

Kriminologische und strafrechtliche Aspekte der strafbefreienden Selbstanzeige gem. § 371 AO

A. Persönliche Vorbemerkung

Dass ich das Thema der strafbefreienden Selbstanzeige gewählt habe, hat zwei Gründe, und zumindest einer davon ist ganz ernst gemeint und fachlicher Natur. Beginnen wir mit dem anderen: Wenn man so will, beruht meine erste Begegnung mit Werner Beulke auf einer Art Selbstanzeige – und zwar durch den Jubilar selbst. Anlässlich einer Festschrift-übergabe in Wien stand ich vor einigen Jahren als Habilitand etwas verloren in der Menge, als ein mir bis dato (zumindest vom Äußeren) gänzlich unbekannter Herr schwungvoll auf mich zukam und sich mit folgenden Worten selbst anzeigte resp. vorstellte: „Ah, ein junges Gesicht – wir kennen uns noch nicht! Mein Name ist Beulke, freut mich sehr!“ Diese offene und freundliche Art des Umgangs mit dem strafrechtlichen „Nachwuchs“ hat mich damals sehr beeindruckt.

Davon abgesehen, und damit bin ich beim zweiten Grund, hat sich der verehrte Jubilar in seinem umfangreichen Werk nicht nur mit den Kernbereichen des materiellen Strafrechts und Strafprozessrechts beschäftigt (und dabei die Ausbildung vieler junger Juristinnen und Juristen wesentlich geprägt¹), sondern sich auch für rechtstatsächliche kriminologische Fragestellungen interessiert². Insofern hoffe ich, auf sein Interesse zu stoßen, wenn ich mit der strafbefreienden Selbstanzeige gem. § 371 AO ein aktuelles und sehr umstrittenes Thema nicht nur aus strafrechtlicher, sondern auch aus kriminologischer Sicht beleuchte.

B. Die aktuelle Diskussion um die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

Das Steuerstrafrecht hat es von der Peripherie ganz ins Zentrum der kriminalpolitischen Diskussion geschafft; und damit ist v.a. die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO gemeint. Nach dieser Vorschrift kann der Täter einer Steuerhinterziehung bekanntlich Straffreiheit erlangen, wenn er – grob zusammengefasst – seine Tat rechtzeitig, d.h. noch vor ihrer Entdeckung bzw. vor bestimmten behördlichen Kontroll- oder Verfolgungsaktivitäten, anzeigt und die geschuldete Steuer fristgerecht nachzahlt. Bei einem Hinterziehungsbetrag von über 50.000 Euro ist seit 2011 keine (materielle) Straffreiheit mehr möglich; die Selbstanzeige führt jedoch dazu, dass nach Erstattung des Hinterziehungsbetrages sowie eines Zuschlags von 5% gem. § 398a AO zwingend von der Verfolgung abgesehen wird. Für 2015 ist eine Absenkung des Grenzbetrags auf 25.000 Euro sowie eine gestaffelte Erhöhung des „Strafzuschlags“ auf bis zu 20 % geplant.

1 Damit beziehe ich mich natürlich in erster Linie auf die „Standardwerke“ *Wessels/Beulke/Satzger*, AT, sowie *Beulke*, StPO.

2 Vgl nur *Beulke*, MSchrKrim 94, 360 zu einem Modellprojekt im Bereich der Gewaltdelinquenz.

Am Anfang der Diskussion um die Selbstanzeige standen im Ausland von Privatpersonen zumindest nach dortigem Recht illegal beschaffte Daten auch deutscher Bankkunden. Entsprechende „Daten-CDs“ wurden bekanntlich in mehreren Fällen von deutschen Behörden angekauft und zur Einleitung von Steuerstrafverfahren verwendet. Seitdem wurde immer wieder über eine wahre „Flut“ von Selbstanzeigen berichtet, die durch den Ankauf der Daten-CDs ausgelöst worden sei³ und die mit dazu beigetragen haben soll, dass offenbar jeder einzelne Datenkauf per saldo ein „gutes Geschäft“ war.

Endgültig auf die Selbstanzeige fokussiert hat sich die öffentliche Debatte seit dem Fall Hoeneß, der als einigermaßen bekannt vorausgesetzt werden kann. Daher nur in aller Kürze: Der Präsident des FC Bayern München, als früherer Fußballspieler und erfolgreicher Manager ehemals hoch geschätzt, hatte jahrelang Steuern für Zinseinkünfte, die auf einem Schweizer Konto angefallen waren, nicht an den deutschen Fiskus abgeführt. Im Januar 2013 erstattete er Selbstanzeige, die sich allerdings vor Gericht als unvollständig und damit als unwirksam herausstellte. Hoeneß wurde Mitte März 2014 vom Landgericht München II wegen Steuerhinterziehung in Höhe von 28,2 Millionen Euro rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe von 3 Jahren und 6 Monaten verurteilt.

Anders verlief der ebenfalls im Jahre 2014 breit diskutierte Fall der Publizistin Alice Schwarzer, die nach Medienberichten Steuern in Höhe von 200.000 Euro hinterzogen, dann aber aufgrund einer wirksamen Selbstanzeige straffrei geblieben sein soll⁴.

Seit dem Bekanntwerden dieser Fälle ist die Diskussion um die Selbstanzeige und ihre Berechtigung endgültig in vollem Gange. Dabei stehen (auch in Medienberichten) v.a. zwei Vorwürfe im Raum: Die Selbstanzeige sei einerseits eine ungerechte Privilegierung wohlhabender Steuerstraftäter⁵ und zugleich ein „Fremdkörper“ im Strafrecht⁶, den der Staat allein aus fiskalischen Interessen vorsehe⁷.

Ich möchte diese Entwicklung zum Anlass nehmen, einige Aspekte des Delikts der Steuerhinterziehung und damit verbunden des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige zu erörtern, die mir aus kriminologischer Sicht interessant erscheinen. Anschließend will ich auf einige straf- und verfassungsrechtliche Kritikpunkte eingehen, um auf dieser Grundlage dann auch zur Frage der vielfach geforderten Abschaffung oder zumindest Einschränkung der Selbstanzeige Position zu beziehen.

3 Hunsmann NJW 11, 1482.

4 Vgl nur Amann u.a., DER SPIEGEL 7/2014, 19 ff.; Süddeutsche Zeitung vom 15./16.3.2014, 21.

5 Vgl den Artikel unter <http://www.zeit.de/politik/deutschland/2013-04/Selbstanzeige-Gerechtigkeit-Hoeness> (zuletzt abgerufen am 7.11.2014), der gleichermaßen plakativ wie rechtlich unzutreffend beginnt: „Warum können Reiche sich eigentlich von ihren Steuervergehen freikaufen, Arme aber nicht?“. S. auch die suggestive Titelschlagzeile von DER SPIEGEL 7/2014: „Wie Sie als Promi den Staat betrügen!“.

