

Die strafbefreiende Selbstanzeige – goldene Brücke zur Steuerehrlichkeit oder moderner Ablasshandel?

Prof. Dr. Martin Böse, Bonn*

§ 371 der Abgabenordnung (AO) räumt Steuerhinterziehern die Möglichkeit ein, durch eine Selbstanzeige und Nachzahlung der hinterzogenen Steuern Straffreiheit zu erlangen. Kritiker sehen darin einen „modernen Ablasshandel“, der einen Fremdkörper in der deutschen Strafrechtsordnung darstelle. Vor dem Hintergrund der aktuellen rechtspolitischen Diskussion um die Reform der Selbstanzeige geht der folgende Beitrag der Frage nach, ob und inwieweit sich eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige mit allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen vereinbaren lässt.

Die strafbefreiende Selbstanzeige ist ein Erfolgsmodell: Mehr als 70.000 Selbstanzeigen verschafften dem Bund und den Ländern in den vergangenen vier Jahren mehr als 3 Milliarden Euro zusätzliche Einnahmen.¹ Durch den „Hoeneß-Effekt“ hat sich die Zahl der Selbstanzeigen im Jahr 2013 im Vergleich zu 2012 sogar noch einmal verdreifacht, was eine entsprechende Zunahme der Nachzahlungen erwarten lässt.² Trotz dieser Zahlen steht die Selbstanzeige in der Kritik, da sie es Steuerstraftätern ermöglicht, sich durch Nachzahlung der hinterzogenen Steuern samt Zinsen und eines gegebenenfalls zu entrichtenden Zuschlags von der drohenden Strafverfolgung „freizukaufen“. Befeuert durch prominente Fälle (*Alice Schwarzer*, *Theo Sommer* und natürlich *Uli Hoeneß*) und die verstärkte Nutzung angekaufter CDs mit Bankdaten aus der Schweiz ist eine Diskussion um die Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige entbrannt. Kritiker sehen in der geltenden Regelung einen Fremdkörper in unserem Rechtssystem und die Gewährung von Straffreiheit gegen Nachzahlung der hinterzogenen Steuern als „modernen Ablasshandel“ an.³

* Der Autor ist Inhaber des Lehrstuhls für Strafrecht und Strafprozessrecht sowie Internationales und Europäisches Strafrecht an der Universität Bonn. Der Beitrag wurde als Vortrag am 21.05.2014 anlässlich des Dies Academicus in Bonn gehalten.

¹ Angaben des NRW-Finanzministers *Borjans* (SPD) am 10.02.2014, <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/steuerhinterziehung-interview-mit-nrw-finanzminister-walter-borjans-a-952528.html>, Abruf v. 17.07.2014.

² Wirtschaftswoche vom 02.01.2014, <http://www.wiwo.de/finanzen/steuern-recht/zahl-der-selbstanzeigen-gestiegen-steuerzahler-machen-reinen-tisch/9280846.html>, Abruf v. 17.07.2014.

³ S. etwa die mit dieser Begründung von dem brandenburgischen Finanzminister *Markov* (Linke) geforderte Abschaffung der Selbstanzeige, Potsdamer Neueste Nachrichten vom 03.01.2014, <http://www.pnn.de/brandenburg-berlin/816376/>, Abruf am 17.07.2014; s. ferner den entsprechenden Entschließungsantrag der Fraktion DIE LINKE,

Vor dem Hintergrund dieser Kritik soll dieser Beitrag der Frage nachgehen, ob die strafbefreiende Selbstanzeige grundlegende Wertungswidersprüche in unsere Strafrechtsordnung hineinträgt und daher einer Korrektur durch den Gesetzgeber bedarf. Zu diesem Zweck sollen im Folgenden vier unterschiedliche Ansätze zur Begründung einer Straffreiheit vorgestellt und auf ihre Tragfähigkeit untersucht werden. Zum besseren Verständnis wird dabei jeweils auf ähnliche Vorschriften Bezug genommen, um Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur strafbefreienden Selbstanzeige herauszuarbeiten. Zuvor sollen jedoch zunächst die Grundzüge der geltenden Regelung dargestellt werden.

I. Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht

Die strafbefreiende Selbstanzeige ist in § 371 Abgabenordnung (AO) geregelt. Danach wird nicht wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bestraft, 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 (§ 371 Abs. 1 AO). Die Straffreiheit ist darüber hinaus an die Bedingung geknüpft, dass der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist nachentrichtet (§ 371 Abs. 3 AO).

Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Prüfung angeordnet und dem Täter bekannt gegeben worden ist, wenn eine der angezeigten Taten bereits entdeckt ist und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste oder wenn der hinterzogene Betrag 50.000 Euro pro Tat übersteigt (s. näher § 371 Abs. 2 AO). Wird die Obergrenze von 50.000 Euro überschritten, so ist damit jedoch der Weg in die Straffreiheit keineswegs verbaut, denn § 371 AO wird durch die verfahrensrechtliche Regelung in § 398a AO ergänzt. Danach wird der Täter nicht wegen Steuerhinterziehung verfolgt, wenn die übrigen Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige vorliegen und der Täter nicht nur den hinterzogenen Betrag, sondern auch einen Zuschlag in Höhe von 5 % innerhalb der von der Finanzbehörde bestimmten Frist entrichtet.

BT-Drucks. 18/556 (s. insoweit die ablehnende Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/1035), sowie den Gesetzesentwurf der SPD-Fraktion, BT-Drucks. 17/1411; s. insoweit auch die öffentliche Anhörung auf der 24. Sitzung des Finanzausschusses am 7. Juli 2010, Protokoll Nr. 17/24, <http://webarchiv.bundestag.de/cgi/show.php?fileToLoad=2943&id=1223>, Abruf v. 17.07.2014.

