbehandlung, an die Bürger«. Das gesamte Interview findet sich auf <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/die-sicht-des-juristen-steuerhinterziehung-ist-eine-ganz-normale-straftat-12837671.html> (abgerufen am 11. 3. 2014).

¹²⁶ Zutreffend *Kuhlen*, S. 168. Dies widerspricht dem Strafzweck der positiven Generalprävention, der in der Bekräftigung des Normvertrauens der Bürger durch Strafe besteht.

¹¹² *Stahl*, Festschrift für Klaus Korn, 2005, S. 757 (763).

¹¹³ *Kuhlen*, S. 161 ff.

¹¹⁴ Siehe oben B.

¹¹⁵ *Gehm*, StBW 2013, 510 (512).

¹¹⁶ Zitiert aus einem Interview mit der »Bild«-Zeitung in »Die Welt« (<http://www.welt.de/124507462>; abgerufen am 7. 3. 2014).

¹¹⁷ *Kuhlen*, S. 167 m. w. N.

¹¹⁸ So der FDP-Bundestagsabgeordnete Wissing in *Poß/Wissing*, DRiZ 2013, 206 (207).

¹¹⁹ So Wissing in *Poß/Wissing*, DRiZ 2013, 206 (207).

¹²⁰ So der Verfasser der Reichsabgabenordnung im Kaiserreich Enno Becker, zitiert bei *Gehm*, StBW 2013, 510 (511).

den«¹²⁷. Im Antrag der Bundestagsfraktion »Die Linke« vom 24. 4. 2013¹²⁸ wird z. B. angeführt, dass bei Schwarzfahren oder Sachbeschädigung eine solche Möglichkeit nicht besteht, während auch bei schweren Fällen der Steuerhinterziehung über die Möglichkeit der Verfahrenseinstellung gem. § 398 a AO trotz § 371 II Nr. 3 AO Straffreiheit erlangt werden kann.

In diesem Antrag wird auch zu Recht darauf hingewiesen, dass gerade nach der Novellierung des § 371 AO die Erlangung von Straffreiheit bei (schwerer) Steuerhinterziehung wegen der Komplexität der Regelung eine Frage der Wahl des richtigen Steuerexperten wird. Der Anspruch eines Rechtsstaates sei mit einer solchen Willkür nicht zu vereinbaren.

Zustimmend wird im Antrag auszugsweise ein Kommentar von Heribert Prantl in der SZ vom 23. 4. 2013 zitiert, der dort geschrieben hat: »Die Selbstanzeige ist zur Kunst geworden, zu juristischer Artistik. Im Fall Hoeneß wird sich der rechtliche Streit darum drehen, ob sie den peniblen Anforderungen genüge. Entweder Hoeneß hat die Selbstanzeige hingekriegt; dann ist er aus dem Schneider. Oder er hat sie nicht hingekriegt; dann steht er mit einem Fuß im Gefängnis. Es ist dies eine im Wortsinn verrückte Konstellation: Die Strafbarkeit eines Beschuldigten hängt allein von der Kunst dessen ab, der ihm die Selbstanzeige schreibt. Nun weiß man, dass ein Täter sehr oft mit einem guten Anwalt besser wegkommt. Bei der Selbstanzeige steht und fällt aber die ganze Strafbarkeit, die Täterschaft als solche, mit der peniblen Einhaltung der Regeln. Schon dies zeigt: Die straffbefreiende Selbstanzeige, die es nur im Steuerstrafrecht gibt, gehört abgeschafft. Sie ist ein heillooses Instrument, das heillosen Regeln gehorcht.«

Daraus ergeben sich starke Argumente für eine Abschaffung der straffbefreienden Selbstanzeige. Wenn durch § 371 AO letztlich vor allem aus fiskalischen Gründen nicht nur ein »Freikauf« einzelner Tätergruppen ermöglicht wird, sondern außerdem bei Anwendung dieser Vorschrift zumindest der Anschein der »Willkür« entsteht, erschüttert dies auf Dauer das Rechtsempfinden der steuerehrlichen Bevölkerung. Es ist deshalb auch nicht verwunderlich, dass zumindest im südlichen Deutschland Hoeneß weiterhin trotz der durch die Selbstanzeige eingestandenen Steuerhinterziehung in beträchtlicher Höhe Sympathien genießt. Dies ist keine gute Voraussetzung für die allgemeine Normtreue und die Bewahrung der Steuerehrlichkeit.