6 Vgl dazu Westphal, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, 1987, 13. In diese Richtung könnte man auch die Aussage des BGH (DStR 10, 1133, 1134) verstehen, wenn er § 371 AO als „Ausnahmevorschrift“ bezeichnet, die eng auszulegen sei.

7 Vgl <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/nach-der-afaaere-Hoeness-warum-sich-spaete-reue-gerade-im-steuerrecht-auszahlt-12159245.html> (zuletzt abgerufen am 7.11.2014). So lautete auch die Argumentation des AG Saarbrücken wistra 83, 84, das die Vorschriften über die Selbstanzeige für verfassungswidrig hielt und (im Ergebnis erfolglos) dem BVerfG vorlegte.

C. Kriminologische Aspekte der Selbstanzeige

I. Die ambivalente Wahrnehmung des Delikts der Steuerhinterziehung

Zunächst also zu einigen kriminologischen Überlegungen, die beim zugrundeliegenden Delikt der Steuerhinterziehung ansetzen. Nach meiner Wahrnehmung handelt es sich um ein schönes Beispiel für die Ambivalenz, man möchte fast sagen: Schizophrenie, der öffentlichen Wahrnehmung und Thematisierung bestimmter Formen von Kriminalität.

Einerseits werden die aufgedeckten Fälle zumindest in Teilen der Medien stark skandalisiert. Das gilt nur mit gewissen Einschränkungen für die „Causa Hoeneß“, bei der das öffentliche Meinungsbild nach meinem Eindruck lange Zeit sehr gemischt blieb. Viel eindeutiger verdammt wurde das einige Jahre zuvor aufgedeckte Steuerdelikt von Klaus Zumwinkel⁸, der das Pech hatte, keinen populären Fußballverein, sondern nur die Deutsche Post zu leiten. Steuerhinterziehung durch gut situierte Bürger (die es ja schließlich nicht nötig haben) erscheint als besonders verabscheuungswürdiges und, in den Worten von Bundespräsident *Joachim Gauck*, als geradezu „asoziales“ Verhalten⁹. Wenn man so will hat der von *Sutherland* in aufklärerischer Weise eingeführte Begriff des „white collar crime“¹⁰ hier seinen Endpunkt erreicht – die Deliktsbegehung durch Angehörige der gesellschaftlichen Oberschicht, die in „weißen Krägen“ ihrer Arbeit nachgeht, wird nicht ausgeblendet, sondern besonders hervorgehoben.

Diese auch medial geschürte öffentliche Empörung ist deshalb bemerkenswert, und damit komme ich zur „Schizophrenie“, weil es sich bei Steuerhinterziehung, so wird jedenfalls vermutet, um ein ganz und gar ubiquitäres Phänomen handelt¹¹, was die bekannte euphemistische Beschreibung als „Volkssport“ schön zum Ausdruck bringt¹². Es wird angenommen, dass sich dieses Delikt zumindest im Dunkelfeld bei einer stattlichen Anzahl von Personen quer durch die gesellschaftlichen Schichten feststellen lässt; und dass es in der breiten Masse der Fälle (im Gegensatz zu den Tätern aus der Welt der Schönen und Reichen) regelmäßig um nackte Existenzsicherung geht, wird man nicht ernsthaft behaupten wollen¹³. Man kann also annehmen, dass auch manche, die in den aktuellen Fällen scharfe Kritik üben, keine ganz reine Weste haben – hier bekommt die sozialpsychologische Sündenbocktheorie¹⁴, bei der die Verdammung des Straftäters stellvertretend auch den eigenen deliktischen Neigungen gilt, einen durchaus plausiblen Gehalt.

8 Dazu krit. *Kemper*, ZRP 08, 105 f, der nicht zu Unrecht von einem „modernen öffentlichen Pranger“ spricht.

9 S. <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/steuerabkommen-spd-feiert-signal-der-schweizer-als-erfolg-a-897593.html> (zuletzt abgerufen am 7.11.2014).

10 *Sutherland*, White Collar Crime, 1949.

11 Vgl F/G/J-*Joecks*, Einleitung Rn 15; *Kummer*, in: *Wabnitz/Janovsky* (Hrsg), Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 2007, Rn 2.

12 S. auch *Kemper*, ZRP 08, 107, der die (aktuell vermutlich rückläufige) Bezeichnung als „Kavaliersdelikt“ erwähnt.

13 Vgl *Joecks* (o. Fn 12), Einleitung Rn 17: „Steuerstraftaten aus Not sind Ausnahmerecheinungen“.

14 S. nur *Ostermeyer*, Strafrecht und Psychoanalyse, 1972, 33.

II. Ursachen von Steuerhinterziehung

Über Ursachen der angenommenen weiten Verbreitung des Delikts fehlt es an gesicherten empirischen Erkenntnissen, aber begründete Annahmen sind möglich. So dürfte einerseits die moralische Verbindlichkeit der Norm als wichtiger kontrolltheoretischer Faktor¹⁵ eher gering ausgeprägt sein, wo es um die Strafbewehrung der sehr komplexen und eher technischen Materie des Steuerrechts geht.

Zudem sind hier sog. „Neutralisationstechniken“¹⁶ zur Rechtfertigung des eigenen Handelns vor sich selbst und vor anderen schnell bei der Hand. Der kumulativ drohende Schaden für das Gemeinwesen, wenn niemand mehr Steuern zahlt, liegt zwar auf der Hand. Der Umstand dieser „kollektiven Selbstschädigung“¹⁷ wird aber offensichtlich erfolgreich verdrängt. Das fällt insofern leicht, als es an einem greifbaren Individuum mit konkreter Schädigung und damit an einem wahrnehmbaren Opfer der Tat gerade fehlt. Kleine Unehrlichkeiten dürften außerdem von manchen geradezu als „Notwehr“ gegenüber dem übermächtigen Staat verstanden werden, der dem Bürger ohnehin eine äußerst hohe Steuern- und Abgabenlast aufbürdet.