Der materiell-rechtliche Strafaufhebungsgrund (Straffreiheit nach § 371 AO) wird also durch ein prozessuales Verfahrenshindernis (Absehen von Verfolgung nach § 398a AO) ergänzt. Ungeachtet der unterschiedlichen Rechtsfolgen (Freispruch nach § 371 AO, Einstellung des Verfahrens nach § 398a AO) ist das Ergebnis in beiden Fällen das gleiche, nämlich Sicherheit vor Strafverfolgung. Diese wird allerdings im Fall des § 398a AO zusätzlich an die Zahlung eines Aufschlages von 5 % der hinterzogenen Summe geknüpft.⁴ An diesem Punkt setzen die kürzlich von den Finanzministern des Bundes und der Länder beschlossenen Eckpunkte zur Reform der strafbefreienden Selbstanzeige an, indem sie den Schwellenwert von 50.000 Euro auf 25.000 Euro absenken und den Zuschlag deutlich auf einen nach Höhe der hinterzogenen Steuern gestaffelten Satz von 10 % (bis 100.000 Euro), 15 % (bis 1 Million Euro) oder 20 % (über 1 Million Euro) erhöhen.⁵

II. Zur Begründung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige

I. Die Selbstanzeige als Umkehrleistung des Täters (Rückkehr zur Steuerehrlichkeit)

Wenden wir uns nun den Gründen für die Straffreiheit zu. Der strafbefreienden Selbstanzeige kann man sich zunächst aus der Perspektive des Strafrechts nähern, indem man fragt, ob der gegen den Täter zu erhebende Schuldvorwurf durch die Selbstanzeige so gemindert wird, dass auf Strafe verzichtet werden kann. Ein solcher Verzicht auf Strafe könnte mit der Erwägung gerechtfertigt werden, dass der Täter mit der Selbstanzeige und der damit zum Ausdruck gebrachten Rückkehr in die Legalität die Verbindlichkeit der steuerrechtlichen Normen anerkennt und damit die Geltung der verletzten Norm auch ohne Verhängung von Strafe wiederhergestellt werden kann.⁶ Auf dieser Erwägung beruht die strafbefreiende Wirkung des Rücktritts in § 24 Strafgesetzbuch (StGB). Danach wird nicht wegen Versuchs bestraft, wer freiwillig die weitere Ausführung der Tat aufgibt oder deren Vollendung verhindert (§ 24 Abs. 1 S. 1 StGB). Durch den Rücktritt wird zum einen der rechtzerschütternde Eindruck der Tat durch den Täter selbst wieder beseitigt, indem er sich entschließt, die Tat entgegen seinem ursprünglichen Plan nicht zu begehen bzw. bis zur Vollendung gelangen zu lassen.⁷

⁴ S. zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Zuschlag als Strafe (Art. 92 GG, Art. 6 EMRK): *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig (Hrsg.), Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, § 398a AO Rn. 3.

⁵ Pressemitteilung des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 09.05.2014, http://www.fm.nrw.de/presse/2014_05_09_Strafbefreiende-Selbstanzeige.php, Abruf v. 17.07.2014.

⁶ BGHSt 3, 373 (375); 12, 100 (101); StV 2010, 485; *Jäger*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, 12. Aufl. 2014, § 371 Rn. 2; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rn. 27 f.; *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig, (Fn. 4), § 371 Rn. 5; zu Parallelen zu § 24 StGB: *Brauns*, wistra 1987, 233 (235 ff.).

⁷ BGHSt 9, 48 (52); 14, 75 (80); *Roxin*, Strafrecht AT II, 2003, S. 479 f.; s. auch *Frister*, Strafrecht AT, 6. Aufl. 2013, S. 344 (346) (zum Rücktritt vom unbeendeten Versuch).

Der freiwillige Sinneswandel des Täters und der Verzicht auf die weitere Ausführung der Tat heben die Schuld des Täters auf und lassen die Notwendigkeit einer Strafe entfallen.⁸ Zum anderen wird dem Täter durch die Zusage von Straffreiheit eine „goldene Brücke“ zur Rückkehr in die Legalität gebaut, um den Täter zur Umkehr zu bewegen und das von der Tat bedrohte Rechtsgut zu retten.⁹

Der Rücktritt hebt jedoch nur die Strafbarkeit wegen Versuchs auf, nicht hingegen wegen vollendeter Steuerhinterziehung. Die Entscheidung des Täters für eine Selbstanzeige wird nicht bei der Tatausführung, sondern mitunter erst Jahre nach Vollendung (d.h. Verkürzung der zu erhebenden Steuer) getroffen. Der Schaden wird also nicht – wie beim Rücktritt – verhindert, sondern nachträglich durch den Täter ersetzt. Die Umkehrleistung des Täters, mit der dieser die Rechtsgutsverletzung (Vollendung der Tat) verhindert, hat jedoch bei der Beurteilung der Strafwürdigkeit ein völlig anderes Gewicht als die nachträgliche Wiedergutmachung des Schadens, einerseits wegen der zeitlichen Nähe zum Handlungsunrecht, andererseits wegen des von vornherein ausgebliebenen Erfolgsunrechts (Rechtsgutsverletzung). Dies bestätigen eine Reihe rücktrittsähnlicher Vorschriften für vollendete Taten, die sich im Strafgesetzbuch unter dem Begriff „tätige Reue“ finden. Das Absehen von Strafe beruht dort ganz wesentlich darauf, dass der Täter den Eintritt weiteren Schadens verhindert.

Mit Blick auf den Schutz fiskalischer Interessen drängt sich insoweit die Parallele zum Subventionsbetrug (§ 264 StGB) auf. Anders als § 370 AO setzt § 264 StGB nicht einen Schaden der öffentlichen Hand (Steuerverkürzung), sondern nur eine Täuschung der subventionsgewährenden Stelle voraus. Dementsprechend verlangt die Straffreiheit aufgrund tätiger Reue, dass der Täter den Eintritt des Schadens (Gewährung der Subvention) verhindert (§ 264 Abs. 5 StGB). § 24 StGB findet in derartigen Fällen keine Anwendung, weil der Tatbestand kein Erfolgsunrecht voraussetzt, sondern sich in der Beschreibung von Handlungsunrecht (Täuschung) erschöpft und damit – bezogen auf die Rechtsgutsverletzung – bloßem Versuchsunrecht gleichsteht.¹⁰

Der strafbefreiende Rücktritt und die entsprechenden Vorschriften zur tätigen Reue setzen nach alledem voraus, dass der Täter den Schadenseintritt verhindert. Die Wiedergutmachung des Schadens zu einem späteren Zeitpunkt ist qualitativ etwas Anderes und kann der Schadensverhinderung nicht ohne Weiteres gleichgestellt werden.¹¹

⁸ *Zaczyk*, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Hrsg.), Nomos Kommentar zum StGB (NK-StGB), 4. Aufl. 2013, § 24 Rn. 5 f.