Noch einmal sei hier der Journalist und frühere Staatsanwalt Prantl zitiert: »Früher benahm sich der Staat wie ein ehrbarer Kaufmann in einer unanständigen Angelegenheit. Das kaufmännische Denken des Staats ist heute im Strafrecht nicht minder fehl am Platz wie früher. Aber der Staat benimmt sich jetzt in einer unanständigen Angelegenheit auch noch selbst unanständig: Er verkauft den staatlichen Strafanspruch – und sucht dann nach Gründen, nicht zu liefern.«

G. Zusammenfassung

Die in § 371 AO geregelte straffbefreiende Selbstanzeige wirft sowohl in dogmatischer als auch in rechtspolitischer Hinsicht viele Probleme auf. Diese sind auch durch die Novellierung des § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz und der damit einhergehenden Verschärfung der Anforderungen nicht weniger geworden. Im Gegenteil: Die erhöhten Anforderungen an die Vollständigkeit der Selbstanzeige in § 371 I AO und die Neuregelung der Sperrgründe in § 371 II AO sowie die Verfahrensvorschrift des § 398 a AO führen zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Dies gilt zunächst einmal für den Steuerstraftäter, der nach der gesetzgeberischen Zielsetzung in die Steuerehrlichkeit zurückkehren und den entstandenen Schaden wiedergutmachen soll, für ihn birgt eine Selbstanzeige jedenfalls bei etwas komplexeren Steuersachverhalten ein erhebliches Risiko der Unwirksamkeit. Durch eine unwirksame »misslungene« Selbstanzeige ist die Steuerhinterziehung aber entdeckt (§ 371 II Nr. 2 AO), der Täter kann allenfalls noch in den Genuss einer Strafmilderung kommen. Auch für die Steuerberater und Steuerstrafrechtler ist die Selbstanzeigerberatung mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden. Verheerend ist vor allem aber, dass in der steuerehrlichen Bevölkerung nicht nur der Eindruck eines »Freikaufs« oder »Ablasshandels« entsteht, sondern auch die praktische Umsetzung zunehmend als nicht durchschaubar und als Glücksspiel empfunden wird. Es ist zu befürchten, dass sich dies zumindest langfristig auf die Normtreue der Bevölkerung und die Steuerehrlichkeit und damit auch auf das Steueraufkommen auswirken wird. Auch besteht ein Wertungswiderspruch zwischen der strengen Bewertung der Steuerhinterziehung in § 370 AO und dem Privileg des § 371 AO, das jedoch wiederum nicht konsequent durchgehalten wird¹²⁹. Trotz der (vordergründigen) finanziellen Vorteile für den Fiskus gehört die Selbstanzeige deshalb

¹²⁷ Gesetzentwurf der SPD-Fraktion zur Abschaffung der straffbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung BT-Drs. 17/1411.

¹²⁸ BT-Drs. 17/13241.

¹²⁹ Kuhlen, S. 173.

abgeschafft¹³⁰. Die Alternative muss dann eine Aufstockung der finanziellen Mittel für die Steuerbehörden und Strafverfolgungsbehörden sowie die Verbesserung der Be-

kämpfung der Steuerflucht auf nationaler und internationaler Ebene sein. Damit wäre nicht nur der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besser gewahrt, sondern ein für das Rechtsbewusstsein der steuerehrlichen Bevölkerung schwer zu akzeptierendes und undurchschaubares Privileg endlich beseitigt.

130 Mögliche Alternativen zeigt *Kuhlen*, S. 181 auf.