All dies führt dazu, dass Steuerhinterziehung nicht mit einem vergleichbaren Tabu belegt ist wie andere Straftaten. Hier lässt sich eine Parallele zum jahrelang zumindest von jüngeren Leuten zeitweise recht offen praktizierten illegalen Download urheberrechtlich geschützter Inhalte ziehen¹⁸. Wenn im Bekanntenkreis mit einem Augenzwinkern zugegeben wird, hier auch mal „alle fünf gerade sein zu lassen“, hat das mehrere denkbare Konsequenzen: Nicht ausgeschlossen sind Lerneffekte durch Nachahmung des auf diese Weise offenbarten Vorgehens anderer. Und – vielleicht noch wichtiger: Eine vermutete massenhafte Begehung durch andere erleichtert die eigene Tatbegehung, wenn man davon ausgeht, dass Menschen sich bei ihrem Verhalten am Referenzsystem ihrer Umwelt, vor allem ihres engeren Umfelds, orientieren¹⁹. Die vermeintliche Abweichung, die sich als Konformität entpuppt, verliert ihren Schrecken. In Umkehrung des Ausdrucks von *Popitz* geht es dann nicht um die Präventivwirkung des Nicht-Wissens²⁰, sondern um die kriminogene Ansteckungswirkung des Wissens, eben des Wissens um die verbreitete Tatbegehung durch andere.

Schließlich dürften hier auch schlicht ökonomische Überlegungen eine Rolle spielen²¹ – der „Nutzen“ der Tat in Form der Steuerersparnis liegt auf der Hand, die zu prognostizierenden Kosten beziehen sich auf mögliche (auch strafrechtliche) Sanktionen, die aber eine Entdeckung der Tat voraussetzen. Dieses Risiko als die entscheidende Variable wird aber offensichtlich in vielen Fällen als gering eingeschätzt, vielleicht, weil man mit nur unzureichenden Kontrollressourcen der Finanzbehörden rechnet, vielleicht, weil man

15 S. *Hirschi*, *Causes of delinquency*, 3. Aufl. 1974, 16 ff.

16 Grundlegend *Sykes/Matza*, *American Sociological Review* 1957, 664.

17 *Opp*, *MSchrKrim* 83, 1, 8 ff.

18 *Kaspar*, *Kriminalistik* 2006, 42 ff.

19 *Rüping*, *DStR* 10, 1769.

20 *Popitz*, *Über die Präventivwirkung des Nicht-Wissens*, 1968.

21 Ablehnend *Rüping* *DStR* 10, 1769. Nach hier vertretener Ansicht liegt aber gerade im Bereich der Wirtschaftsdelinquenz ein gewisses rationales Kalkül, das Kosten-Nutzen-Erwägungen mit umfasst, durchaus nahe, vgl etwa die Ergebnisse der Untersuchung von *Weisburd et al.*, *White-Collar-Crime and Criminal Careers*, 2001.

durch eigene geschickte Gestaltung das Entdeckungsrisiko selbst steuern und minimieren kann.

III. Die Bedeutung der Selbstanzeige

Das alles sind strukturelle Ursachen, die für viele andere Wirtschaftsdelikte auch gelten und entsprechende Präventionsbemühungen erschweren²². Dass gerade die Selbstanzeige bei alledem eine entscheidende Rolle spielt, halte ich nicht für wahrscheinlich, auch wenn dieser Vorwurf manchmal erhoben wird²³. Zwar gibt der Gesetzgeber mit der Gestaltung der Rechtsfolgen zu verstehen, welchen Unwert er mit der entsprechenden Tat verbindet. Dies entspricht auch der Logik der Straftheorie der positiven Generalprävention, wonach die Sanktion u.a. einen Lerneffekt im Hinblick auf die Bedeutung der zum Schutz des Rechtsguts erlassenen Verhaltensnorm erzielen soll²⁴. Das bezieht sich aber in erster Linie auf die Strafrahmen, die hier eine nicht unbeträchtliche Höhe (Freiheitsstrafe bis zu 10 Jahren) erreichen. Die Selbstanzeige relativiert dieses ex ante gefällte Unwerturteil ebenso wenig wie die Rücktrittsmöglichkeit gem. § 24 StGB eine Verharmlosung von Versuchstaten bewirkt²⁵. § 371 AO ordnet lediglich für einen umgrenzten Teilbereich, dessen sachliche Legitimation im Anschluss noch diskutiert wird, die Strafbefreiung des Täters an. Den oben erwähnten Neutralisationstechniken fügt das nichts Wesentliches hinzu und auch der ökonomische Aspekt wird nicht entscheidend beeinflusst, da gerade der taktierende und kalkulierende Täter, wie noch zu zeigen sein wird, nicht in den Genuss eines richtig verstandenen Selbstanzeigeprivilegs kommt. Sollte in der Öffentlichkeit ein anderes Bild von der Selbstanzeige vorherrschen, darf eine solche (falsche) Vorstellung nicht zur Grundlage einer Abschaffung gemacht werden; vielmehr wären dann die Politik und v.a. die Wissenschaft aufgefordert, für Aufklärung zu sorgen.

IV. Bedarf nach empirischer Forschung

Insgesamt besteht hier noch großer Bedarf nach empirischer Forschung. Schon die Zahl der Steuerdelikte ist nur schwer abzuschätzen²⁶. Nach Angaben des Bundesfinanzministeriums wurden im Jahr 2012 knapp 70.000 Steuerstrafverfahren durchgeführt²⁷. Viel mehr wissen wir über das Hellfeld nicht – vom Dunkelfeld ganz zu schweigen. Was die Selbstanzeige angeht, werden seit einigen Jahren Zählungen bei den Finanzbehörden geführt. Im Zuge des Ankaufs Liechtensteiner und Schweizer Steuerdaten kam es offenbar zu einem deutlichen Anstieg der Selbstanzeigen mit einem Spitzenwert von etwa 23.500

22 Zusammenfassend *Kaspar*, Die Möglichkeiten strafrechtlicher Prävention von Wirtschaftsdelinquenz aus kriminologischer Sicht, in: *Bannenberg/Jehle* (Hrsg.), *Wirtschaftskriminalität*, 2010, 135 ff.

23 Vgl *Kummer* (o. Fn 12), Rn 138, der (ohne Quellenangabe) von einer Steigerung der Fälle von Steuerhinterziehung aufgrund der Möglichkeit einer Selbstanzeige ausgeht.

24 *Roxin*, AT I, § 3 Rn 26 ff.

25 Skeptisch gegenüber der These von der Schwächung der generalpräventiven Kraft einer Norm durch die Möglichkeit der Selbstanzeige, die er für nicht belegt hält, auch *Hillenkamp*, in: *Schöch*, *Wiedergutmachung im Strafrecht*, 1987, 81, 85.

26 *MK-Schmitz/Wulf*, Band 6/1, 2010, § 370 AO Rn 28.

27 <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-ergebnisse-der-verfolgung-von-steuerstraftaten.html> (zuletzt abgerufen am 7.11.2014).