⁹ RGSt 73, 52 (60); *Amelung*, ZStW 120 (2008), 205 (216 f.) (Gefährdungsumkehr); s. auch *Frister*, (Fn. 7), S. 345 (zum beendeten Versuch).

¹⁰ S. nur *Hellmann*, in: NK-StGB, (Fn. 8), § 264 Rn. 158; s. allgemein *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550 (574 ff.); *Krack*, NSStZ 2001, 505 ff.

¹¹ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung (Stand 49. Lieferung Dezember 2013), § 371 AO Rn. 9; s. dagegen *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, 1999, S. 30 ff., unter Hinweis auf mehrere Vorschriften zur tätigen Reue, die auch nach Schadenseintritt eine Strafbefreiung vorsehen. Dieser Schaden darf allerdings nicht erheblich sein (s. z.B. § 306e StGB), so dass weiterhin die Schadensverhinderung im Vordergrund steht. Auf die-

Über die Parallele zu § 24 StGB und den entsprechenden Vorschriften zur tätigen Reue kann die Strafbefreiung nach § 371 AO daher nicht begründet werden.¹² Eine solche Wirkung der Schadenswiedergutmachung bedürfte vielmehr einer weiteren, eigenständigen Begründung.

2. Die Selbstanzeige als Wiedergutmachungsleistung (Steuernachzahlung)

Die vorstehenden Überlegungen werden durch den positivrechtlichen Befund bestätigt, dass die nachträgliche Wiedergutmachung des Schadens durch den Täter grundsätzlich nicht zur Straffreiheit führt, sondern lediglich bei der Strafzumessung zu Gunsten des Täters zu berücksichtigen ist (§ 46 Abs. 2 S. 2 StGB). Allerdings hat der Gesetzgeber in § 46a StGB eine weitergehende Regelung zum Täter-Opfer-Ausgleich und zur Schadenswiedergutmachung getroffen, die nicht nur eine Strafmilderung, sondern auch ein Absehen von Strafe vorsieht. Dementsprechend wird im steuerstrafrechtlichen Schrifttum die Parallele zum allgemeinen Rechtsgedanken „Wiedergutmachung statt Strafe“ betont, um die strafbefreiende Selbstanzeige zu rechtfertigen.¹³

Der Grundgedanke des Täter-Opfer-Ausgleichs (§ 46a Nr. 1 StGB) besteht nun allerdings darin, dass die Auseinandersetzung des Täters mit den Folgen der Tat und eine Versöhnung mit dem Opfer nicht nur die Anerkennung der verletzten Norm durch den Täter fördern, sondern darüber auch der Wiederherstellung des allgemeinen Vertrauens in die Normgeltung dienlich sind, so dass auf die Verhängung einer Strafe verzichtet werden kann.¹⁴ Ein solcher Schuldgleichgewicht¹⁵ erfordert jedoch mehr als den Ersatz des verursachten Schadens, sondern setzt einen kommunikativen Prozess voraus, in dem der Täter gegenüber dem Opfer Verantwortung für seine Tat übernimmt und das Opfer die Leistungen des Täters als friedensstiftenden Ausgleich akzeptiert.¹⁶ Dies ist bei Straftaten gegen die Allgemeinheit in Ermangelung eines persönlich betroffenen Opfers nicht möglich, weshalb die Rechtsprechung eine Anwendung des Täter-Opfer-Ausgleichs (§ 46a Nr. 1 StGB) auf die Steuerhinterziehung ablehnt.¹⁷ Demgegenüber wird eine Anwendung der Wiedergutmachungsregelung (§ 46a Nr. 2 StGB) auf Steuerstraftaten nicht ausgeschlossen.¹⁸ Auch insoweit

sem Gedanken dürften letztlich auch die weitergehenden §§ 98 Abs. 2, 99 Abs. 3 StGB beruhen; im Übrigen sehen diese Bestimmungen im Unterschied zu § 371 AO nur einen fakultativen Strafverzicht vor.

¹² Kohler, in: Joecks/Miebach (Hrsg.), Münchener Kommentar zum StGB, Bd. 6/1, Nebenstrafrecht 2, 2010, § 371 AO Rn. 15; Rüping, DStR 2010, 1768 f.

¹³ Hoyer, in: Beermann/Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung (Loseblattsammlung-Stand: Juni 2008), § 371 AO Rn. 8; Rüping, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung (Loseblattsammlung – Stand: Mai 2014), § 371 AO Rn. 1, 25; s. auch Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, (Fn. 6), § 371 AO Rn. 23 ff.

¹⁴ Roxin, Strafrecht AT, Bd. I, 4. Aufl. 2006, § 3 Rn. 73 f.

¹⁵ Roxin, (Fn. 14), Rn. 75.

¹⁶ BGHSt 48, 134 (142 ff.).

¹⁷ BGH NSStZ 2001, 200 (201).

¹⁸ S. zu besonders gelagerten Ausnahmefällen: BGH NSStZ-RR 2010, 147.

ist allerdings der Ausgleich des materiellen Schadens nicht ausreichend, sondern der Täter muss auch insoweit persönlich Verantwortung für die Tat übernehmen, indem er durch erhebliche persönliche Leistungen oder persönlichen Verzicht eine Wiedergutmachung ermöglicht.¹⁹ Die Erbringung materieller Wiedergutmachungsleistungen – hier: die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern – ist nach diesem Maßstab nicht ausreichend, um mit Blick auf die verletzte Strafnorm das Bedürfnis für eine strafrechtliche Ahndung entfallen zu lassen.²⁰

Darüber hinaus darf nicht übersehen werden, dass § 46a StGB auf der Rechtsfolgenseite in erster Linie eine Strafmilderung vorsieht und nur unter besonderen Voraussetzungen ein Absehen von Strafe ermöglicht, nämlich wenn im konkreten Fall eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen verwirkt ist. Die Wiedergutmachungsleistung des Täters kann daher nur bei Taten mit einem relativ geringen Unrechts- und Schuldgehalt einen Verzicht auf Strafe rechtfertigen.²¹

Eine solche Beschränkung fehlt hingegen in § 371 AO, der bei einem Strafraumen von bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe (§ 370 Abs. 3 AO) unabhängig von der Schwere der angezeigten Tat Straffreiheit garantiert. Selbst die in § 371 Abs. 2 Nr. 3 vorgesehene Obergrenze von 50.000 Euro wird letztlich durch die prozessuale Ergänzung in § 398a AO wieder aufgehoben.²² Der Gedanke der Wiedergutmachung vermag daher allenfalls bei Taten mit einem relativ geringen Unrechtsgehalt den Verzicht auf Strafe zu rechtfertigen und bietet darüber hinaus keine geeignete Grundlage, um die mit einer Selbstanzeige verbundene Zusage von Straffreiheit zu begründen.

3. Die Selbstanzeige als Mittel zur Auflösung des Konflikts mit dem strafprozessualen Schweigerecht

Um den dritten Begründungsansatz zu entwickeln, ist noch einmal auf die Vorschriften über die tätige Reue zurückzukommen. Die Parallele zu § 371 AO wurde oben aufgrund der qualitativen Unterschiede zwischen der Verhinderung eines noch nicht eingetretenen und dem Ausgleich eines entstandenen Schadens zurückgewiesen. Die Bestimmungen über die tätige Reue greifen jedoch zum Teil auch dann noch ein, wenn der Täter einen bereits eingetretenen Schaden ersetzt. Dies zeigt sich etwa in der tätigen Reue bei der Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 266a StGB); auch hier geht es um die Minderung öffentlicher

¹⁹ BGH NSStZ-RR 2010, 147.

²⁰ S. auch Hoyer, in: Beermann/Gosch, (Fn. 13), § 371 AO Rn. 11; s. ferner Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, (Fn. 6), § 371 Rn. 25, der allerdings von einer Kompensation des Handlungsunrechts durch die nachträgliche Berichtigung ausgeht.

²¹ S. auch Schauf, in: Kohlmann, (Fn. 11), § 371 AO Rn. 9; vgl. dagegen § 167 des österreichischen StGB, wonach die tätige Reue (finanzielle Wiedergutmachung des Schadens) bei Eigentums- und Vermögensdelikten einen allgemeinen Strafaufhebungsgrund darstellt.

²² Daran vermag auch der Zuschlag in Höhe als „überobligatorische“ Leistung nichts zu ändern, s. dagegen Hunsmann, NJW 2011, 1482 (1487); s. dazu auch unten III.

Einnahmen, in diesem Fall der Sozialversicherungsträger. Im Unterschied zu § 371 AO enthält § 266a Abs. 5 StGB zwei Einschränkungen: Er verlangt einerseits, dass der Täter die vorenthaltenen Beträge bei deren Fälligkeit bzw. unverzüglich danach anzeigt, und setzt andererseits voraus, dass es dem Täter nicht möglich ist, die fälligen Beiträge zu zahlen. Mit der letztgenannten Voraussetzung ist zugleich der Grund für den Verzicht auf Strafe benannt, nämlich die wirtschaftliche Notlage des Täters, die es ihm unmöglich macht, seine Pflicht als Beitragsschuldner zu erfüllen. Das Absehen von Strafe beruht damit auf einer Minderung des Unrechts- und Schuldgehalts der Tat.²³ Wenngleich § 371 AO nicht ausdrücklich voraussetzt, dass es dem Täter unmöglich ist, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen, kann man unter einem anderen Aspekt an den Grundgedanken des § 266a Abs. 5 StGB anknüpfen: Im Besteuerungsverfahren unterliegt der Steuerpflichtige zahlreichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten, deren Erfüllung ihn unter Umständen der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen kann, wenn und soweit er sich mit seinen Angaben selbst einer Straftat (insbesondere einer Steuerhinterziehung) bezichtigt.²⁴

Exemplarisch: Der Unternehmer hat in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen nicht sämtliche steuerpflichtigen Umsätze angegeben. Korrigiert er seine Angaben in der nachfolgenden Umsatzsteuerjahreserklärung, so setzt er sich damit der Gefahr der Strafverfolgung wegen Hinterziehung der nicht angemeldeten und somit nicht abgeführten Umsatzsteuer aus. Der Steuerpflichtige gerät damit in eine unauf lösbare Konfliktlage, in der er entweder seine steuerlichen Mitwirkungspflichten (zur Abgabe einer korrekten Jahreserklärung) verletzt oder sich selbst durch eine Korrektur seiner Angaben der Gefahr der Strafverfolgung aussetzt. Damit wird eine grundlegende Garantie des Strafverfahrens berührt, nämlich das Recht, sich nicht selbst einer Straftat bezichtigen zu müssen. Dieses Schweigerecht des Beschuldigten ist über das Rechtsstaatsprinzip und die Menschenwürdegarantie verfassungsrechtlich gewährleistet.²⁵

Mit Rücksicht auf dieses Verfahrensrecht hat der *BGH* entschieden, dass ein Unternehmer, der in der oben beschriebenen Konfliktsituation keine Jahreserklärung abgibt, nicht wegen Steuerhinterziehung bestraft werden kann, da ihm die Erfüllung dieser Pflicht wegen der damit verbundenen Gefahr der Strafverfolgung nicht zugemutet werden kann.²⁶ In der Urteilsbegründung hat der *BGH* zugleich darauf hingewiesen, dass dieser Konflikt häufig dadurch gelöst werden kann, dass der Unternehmer eine strafbefreiende Selbstan-

zeige (§ 371 AO) abgibt.²⁷ Die Straffreiheit wird also – ähnlich wie in § 266a Abs. 5 StGB – auf eine Schuldinderung gestützt, mit dem Unterschied, dass diese nicht auf der Unmöglichkeit der Pflichterfüllung, sondern auf der Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens beruht.

Der Vergleich mit § 266a Abs. 5 StGB zeigt jedoch, dass § 371 AO über die Berücksichtigung schuld mindernder Umstände (Unzumutbarkeit) hinausgeht, denn es wird auch für die anfangs begangene Steuerhinterziehung (im Beispiel die unvollständige Voranmeldung) Straffreiheit gewährt, obwohl die Abgabe einer korrekten Erklärung zu diesem Zeitpunkt noch möglich und zumutbar gewesen wäre. Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige lässt sich daher auch nicht über die Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens bzw. die strafprozessuale Aussagefreiheit begründen.