Selbstanzeigen im Jahre 2010²⁸. Seitdem sollen weitere 60.000 Selbstanzeigen eingereicht worden sein²⁹. Ob auch der Fall Hoeneß eine ähnlich steigende Wirkung hatte, ist nicht klar. In Hamburg etwa ging die Zahl der Selbstanzeigen von 683 im Jahre 2010 auf 133 im Jahre 2011 und 187 im Jahre 2012 zurück; auch Mitte des Jahres 2013, also nach Bekanntwerden des Falles Hoeneß, zeigte sich kein Aufwärtstrend³⁰. Auch dürfte die Tatsache der sich danach recht bald abzeichnenden möglichen Unwirksamkeit der Selbstanzeige von Hoeneß wenig motivierend ausgewirkt haben – nach Ansicht von *Leisner* würden die Menschen seither „nicht wegen, sondern trotz Hoeneß“ Selbstanzeige erstatten³¹. Die Befunde sind also nicht einheitlich und sagen vor allem noch nichts Genaueres über die Motive der Handelnden und den Zusammenhang mit einer möglichen zukünftigen Deliktsbegehung aus.

Dies könnte zum Gegenstand eines empirischen Forschungsprojekts gemacht werden. Es wäre im Wege einer anonymen Befragung zu erheben, inwiefern die betreffende Person in der Vergangenheit Steuerdelikte begangen hat und mit welcher Wahrscheinlichkeit sie dies auch in Zukunft beabsichtigt, um sich auf diesem Wege dem Umfang des Dunkelfelds anzunähern. Bei einer anonymen Befragung der Teilnehmer meiner Kriminologievorlesung an der LMU München im Jahre 2009 gaben lediglich vier von 68 Befragten an, im Laufe ihres Lebens mind. einmal Steuern hinterzogen zu haben. Das dürfte allerdings angesichts des jungen Alters sowie der ökonomischen Situation der Befragten deutlich unter einem realistischen bundesweiten Durchschnittswert liegen.

Zusätzlich zur selbstberichteten Delinquenz wäre in einer solchen Studie zu ermitteln, wie bestimmte potenzielle Ursachen der Deliktsbegehung (Einschätzung der Verbindlichkeit der Norm; Neutralisation; Einschätzung der Entdeckungswahrscheinlichkeit) bei den Befragten jeweils ausgeprägt sind. Daneben sollte erhoben werden, inwiefern die Befragten von der Möglichkeit der Selbstanzeige Kenntnis haben und welche Vorstellungen damit verbunden sind. Es wäre interessant, ob sich hier Zusammenhänge zwischen der Kenntnis der Selbstanzeige und (beispielsweise) der Einschätzung der Verbindlichkeit der Normen des Steuerstrafrechts oder mit der eigenen Tatbegehung und Tatbegehungswahrscheinlichkeit zeigen ließen. Wenn dies der Fall wäre, hätte man ein schlagendes kriminalpolitisches Argument für die Abschaffung der Selbstanzeige gefunden – aber ich würde wie gesagt bezweifeln, dass ein solcher Zusammenhang besteht.

D. Straf- und verfassungsrechtliche Aspekte

Das Schicksal der Selbstanzeige wird daher wohl letztlich (sofern die Politik nicht vor schnell auf diffuse Stimmungen einer z.T. fehlinformierten Öffentlichkeit reagiert) entscheidend von einer rechtlichen Bewertung abhängen. Daher will ich nun auf einige denkbare straf- und verfassungsrechtliche Kritikpunkte eingehen, um auf diese Weise zugleich die Basis für meinen eigenen Standpunkt zu legen.

28 So *G/J/W-Rolletschke*, § 371 AO Rn 6.

29 *Süddeutsche Zeitung* vom 15./16.3.2014, 21. Das Bundesfinanzministerium (s. Fn 28) berichtet für das Jahr 2012 von gut 11.800 Selbstanzeigen.

30 S. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/finanzaemter-kaum-anstieg-der-selbstanzeigen-12158247.html> (zuletzt abgerufen 7.11.2014).

31 *Süddeutsche Zeitung* vom 15./16.3.2014, 21.

I. Nemo-tenetur-Grundsatz

Ein Verstoß gegen den nemo-tenetur-Grundsatz liegt nicht vor, weil dem Täter nur die Option der Straffreiheit gegen Selbstanzeige angeboten wird, er dazu aber nicht gezwungen wird. Allerdings muss der Gesetzgeber sicherstellen, dass die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige nicht zu hoch geschraubt werden. Denn eine „missglückte Selbstanzeige“ führt, wie der Fall Hoeneß gezeigt hat, allenfalls zu einer Strafmilderung. Die gesetzliche Regelung darf sich vor diesem Hintergrund nicht als „Selbstbeziehungsfalle“ darstellen, die mehr verspricht, als sie hält³². Unter diesem Aspekt ist die seit 2011 verlangte vollständige Aufklärung sämtlicher unverjährter Steuerstraftaten innerhalb einer Steuerart nicht unbedenklich, weil diesen verschärften Anforderungen auch unter Zuhilfenahme professioneller Beratung vermutlich in einigen Fällen nur schwer entsprochen werden kann³³ – auch das wäre allerdings eine interessante Forschungsfrage, der man durch eine entsprechende Aktenanalyse nachgehen könnte. Die für 2015 geplante weitere Verschärfung³⁴ der Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige ist vor diesem Hintergrund jedenfalls bedenklich.

II. Legalitätsprinzip

Auch das Legalitätsprinzip wird durch die Existenz der Selbstanzeige nicht verletzt. Dieses soll sicherstellen, dass beim Verdacht von Straftaten ohne Ansehen der Person ermittelt und ggf. Anklage erhoben wird; eine selektive und willkürliche Vorgehensweise seitens der Strafverfolgungsbehörden wäre (auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgebotes in Art. 3 I GG) unzulässig³⁵. Wenn aber der Gesetzgeber selbst, wie im Falle der Selbstanzeige, die Entscheidung trifft, den staatlichen Strafanspruch in einem eng umgrenzten Teilbereich anhand sachlicher Differenzierungskriterien zurückzunehmen, ist diese ratio des Legalitätsprinzips nicht einschlägig³⁶.