4. Straffreiheit aufgrund vorrangiger öffentlicher (fiskalischer) Interessen

Damit bleibt als Grundlage für die Gewährung von Straffreiheit nur noch der Vorrang besonderer öffentlicher, in diesem Fall fiskalischer Interessen.²⁸ Die Straffreiheit wird damit qualitativ anders begründet als nach den vorangehenden Ansätzen, wonach ein Absehen von Strafe nur bei einem erheblich geminderten Unrechts- bzw. Schuldvorwurf zulässig ist (Schuldaufhebung bzw. Schuldausgleich). Der Verzicht auf Strafe wird nicht am Maßstab der für die Legitimation von Strafe maßgeblichen Kriterien gewährt, sondern beruht auf einer Relativierung des öffentlichen Strafverfolgungsinteresses durch andere – gegenläufige – öffentliche Interessen jenseits von Unrecht und Schuld. Das öffentliche Interesse an der Verfolgung von Steuerstraftaten wird in diesem Fall verdrängt durch das fiskalische Interesse, über die strafbefreiende Selbstanzeige zusätzliche Einnahmequellen zu erschließen.

Soweit der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten mit Kriminalstrafe bedroht, ist das öffentliche Strafverfolgungsinteresse Ausfluss des verfassungsrechtlich garantierten Schuldprinzips, das eine schuldangemessene Bestrafung des Täters gebietet und damit auch dem Verzicht auf Strafe Grenzen setzt. Welche Vorgaben das Schuldprinzip für die Verfolgung von Straftaten aufstellt, ist zuletzt im Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung zur Verständigung im Strafverfahren – dem sog. „deal“ – intensiv diskutiert worden. Das *Bundesverfassungsgericht* hat in seinem Urteil vom März vergangenen Jahres unmissverständlich klargestellt, dass weder die Verfahrensbeteiligten noch der

²³ *Krack*, NStZ 2001, 505 (509 f. m.w.N).

²⁴ *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281 (282); *Breyer*, (Fn. 11), S. 68 f.; *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, (Fn. 6), § 371 AO Rn. 26.

²⁵ BVerfGE 38, 105 (114 f.); 55, 144 (150); 56, 37 (49); 95, 220 (241); eingehend zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des Nemo-tenetur-Prinzips: *Böse*, *Wirtschaftsaufsicht und Strafverfolgung*, 2005, S. 114 ff.

²⁶ *BGH* NJW 2001, 3638 (3641). Dies gilt jedoch nicht für die Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten in Bezug auf andere Veranlagungszeiträume, s. *BGH* a.a.O.; NStZ 2005, 519 (520).

²⁷ *BGH* NJW 2001, 3638 (3641); NStZ 2005, 519 (520); Darüber hinaus zeigt nicht zuletzt der vom *BGH* entschiedene Fall, dass § 371 AO gerade nicht ausreicht, um den verfassungsrechtlich gebotenen Schutz der Aussagefreiheit zu gewährleisten, indem er die Straffreiheit von weiteren Voraussetzungen abhängig macht (Nachzahlung bzw. in bestimmten Konstellationen (Einleitung eines Steuerstraftatverfahrens, Entdeckung) ausschließt (§ 371 Abs. 2 und Abs. 3, s.o. I.).

²⁸ BGHSt 35, 36 (37); NJW 1991, 2844 (2846); *Kohler*, in: *MüKo-StGB*, (Fn. 12), § 371 AO Rn. 19; s. auch *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281; *Jäger*, in: *Klein*, (Fn. 6), § 371 Rn. 2; *Rüping*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (Fn. 13), § 371 Rn. 1, 20; *Schäuf*, in: *Kohlmann*, (Fn. 11), § 371 AO Rn. 11.

Gesetzgeber frei über die Vorgaben durch das Schuldprinzip disponieren können: Das Gebot einer schuldangemessenen Bestrafung folgt nicht nur aus Grund und Zweck der Strafe, das durch die Straftat gestörte Vertrauen der Bürger in die Normgeltung wiederherzustellen, sondern ist zugleich Ausdruck der Gleichheit der Bürger vor dem Strafgesetz.²⁹ Das *Bundesverfassungsgericht* hat es gleichwohl als zulässig angesehen, dass der Gesetzgeber die Strafverfolgungsbehörden ermächtigt, von der Strafverfolgung abzusehen, dabei allerdings zugleich betont, dass solche Ausnahmen die Geltung des Schuldprinzips nicht in Frage stellen dürfen.³⁰

Nimmt man wiederum das geltende Recht in den Blick, so finden sich für einen solchen Vorrang öffentlicher Interessen durchaus Beispiele.³¹ Besonders deutlich tritt er in der sog. Kronzeugenregelung hervor, für die der Gesetzgeber nach jahrzehntelanger Diskussion in § 46b StGB eine allgemeine Grundlage geschaffen hat. Danach kann als „Gegenleistung“ für die Hilfe bei der Aufklärung oder Verhinderung einer schweren Straftat von Strafe abgesehen werden, wenn die Straftat ausschließlich mit zeitiger Freiheitsstrafe bedroht ist und der Täter eine Strafe von nicht mehr als drei Jahren Freiheitsstrafe verwirkt hat (§ 46b Abs. 1 S. 4 StGB). Mit der Milderung bzw. dem Verzicht auf Strafe sollen abgeschottete kriminelle Strukturen durch Schaffung von Kooperationsanreizen aufgebrochen und der „Ermittlungsnotstand“ bei der Aufklärung schwerer organisierter Kriminalität überwunden werden.³² Das öffentliche Interesse an der Aufklärung bzw. Verhinderung weiterer, besonders schwerwiegender Straftaten überlagert bzw. verdrängt insoweit das Gebot einer schuldangemessenen Bestrafung.

Die Parallele zur Kronzeugenregelung führt jedoch gleichzeitig eindringlich vor Augen, welche Probleme eine Instrumentalisierung des Strafverzichts zur Verfolgung anderweitiger Ziele aufwirft: Nach der alten, im Jahr 1999 ausgelaufenen Kronzeugenregelung für terroristische Straftaten konnte sogar für die Anstiftung und Beihilfe zum Mord von Strafe abgesehen werden.³³ Dementsprechend heftig wurde die Regelung im Schrifttum kritisiert, da sie mit dem Schuldprinzip schlechthin unvereinbar sei und das Rechtsbewusstsein der Bürger untergrabe.³⁴ Der Gesetzgeber hat dieser Kritik in § 46b StGB immerhin insoweit

Rechnung getragen, als er ein Absehen von Strafe auf Taten mit einer Straferwartung von maximal drei Jahren Freiheitsstrafe begrenzt hat.

Allerdings fehlt eine solche Begrenzung in der „kleinen Kronzeugenregelung“ für kriminelle und terroristische Vereinigungen (§§ 129 Abs. 6 Nr. 2, 129a Abs. 7 StGB), die ein Absehen von Strafe wegen der Beteiligung an einer solchen Vereinigung ermöglichen, wenn der Täter durch die Anzeige geplanter Straftaten deren Begehung verhindert. Im vorliegenden Zusammenhang besonders interessant ist die straffbefreiende Selbstanzeige im Geldwäschetatbestand (§ 261 Abs. 9 S. 1 StGB), die in Anlehnung an die steuerstrafrechtliche Selbstanzeige (§ 371 AO) ausgestaltet worden ist.³⁵ Mit der Gewährung von Straffreiheit wollte der Gesetzgeber einen Anreiz für die Anzeige strafbarer Geldwäschevorgänge schaffen, um dadurch nicht nur die Geldwäsche, sondern auch die Vortat aufklären und die illegalen Gewinne sicherstellen zu können.³⁶ Der weite Anwendungsbereich dieser Vorschrift, der Straftaten mit einem Strafraum von bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe umfasst (s. § 261 Abs. 4 StGB), legt die Schlussfolgerung nahe, dass in den Augen des Gesetzgebers auch das öffentliche Interesse an der Verfolgung schwerer Straftaten durch anderweitige vorrangige öffentliche Interessen zurückgedrängt werden kann, und wirft damit die Frage auf, ob sich diese Erwägungen auf fiskalische Belange übertragen lassen.

Das Schuldprinzip mahnt insoweit zur Zurückhaltung. Die Regelungen über den Verzicht auf Strafverfolgung bei organisierter Kriminalität sind als Ausnahmen konzipiert (s. oben zum Ermittlungsnotstand bei der Verfolgung organisierter Kriminalität). Ob der Notstandsgedanke demgegenüber auch die Gewährung von Straffreiheit zur Erschließung bislang unbekannter Steuerquellen trägt, erscheint demgegenüber – auch in Zeiten knapper öffentlicher Kassen – zweifelhaft.³⁷ Dagegen spricht insbesondere, dass die Selbstanzeige nur zur Erhebung der vom jeweiligen Täter hinterzogenen Steuern führt, im Unterschied zur Kronzeugenregelung oder der Selbstanzeige bei der Geldwäsche jedoch keine weiteren Ermittlungsansätze für die Verfolgung anderer Taten generiert.

Demgegenüber ist die Straffreiheit in der allgemeinen Regelung (§ 46b Abs. 1 S. 4 StGB) nicht nur auf Straftaten mit einer bestimmten Straferwartung (oder gesetzlichen Höchststrafe³⁸) begrenzt, sondern enthält lediglich eine Ermächtigung, das Strafverfahren einzustellen bzw. von Strafe abzusehen, welche die Entscheidung im jeweiligen Einzelfall der Strafverfolgungsbehörde bzw. dem Gericht überlässt. Indem der Verzicht auf Strafe in §§ 371, 398a AO einer Einzelfallprüfung entzogen wird, wird er dagegen vollständig von der in Bezug auf die konkrete

²⁹ BVerfG NJW 2013, 1058 (Leitsatz 1) und 1067.

³⁰ BVerfG NJW 2013, 1058 (1067 f.).

³¹ S. etwa § 153d StPO, wonach der Generalbundesanwalt die Ermittlungen in Staatsschutzverfahren einstellen kann, wenn die Gefahr eines schweren Nachteils für die Bundesrepublik Deutschland oder sonstige überwiegende öffentliche Interessen der Verfolgung entgegenstehen. Die Vorschrift ermöglicht es beispielsweise, ein Ermittlungsverfahren wegen Spionage einzustellen, um den Beschuldigten gegen einen im Ausland inhaftierten deutschen Agenten auszutauschen. Die praktische Bedeutung dieser Vorschrift ist allerdings gering.

³² S. näher *Jeßberger*, Kooperation und Strafzumessung, 1999, S. 304 ff.

³³ Art. 4 § 1 i.V.m. § 3 S. 2 und 3 des Gesetzes vom 9. Juni 1989 (BGBl. I S. 1059; 1994 I S. 3186).

³⁴ S. nur *Hassemer*, StV 1986, 550 (553); *Kunert/Bernsmann*, NJW 1989, 449 (461); *Weigend*, ZStW 109 (1997), 103 (113 ff.).

³⁵ S. insoweit die Entwurfsbegründung, BT-Drucks. 12/989, S. 28.

³⁶ S. die Begründung des Gesetzesentwurfs, BT-Drucks. 12/989, S. 28.

³⁷ In diesem Sinne *Schauf*, in: Kohlmann, (Fn. 11), § 371 Rn. 18; s. dagegen eingehend *Abramowski*, Die straffbefreiende Selbstanzeige – eine verfassungswidrige Privilegierung, 1991, S. 199 ff., 232 f.

³⁸ S. insoweit die Selbstanzeigeregelung in § 31d Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 23b Abs. 2 PartG; s. dazu und zum Vergleich mit § 371 AO: *Wegner*, HRRS 2014, 52 (54 ff.).

Tat schuldangemessenen Strafe entkoppelt. Die in § 371 AO vorgesehene Strafbefreiung aus fiskalischen Erwägungen verdrängt das Schuldprinzip somit in weitaus größerem Umfang als das fakultative Absehen von Strafe, wie es der Gesetzgeber zur Wahrung überwiegender öffentlicher Interessen an anderer Stelle vorgesehen hat.