III. Schuldprinzip

Denkbar wäre, einen Verstoß gegen das Schuldprinzip anzunehmen, wenn ein Täter trotz seiner rechtswidrigen und schuldhaften Tatbegehung straffrei gestellt wird. Dieser Kritikpunkt hätte verfassungsrechtlichen Gehalt, wenn man mit dem BVerfG das Schuldprinzip in Art. 1 I GG, also der Menschenwürdegarantie, verankert³⁷. Genau hier zeigen sich aber die Probleme der oft zu undifferenzierten Bezugnahme auf „das Schuldprinzip“. Dieses hat bei genauer Betrachtung mehrere Dimensionen, die sich nur zum Teil auf die Menschenwürde zurückführen lassen. Überzeugend ist eine solche Verbindung dann, wenn es um den Schutz des potenziellen Straftäters geht, also um den Ausschluss einer Bestrafung schuldunfähiger Personen oder einer zu harten, dem Tatschuldvorwurf nicht angemessenen Bestrafung. Die Menschenwürde wird dann als Abwehrrecht gegenüber dem stra-

32 Ähnlich F/T-Salditt, AO, Einführung Rn 12, der von „Russischem Roulette“ spricht.

33 Vgl. Hunsmann, NJW 11, 1482, 1488; s. auch den Bericht in Süddeutsche Zeitung vom 16.5.2013, 25.

34 S. zum geplanten Eckpunktepapier der Finanzminister Süddeutsche Zeitung vom 28.3.2014, 19.

35 S. statt vieler Beulke (o. Fn 1), § 2 Rn 17.

36 Zur damit verbundenen Frage eines Verstoßes gegen das Gleichheitsgebot s. unten V.

37 Grundlegend BVerfGE 20, 323, 331.

fenden Staat in Stellung gebracht. Völlig unklar ist allerdings, warum das Schuldprinzip auch dann verletzt sein soll, wenn (vermeintlich) zu milde oder eben wie hier gar nicht bestraft wird³⁸. Aus Sicht des Betroffenen ist das ein Freiheitsgewinn, der auch keine Beeinträchtigung der Menschenwürde oder sonstiger Grundrechte Dritter beinhaltet. Weder die eben erwähnte Abwehrfunktion³⁹, noch die Schutzfunktion der Grundrechte werden also durch § 371 AO tangiert⁴⁰.

Die Kritik betrifft vielmehr eine andere Dimension des Schuldprinzips: Es geht um die straftheoretische Annahme, dass auf eine rechtswidrige und schuldhaftige Tatbegehung grundsätzlich aus Gründen der Vergeltung bzw., wie heute etwas moderner formuliert wird, des „gerechten Schuldausgleichs“, eine Strafe folgen muss⁴¹. Das kann hier nicht weiter ausgeführt werden, aber mit einigen Autoren wie *Roxin* halte ich die Annahme einer präventionsunabhängigen „Schulduntergrenze“ der Strafe nicht für überzeugend begründbar und insbesondere auch verfassungsrechtlich für problematisch⁴². Denn dabei wird auf einen metaphysischen Strafzweck rekurriert, der weder rational diskutiert noch empirisch überprüft und daher auch nicht zum Gegenstand einer Verhältnismäßigkeitsprüfung gemacht werden kann⁴³. Kurz gesagt: Lehnt man „Schuldvergeltung“ als legitimierenden Zweck der Strafe ab, kann die Strafflosigkeit nach Selbstanzeige mit keiner denkbaren Dimension des Schuldprinzips kollidieren.

IV. Vereinbarkeit mit den präventiven Strafzwecken

Entscheidend ist aus straftheoretischer Sicht vielmehr, ob die Straffreiheit nach Selbstanzeige mit den präventiven Strafzwecken vereinbar ist. Das ist m.E. der Fall, wobei spezialpräventive Gesichtspunkte dabei nicht entscheidend sind. Immerhin: Der Täter kehrt mittels Selbstanzeige und Nachzahlung der Steuern auf den Boden der Rechtsordnung zurück. Das Gesetz verlangt ihm dabei allerdings keine besonders moralisch hochstehende Gesinnung ab, und das zu Recht⁴⁴. Es geht im Strafrecht nicht um die Pönalisierung von Unmoral als solcher, sondern von sozialschädlichen Verhaltensweisen. Daher halte ich es für richtig, beim entsprechenden „Umkehrverhalten“ maßgeblich auf den äußeren positiven Effekt der Schadenskompensation abzustellen, ohne die Motive des Handelnden auf „echte Reue“ hin zu durchleuchten.

38 S. auch *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 1996, 376 f, nach dem das Schuldprinzip aus grundrechtsdogmatischer Sicht allein begrenzenden Charakter hat.

39 Vgl in Bezug auf § 24 StGB die zutreffende Einordnung von *Lagodny* (s. Fn 39), 361, wonach der Rücktritt kein Grundrechtseingriff sei, sondern „das Gegenteil“.

40 Insofern ist es erklärungsbedürftig, wenn eine „verfassungsrechtliche Rechtfertigung“ der Selbstanzeige verlangt wird, vgl. etwa *Bülte*, ZStW, 122 (2010), 550, 572 sowie 581 f. Zutreffend ist natürlich der Hinweis auf ein denkbare verfassungsrechtliches Problem im Hinblick auf Art. 3 I GG (aaO, 582 f), s. dazu unten 5.

41 Zu diesem „absoluten“ Begründungsansatz s. nur *Roxin* (o. Fn 25), § 3 Rn 2 ff.

42 *Roxin* (s. Fn 25), § 3 Rn 8 ff.

43 S. dazu näher *Kaspar*, Grundrechtsschutz und Verhältnismäßigkeit im Präventionsstrafrecht, 2014, 134 ff.

44 Vgl nur *Blöcker*, Die Tätige Reue, 2000, 198; der bei *Rolletschke* (s. Fn 29), § 371 AO Rn 29 betonte Unterschied zum Rücktritt gem. § 24 StGB relativiert sich stark, wenn man das Freiwilligkeitskriterium als Freiheit von heteronomer Motivation versteht, vgl *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550, 566 f.

Worum es in erster Linie geht und gehen muss, ist die Vereinbarkeit mit den Strafzwecken der negativen und positiven Generalprävention. In negativ-generalpräventiver Hinsicht ist darauf zu achten, dass durch die Einräumung der Möglichkeit zur Selbstanzeige die Androhungsgeneralprävention nicht leidet. Das ist bereits *de lege lata* im Großen und Ganzen durch die Ausschlussgründe in § 371 Abs. 2 AO realisiert. Diese enthalten Vorkehrungen, die einem generalpräventiv schädlichen Kalkül potenzieller Steuerhinterzieher entgegenwirken⁴⁵.

Klärungsbedarf besteht insoweit allerdings beim Begriff der Tatentdeckung in Abs. 2 Nr. 2. Dieser setzt nach der neuen Rechtsprechung des BGH keinen bestimmten Verdachtsgrad voraus, aber doch, dass nach kriminalistischer Erfahrung vom Vorliegen einer Steuerstraftat im konkreten Fall auszugehen ist⁴⁶. Beim Ankauf von Steuer-Daten-CDs soll das nach einigen Autoren erst dann der Fall sein, wenn ein individueller Abgleich der Daten des einzelnen Kunden mit den Steuerunterlagen erfolgt ist⁴⁷. Demgegenüber wird aus der Praxis berichtet, dass die Behörden schon ab dem Ankauf der CDs von einer „Entdeckung“ aller damit beweisbarer Taten ausgehen⁴⁸. Letzteres scheint mir vor dem Hintergrund generalpräventiver Überlegungen das richtige Ergebnis, ist allerdings eine recht weite Interpretation des Wortlauts von Abs. 2 Nr. 2. Hier sollte zur Klarstellung eine Korrektur erfolgen, die auch die unmittelbar bevorstehende Entdeckung der Tat mit umfasst⁴⁹. Gelangt der Täter dagegen, wie offenbar im Fall Hoeneß, nur aufgrund diffuser Gerüchte und unter dem Eindruck von Presseveröffentlichungen, die ihn weder namentlich bezeichnen noch geeignet sind, konkrete Ermittlungen gegen ihn auszulösen, zu dem Entschluss, Selbstanzeige zu erstatten, so ist das (noch) kein generalpräventiv bedenkliches Kalkül. Eine auch nur unmittelbar bevorstehende „Entdeckung“ der Tat läge hier noch nicht vor.

In positiv-generalpräventiver Hinsicht ist darauf zu achten, dass durch die Strafflosigkeit nach Selbstanzeige der Rechtsfrieden und das Vertrauen in die Rechtsordnung durch das Ausbleiben von Strafe nicht dauerhaft erschüttert bleiben. Ich glaube, dass das möglich ist, dass man also einer über Voraussetzungen und Reichweite der Selbstanzeige korrekt informierten Öffentlichkeit die Strafflosigkeit durchaus mit guten Argumenten vermitteln kann – auch das ist eine Frage, die man im Rahmen einer empirischen Studie untersuchen könnte. Vermutlich wäre für eine Akzeptanz der Selbstanzeige der Nachweis erforderlich,

45 So auch die Überlegung des Gesetzgebers bei der Reform 2011, vgl. BT-Drucks. 17/4182, 4.

46 BGH DStR 10, 1133, 1135.

47 Rüping, DStR 10, 1771; Muhler, in: Müller-Gugenberger/Bieneck (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl., 2011, § 44 Rn 159; Kummer (s. Fn 12), Rn 126. Nach F/T-Wessing, AO, § 371 Rn 129 ist in diesen Fällen ein Abgleich mit den Steuerunterlagen nicht erforderlich; aufgrund der verdächtigen Umstände genüge für eine Entdeckung der Tat die bloße Zuordnung eines auf einer solchen CD gespeicherten Kontos.

48 Süddeutsche Zeitung vom 15./16.3.2014, 21.

49 Ähnlich (bereits *de lege lata*) Ransiek/Hinghaus, StV 10, 711, 715. A.A. Bülte, ZStW 122 (2010), 550, 586, nach dem der Täter auch hier „die Geltung des Rechts“ selbst wieder herstelle. Das ist zu sehr auf positive Generalprävention bezogen, unterschlägt aber die augenfällige Einbuße im Hinblick auf die Androhungsgeneralprävention (die wiederum auf die positiv-generalpräventiv relevante Wahrnehmung der Selbstanzeige in der Bevölkerung Einfluss haben dürfte). Soweit davon ausgegangen wird, dass in der Praxis fast nur in der Konstellation der unmittelbar drohenden Entdeckung der Tat Selbstanzeige erstattet wird (so Kummer, s. Fn 12 Rn 129 f.; Kemper ZRP 08, 107), wäre die damit verbundene Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 371 AO hinzunehmen.

dass es sich bei ihr um den Ausdruck eines allgemeinen Gedankens innerhalb des Strafrechts handelt und nicht um ein „Freikaufverfahren“ für Reiche trotz an sich strafwürdigen Verhaltens, das allein der Aufbesserung der Finanzen des Staates dient.

V. Verstoß gegen Art. 3 I GG?

Damit sind wir beim letzten hier diskutierten Kritikpunkt angelangt, nämlich einem möglichen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 I GG⁵⁰. Handelt es sich hier tatsächlich um einen systemwidrigen „Fremdkörper“ im Strafrecht? Und wie steht es mit der vielbeschworenen ungerechten Privilegierung gerade wohlhabender und vor allem prominenter „Steuersünder“?

1. Keine Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Personenkreis

Letzteres kann schnell entkräftet werden. Die Vorschrift gilt selbstverständlich für alle Steuerhinterziehungen, auch und gerade für die Fälle mit geringerem Umfang. Jeder kann sich per Selbstanzeige Strafflosigkeit verdienen. Dass die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung je nach Einkommensart und -höhe unterschiedlich groß sind⁵¹ und der professionell beratene Steuerhinterzieher möglicherweise eher zur Selbstanzeige schreiten wird, ändert nichts am Ausgangspunkt der Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber. Im Gegenteil gilt seit 2011, dass Fälle größeren Ausmaßes unter die einschränkende Vorschrift des § 398a AO fallen, die das Absehen von Strafverfolgung im Ergebnis, kurz gesagt, „teurer macht“.

2. Die Selbstanzeige als „Fremdkörper“ im Strafrechtssystem?

Auch dass die Selbstanzeige einen Fremdkörper darstellt, ist so nicht zutreffend. Der Gedanke einer Privilegierung des Täters, der „umkehrt“ und den Eintritt der Folgen seiner Tat verhindert oder sie nachträglich beseitigt, lässt sich auf vielen Ebenen nachweisen.

Positives Nachtatverhalten wird ganz allgemein in § 46 II StGB als Strafmilderungsgrund anerkannt; seit 1994 ist in § 46a StGB darüber hinaus eine fakultative Strafrahmenermilderung oder sogar ein Absehen von Strafe in den Fällen des Täter-Opfer-Ausgleichs oder der Schadenswiedergutmachung vorgesehen. Als echten materiellen Strafbefreiungsgrund kennen wir den strafbefreienden Rücktritt vom Versuch gem. § 24 StGB⁵². Und schließlich gibt es, wenn auch nur vereinzelt und ohne klar erkennbares Gesamtkonzept im Besonderen Teil des Strafrechts geregelte Fälle der sogenannten „tätigen Reue“⁵³. Trotz Eintritt der Vollendung der Tat wird das Umkehrverhalten des Täters hier je nach Regelungsgehalt mit einer Strafmilderung bzw. dem Absehen von Strafe (zB in §§ 83a, 98 II, 142 IV, 266a VI 1, 306e I, 314a I, II, 320 I, II, 330b I 1 StGB) oder sogar materieller

50 So AG Saarbrücken wistra 83, 84; dagegen BGH wistra 83, 197; *Rolletschke* (s. Fn 29), § 371 AO Rn 12 mwN.

51 *Joecks* (s. Fn 12), Einleitung Rn 15.