Da die Selbstanzeige als Instrument zur Erschließung neuer Steuerquellen darauf angelegt ist, dass möglichst viele Steuerpflichtige von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, und der Anstieg der Selbstanzeigen im vergangenen Jahr keinen Zweifel daran lässt, dass dieses Kalkül aufgegangen ist, so erscheint der darin liegende systematische Verzicht auf Strafverfolgung, sofern er sich als massive Unterschreitung der schuldangemessenen Strafe darstellt, durchaus geeignet, die Geltung des Schuldprinzips in Frage zu stellen. Nimmt man die verfassungsgerichtlichen Vorgaben ernst, so lässt sich eine umfassende Straffreiheit, wie sie in den §§ 371, 398a AO vorgesehen ist, jedenfalls nicht allein auf fiskalische Interessen stützen.³⁹

III. Konsequenzen und Ergebnis

Der Überblick hat gezeigt, dass die strafbefreiende Selbstanzeige durchaus Parallelen im geltenden Recht hat, die steuerstrafrechtliche Regelung also keinen absoluten Fremdkörper in unserer Rechtsordnung darstellt, sondern an bestehende Vorschriften anknüpfen kann. Andererseits ist festzustellen, dass der nach den §§ 371, 398a AO gewährte Schutz vor Strafverfolgung deutlich weiter geht als bei den anderen zum Vergleich herangezogenen Vorschriften; insoweit handelt es sich bei der strafbefreienden Selbstanzeige um eine „Ausnahmerecheinung“ im deutschen Strafrecht.⁴⁰ Ein anderes Bild ergibt sich freilich, wenn man die genannten Begründungsansätze nicht jeweils isoliert, sondern in Kombination miteinander berücksichtigt und den Verzicht auf Strafe nicht allein auf fiskalische Interessen, sondern auch und vor allem auf die mit der Selbstanzeige erbrachte Umkehr- und Wiedergutmachungsleistung einerseits und den besonderen Umfang steuerlicher Mitwirkungspflichten und der Gefahr selbstbelastender Angaben andererseits stützt.

In diese Richtung geht auch die jüngere Rechtsprechung des *Bundesgerichtshofes*, wonach fiskalische Interessen allein eine Strafbefreiung nicht rechtfertigen können, sondern die Selbstanzeige zugleich eine Rückkehr des Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit zum Ausdruck bringen muss.⁴¹ Gerade das dichte Netz steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten mag vor dem Hintergrund des strafprozessualen Schweigerechts einen weitergehenden Schutz vor Strafverfolgung zu rechtfertigen als in anderen Bereichen der Rechtsordnung. Dieser Zusammenhang mit einem verfassungsrechtlich garantierten Prozessgrundrecht lässt es insbesondere legitim erscheinen, einen obligatorischen

Verzicht auf Strafe vorzusehen. Auf diese Weise wird dem Steuerpflichtigen eine rückhaltlose Offenbarung bzw. Korrektur seiner Angaben ermöglicht, ohne dass er sich zugleich der – nach wie vor bestehenden – Gefahr einer Strafverfolgung aussetzt.⁴²

Gleichwohl erscheint es nicht unbedenklich, wenn der Gesetzgeber für Steuerstraftaten, die er als besonders schwere Fälle einordnet und mit Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren bedroht (§ 370 Abs. 3 AO), generell die Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige eröffnet, ohne dass eine Prüfung der Schuld im Einzelfall stattfindet oder auf andere Weise eine eklatante Missachtung des Schuldprinzips verhindert wird. So hatte der Gesetzgeber in Bezug auf den früheren Verbrechenstatbestand der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung großen Ausmaßes (§ 370a AO a.F.) bei einer strafbefreienden Selbstanzeige keine Straffreiheit, sondern lediglich eine Strafmilderung vorgesehen.⁴³ Mit Blick auf das Gebot schuldangemessener Bestrafung ist es durchaus sachgerecht, der Selbstanzeige bei schweren Steuerstraftaten nur eine strafmildernde Wirkung zukommen zu lassen; die Grenze zu einem Strafverzicht könnte entweder über die Straferwartung (s.o. zu § 46b StGB) oder durch Festlegung eines Höchstbetrages, wie er bereits jetzt in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO vorgesehen ist, festgelegt werden.⁴⁴ Glaubt man den vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten Zahlen zur Verfolgung von Steuerstraftaten, so wären die praktischen Folgen einer solchen Änderung durchaus überschaubar: Danach wurden im Jahr 2012 von den Finanzbehörden 11.802 Steuerstrafverfahren aufgrund einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO eingestellt; dem standen 89 Strafverfahren gegenüber, in denen die Einstellung nach § 398a AO zusätzlich von der Zahlung eines Zuschlags abhängig gemacht wurde, weil die Hinterziehungssumme mehr als 50.000 Euro betragen hatte.⁴⁵ Die Selbstanzeigen oberhalb des Schwellenwertes von 50.000 Euro pro Tat machen damit insgesamt weniger als 1 % der eingegangenen Selbstanzeigen aus.⁴⁶

Der in § 398a AO vorgesehene Zuschlag ist nicht geeignet, die mit Blick auf das Schuldprinzip bestehenden Bedenken auszuräumen, da er als Sanktion mit einer für schwere

³⁹ *Hoyer*, in: Beermann/Gosch, (Fn. 13), § 371 Rn. 13.

⁴⁰ Vgl. insoweit § 370a S. 2 und 3 i.V.m. § 371 AO i.d.F. des Gesetzes vom 23.7.2002, BGBl. 2002 I S. 2715.

⁴¹ S. dagegen *Kemper*, DStR 2014, 928 (932), der eine betragsmäßige Grenze mit der Begründung ablehnt, dass die Festlegung eines Schwellenwertes „schwierige Folgefragen“ aufwerfe und mit Blick auf den Gleichheitssatz problematisch sei. Der erstgenannte Einwand mag im Ausgangspunkt zutreffend sein, ist allerdings mit Blick auf die bestehenden Regelungen, die an die Schadenshöhe anknüpfen (vgl. oben I. zum Verhältnis zwischen § 371 und § 398a AO), nicht durchschlagend. Diese Regelungen belegen zugleich, dass dieses Kriterium sachgerecht und damit zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung geeignet ist.

⁴² Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen vom 21.10.2013, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-ergebnisse-der-verfolgung-von-steuerstraftaten.html>, Abruf v. 17.07.2014.

⁴³ Nimmt man die neun Einstellungsentscheidungen der Gerichte und Staatsanwaltschaften nach § 398a AO hinzu (s. die Angaben des BMF, Fn. 45), so kommt man auf nicht einmal 100 Fälle im Jahr 2012.

³⁹ *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550 (582 f.).

⁴⁰ *BayObLG* wistra 1985, 117; *Hoyer*, in: Beermann/Gosch, (Fn. 13), § 371 Rn. 12; *Schauf*, in: Kohlmann, (Fn. 11), § 371 Rn. 8, 11. Zum Teil wird darin sogar ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen: *AG Saarbrücken* NStZ 1983, 176; *Abramowski*, (Fn. 37), S. 240 ff.

⁴¹ *BGH* StV 2010, 485.

Steuerstraftaten verwirkten mehrjährigen Haftstrafe schlechterdings nicht vergleichbar ist und mit der obligatorischen Einstellung zu einer systematischen Unterschreitung der schuldangemessenen Strafe führt. Die jüngst von den Finanzministern des Bundes und der Länder beschlossene Reform durch Absenkung des Mindestbetrages von 50.000 auf 25.000 Euro und die gestaffelte Erhöhung der Zuschläge auf 10 % (ab 25.000 Euro), 15 % (ab 100.000 Euro) und 20 % (ab 1 Million Euro) ändert daran nichts, da sie sich nach wie vor auf die Verhängung einer Geldsanktion beschränkt. Eine solche Beschränkung auf finanzielle Sanktionen ist folgerichtig, soweit sie der vom Gesetzgeber vorgenommenen Bewertung des verwirklichten Unrechts entspricht. Das Schuldprinzip belässt dem Gesetzgeber insoweit einen breiten Gestaltungsspielraum. Soweit der Gesetzgeber beispielsweise die leichtfertige Steuerverkürzung lediglich als Ordnungswidrigkeit ausgestaltet hat, die nicht mit Geld- oder Freiheitsstrafe, sondern nur mit einer Geldbuße geahndet wird (§ 378 AO), bestehen gegen eine Anwendung der Selbstanzeigeregelung keinerlei Bedenken (§ 378 Abs. 3 AO).⁴⁷ Wie die historische Entwicklung des Steuerstrafrechts zeigt, kann es Gründe geben, die Steuerhinterziehung nicht dem Kriminalstrafrecht zuzuordnen und die Sanktionen auf Geldstrafen zu beschränken.⁴⁸ Auf der Grundlage des geltenden Rechts, das für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren vorsieht, ist es kaum nachvollziehbar, gleichzeitig für die Selbstanzeige und Nachzahlung der hinterzogenen Steuer ohne Rücksicht auf die Schwere der Tat Generalpardon zu gewähren. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung des *Bundesgerichtshofes* bei Hinterziehungsbeträgen von mehr als 1 Million Euro die Verhängung einer Freiheitsstrafe, die zur Bewährung ausgesetzt werden kann (d.h. einer Freiheitsstrafe von unter zwei Jahren, § 56 Abs. 2 StGB), regelmäßig nur bei besonders gewichtigen Milderungsgründen in Betracht kommt.⁴⁹

⁴⁷ S. auch zur im vergangenen Jahr eingeführten Selbstanzeigeregelung für Ordnungswidrigkeiten im Außenwirtschaftsrecht (§ 22 Abs. 4 AWG): *Pelz/Hofschneider*, *wistra* 2014, 1 ff.

⁴⁸ S. insoweit zur Unterscheidung von Fiskal- und Kriminalstrafrecht: *Schmoeckel*, *StuW* 2014, 67 (73 ff.), unter Hinweis auf *Goldschmidt*, *Das Verwaltungsstrafrecht*, 1902 (Nachdruck 1969), S. 558 ff.; zur Entwicklung der Strafen im Steuerstrafrecht: *Abramowski*, (Fn. 37), S. 4 ff.

⁴⁹ *BGH NJW* 2009, 528 (532); 2012, 1458 (1460); *NStZ* 2012, 637 (639).

Der Fall *Hoeneß* führt dies nur allzu deutlich vor Augen: Wäre die Selbstanzeige vollständig und rechtzeitig abgegeben worden, wäre es nicht zu einer Verurteilung zu dreieinhalb Jahren Freiheitsstrafe gekommen, sondern das Strafverfahren wäre ohne Durchführung einer öffentlichen Hauptverhandlung eingestellt worden. Ein Täter erhält also – auch bei einer Steuerhinterziehung von knapp 30 Millionen Euro – die Möglichkeit, sich mit der Selbstanzeige und Nachzahlung der hinterzogenen Steuern und eines Aufschlags von 5 % von einer anderenfalls drohenden Freiheitsstrafe „freizukaufen“. Die Kluft zwischen einem solchen Zuschlag und der Verhängung einer mehrjährigen Freiheitsstrafe wird in diesem Fall zu groß, als dass sie mit der schuld mindernden Wirkung der Selbstanzeige überbrückt werden könnte.

Derartige Widersprüche sind nur schwer auszuhalten. Sie desavouieren die hohe Strafandrohung und untergraben damit das Vertrauen in die Strafrechtspflege, indem sie das Bild eines Staates entstehen lassen, der sich seinen Strafanspruch „abkaufen“ lässt.⁵⁰ Die zu Beginn gezogene historische Parallele zum Ablasshandel ist daher nicht völlig aus der Luft gegriffen. Auf lange Sicht könnten die Auswirkungen des § 398a AO den Staat teurer zu stehen kommen als eine sachgerechte Begrenzung der straffbefreienden Selbstanzeige und dem damit einhergehenden, nach den vorliegenden Zahlen durchaus überschaubaren Verzicht auf steuerliche Mehreinnahmen.⁵¹

⁵⁰ S. auch *Hoyer*, in: *Beermann/Gosch*, (Fn. 13), § 371 Rn. 12; s. ferner zum parallelen Problem der Strafmilderung, mit der eine unangemessene Verfahrensdauer kompensiert und eine staatliche Entschädigungspflicht abgewendet wird (s. § 199 Abs. 3 GVG): *Paeffgen*, *StV* 2007, 487 (494) (Strafmilderung als „billiger Jakob der Staatshaftung“).

⁵¹ Nach den Angaben des Bundesfinanzministeriums (Fn. 45) beliefen sich die nach § 398a AO gezahlten Zuschläge im Jahr 2012 auf ca. 756.000 Euro, so dass von einem hinterzogenen Betrag von ca. 15 Millionen Euro auszugehen ist. Angesichts der insgesamt über die Selbstanzeige erzielten Mehreinnahmen in Milliardenhöhe (s. die Einleitung) ist dieser Anteil relativ gering; s. dagegen die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. *Gambke*, *Haßelmann* und *Paus* sowie der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 18/826, S. 2 (Folgen einer Abschaffung des § 398a AO nicht abschätzbar, allerdings auch unter Hinweis auf die mittelbaren Auswirkungen einer Streichung des § 398a AO auf das Steueraufkommen).