52 Zu den Parallelen zwischen § 24 StGB und § 371 AO s. *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550, 585; s. dazu auch *Löffler*, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, 1992, 104 ff.

53 Zu diesem Zusammenhang vgl nur *Rolletschke* (o. Fn 29), § 371 AO Rn 3. Gute systematische Darstellung bei *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550, 573 ff.

Straffreiheit (zB in §§ 139 IV 1, 261 IX, 264 V, 264a III, 265b II, 266a VI 2, 306 e II, 314a III, 320 III, 330b I 2 StGB) honoriert.

Die Selbstanzeige weist gegenüber den meisten dieser Delikte die Besonderheit auf, dass auch Fälle erfasst sind, in denen ein Schaden zumindest vorübergehend eingetreten ist und es nicht nur um die Pönalisierung einer Gefährdung im Vorfeld eines „echten“ Schadens geht. Aber dieser Unterschied relativiert sich, wenn man bedenkt, dass die Steuerhinterziehung tatbestandlich anders als der Betrug nicht zwingend den Eintritt eines Vermögensschadens voraussetzt; sie wurde vom Gesetzgeber nicht als Verletzungs-, sondern als Gefährdungsdelikt ausgestaltet⁵⁴. Ohnehin wird die konkrete finanzielle Einbuße für den Staat wenig spürbar, wie übrigens auch beim Vorenthalten von Arbeitsentgelt gem. § 266a StGB, wo in Abs. 6 S. 2 eine ganz vergleichbar weit reichende Regelung tätiger Reue existiert. Denn der hinterzogene Betrag steht dem Staat zwar zeitweise nicht zur Verfügung, angesichts des Gesamtvolumens des Steueraufkommens fällt ein solcher nur zeitlich beschränkter Ausfall aber nicht so stark ins Gewicht⁵⁵ wie bei der Schädigung eines individuellen Rechtsgutsträgers mit notwendigerweise deutlich enger begrenzten Ressourcen.

Hinzu kommt als empirisch-kriminologischer Umstand, dass es sich bei Steuerhinterziehung um besonders schwer aufzudeckende Straftaten handelt, zumal in den Fällen, in denen Gelder ins Ausland transferiert werden. In einer solchen Situation aus fiskalischen Zwecken eine Anreizwirkung zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zu schaffen, ist ein legitimes Anliegen, das letztlich auch der Allgemeinheit zugutekommt⁵⁶.

Insofern ist es zwar eine Ungleichbehandlung, wenn sich Täter von Delikten wie Betrug (§ 263 StGB) oder Untreue (§ 266 StGB) de lege lata nicht in vergleichbarer Weise per „Selbstanzeige“ und Wiedergutmachung Straffreiheit verdienen können. Aber es lassen sich eben sachliche Differenzierungsgründe formulieren, die einen Verstoß gegen Art. 3 I GG ausschließen⁵⁷.

E. Fazit: Ausweitung statt Abschaffung!

Damit bin ich beim ersten Teil meines Fazits angelangt: Die Selbstanzeige ist verfassungsrechtlich unbedenklich und lässt sich zudem straftheoretisch rechtfertigen. Sie fügt sich in das System der Honorierung von Wiedergutmachungsbemühungen ein⁵⁸ und kann daher jedenfalls heute nicht mehr überzeugend als „Fremdkörper“ bezeichnet werden.

Die Ungleichbehandlung im Vergleich zu Vermögensdelikten wie Betrug und Untreue lässt sich, wie gesehen, mit sachlichen Differenzierungsgründen rechtfertigen. Das heißt aber nicht, dass man dabei stehen bleiben muss. Denn eine gesetzliche Neukonzeption

54 S. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 2012, Rn 10; *Tiedemann*, BT, Rn 99.

55 Hinzu kommt der interessante Gedanke einer Art „Definitionshoheit“ des Staates im Hinblick auf den Unwertgehalt von Delikten, die bei „eigenen“ Rechtsgütern des Staates besonders weit gehen könne, vgl. *Bülte*, ZStW 122 (2010), 550, 587.

56 Ähnlich *Lagodny* (s. Fn 39), 503 f.

57 So auch *Rolletschke* (s. Fn 29), § 371 AO Rn 12.

58 So auch *Rüping*, DStR 10, 1768; *Kemper* ZRP 08, 106.

des Systems der tätigen Reue, das nicht umsonst als „Flickenteppich“⁵⁹ bezeichnet wird und dessen Analogiefähigkeit zu Recht überwiegend bezweifelt wird⁶⁰, ist ohnehin überfällig. Die Frage ist nur: mit welcher Tendenz? Es ist sehr bezeichnend, dass im Zuge der Debatte um die Selbstanzeige die Ungleichbehandlung etwa zum Betrug oder zur Untreue regelmäßig als Anlass für die Abschaffung oder Einschränkung der Selbstanzeige herangezogen wird, dass aber derzeit nur selten über die Herstellung von Gleichheit in die andere Richtung, also durch Ausweitung der Strafflosigkeit, diskutiert wird⁶¹.

Was spricht für eine solche Ausweitung?

Die Rücknahme von Strafbarkeit ist zunächst verfassungsrechtlich weitaus weniger problematisch als deren Einführung oder Verschärfung. Nur so ist die Rede vom Ultima-Ratio-Charakter der Strafe zu verstehen, der letztlich aus dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgt.

Empirische Untersuchungen zeigen zudem, dass gerade Opfer von Straftaten nicht zwingend an (harter) Bestrafung interessiert sind, sondern ein differenziertes Reaktionsbedürfnis aufweisen, bei dem die Kompensation des entstandenen Schadens eine wichtige Rolle spielt⁶². Es dürfte also im Interesse der Opfer liegen, eine zusätzliche Anreizwirkung zur Schadensbeseitigung zu schaffen. Dass eine solche Rücknahme von Strafbarkeit zur Förderung des Wiedergutmachungsgedankens in der Bevölkerung auf Akzeptanz stößt, hat eine empirische Untersuchung von *Sessar* gezeigt⁶³.

Damit würden auch die Härten ausgeglichen, die durch die sehr frühe Vollendung mancher Delikte entstehen, welche einen Rücktritt gem. § 24 StGB kategorisch ausschließt. Man denke an den Ladendieb, der die Sache noch im Supermarkt in die Hosentasche steckt, gleich darauf aber Bedenken bekommt und sie ins Regal zurückstellt. Ein Strafbedürfnis besteht hier m.E. nicht, gleichwohl ist ein Rücktritt hier allein wegen der (jedenfalls nach hM) zwischenzeitlich eingetretenen formellen Tatvollendung ausgeschlossen⁶⁴, obwohl materiell keinerlei relevante Beeinträchtigung des Rechtsguts vorliegt. Ist Letzteres richtig, folgt daraus zugleich, dass ein Ausweichen auf die Einstellung gem. §§ 153 ff StPO keine echte Lösung darstellt. Materiell nicht strafwürdiges Verhalten sollte man im Sinne der Rechtssicherheit und Bestimmtheit sowie des Gleichheitsgebotes⁶⁵ stets als solches bezeichnen und aus dem notorisch unscharfen und nicht einheitlich gehandhabten Graubereich der Opportunitätseinstellungen heraushalten. Ebenso evident erscheint mir das Bedürfnis nach materieller Straffreiheit beispielsweise im Fall der Herstellung einer unechten Urkunde gem. § 267 I StGB, die der Täter sofort wieder vernichtet⁶⁶. Auch hier wird das geschützte Rechtsgut der Sicherheit des Rechtsverkehrs allenfalls für eine juris-

59 Vgl. nur *Lagodny* (s. Fn 39), 498 mwN.; *Hillenkamp* (o. Fn 26), 87; *Blöcker* (o. Fn 45), 180.

60 S. dazu nur *Hillenkamp* (s. Fn 26), 88 ff mwN.; *Blöcker* (s. Fn 45), 183 sowie 200; in Bezug auf § 265 StGB s. *Weinert*, Vorbereitungsdelikte und tätige Reue, 2005, 142 ff.

61 Vorstöße in diese Richtung, die allerdings ohne erkennbare Folgen blieben, gab es in der Vergangenheit immer wieder, vgl. vor allem *Havekost* ZRP 80, 308 ff; *Hillenkamp* (s. Fn 26), 81 ff mwN sowie aus jüngerer Zeit *Blöcker* (s. Fn 45), 200.

62 *Kilchling*, Opferinteressen und Strafverfolgung, 1995, 653.

63 *Sessar*, Wiedergutmachen oder Strafen, 1992.

64 Vgl. statt vieler *Rengier*, BT I, § 2 Rn 25 mwN.

65 Dazu auch *Hillenkamp* (s. Fn 26), 93.

66 So das Beispiel von *Lagodny* (s. Fn 39), 489 f; s. auch *Hillenkamp* (s. Fn 29), 91.

tische Sekunde und damit völlig unerheblich gefährdet, was zur materiellen Straffreiheit führen sollte.

Um eine Abgrenzung zur nur strafmildernd zu berücksichtigenden Wiedergutmachung zu gewährleisten, müsste darauf abgestellt werden, ob die entstandene Beeinträchtigung des Rechtsguts als in vollem Umfang kompensationsfähig⁶⁷ erscheint. Das bedürfte noch genauerer, deliktsspezifischer Untersuchung. Bei Betrug und Untreue könnte man m.E. auf eine nur ganz kurzfristig eingetretene oder beim Rechtsgutsträger aus anderen Gründen noch nicht effektiv gewordene Vermögenseinbuße abstellen. Wer etwa einen anderen zu einem nachteiligen Vertragsschluss durch Täuschung bewegt, dann aber noch vor dem Austausch der Leistungen tätige Reue übt, bliebe straffrei. Dabei könnte man an der (in den letzten Jahren kontrovers diskutierten) Unterscheidung von konkreter Vermögensgefährdung und „endgültigem“ Vermögensschaden anknüpfen, die dann nicht bei der Begründung der Strafbarkeit, aber doch beim Umfang möglicher tätiger Reue relevant würde. Diese Grenze der „Realisierung“ eines echten Schadens kennen wir aus anderen Vorschriften zur tätigen Reue, etwa im Bereich des Subventionsbetrugs (§ 264 V StGB).

In Abgrenzung zur lediglich strafmildernd wirkenden Wiedergutmachung könnte man den Begriff der „Schadensbeseitigung“⁶⁸ verwenden, der stets und nicht nur fakultativ zur Straffreiheit führen sollte⁶⁹. Weiterhin sollte man in Zukunft, anknüpfend an das oben Gesagte, nicht mehr von „tätiger Reue“ sprechen, denn eine moralisch hochstehende Gesinnung des Täters fällt (auch straftheoretisch) nicht entscheidend ins Gewicht. Es genügt, wenn der Täter „freiwillig“ handelt, d.h. aus autonomen Motiven. Das ist nicht der Fall, wenn die Tat entdeckt ist oder ihre Entdeckung unmittelbar bevorsteht⁷⁰.

Im Ergebnis spricht also vieles für eine Etablierung und maßvolle Ausweitung der „freiwilligen strafbefreienden Schadensbeseitigung“, die nach herkömmlichen dogmatischen Kategorien als Strafaufhebungsgrund einzuordnen wäre⁷¹. Ob dieses Institut de lege ferenda in einer generellen, mehrere Deliktgruppen betreffenden Regel (etwa nach dem Vorbild von § 167 öStGB) oder sogar in einer ganz übergreifenden Norm im Allgemeinen Teil kodifiziert werden sollte, bedürfte noch genauerer Überlegungen. Letzteres hätte den Vorteil der Übersichtlichkeit und würde den allgemeinen Wiedergutmachungsgedanken stärker betonen. Allerdings würde man zugleich die Besonderheiten einzelner Delikte einebnen, die vermutlich unterschiedliche Regelungen hinsichtlich der Voraussetzungen

67 Löffler (s. Fn 53), 124; Bülte, ZStW 122 (2010), 550, 584; S. auch die Unterscheidung von präventiver und kompensatorischer tätiger Reue bei Hillenkamp (s. Fn 26), 87, die lege ferenda aber nicht zwingend zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen müsste.

68 Vgl Hillenkamp (s. Fn 26), 95.

69 Vgl Hillenkamp (s. Fn 26), 95; Blöcker (s. Fn 45), 180 sowie 198; s. auch Weinert (s. Fn 64), die allerdings darüber hinaus noch die Möglichkeit eines Absehens von Strafe fordert. Es wäre näher zu begründen, welche Funktion der damit verbundene „Schuldspruch unter Strafverzicht“ gegenüber der materiellen Straffreiheit haben sollte, zumal das Absehen von Strafe schon im Vorfeld eine Einstellung gem. § 153b StPO ermöglicht. Vgl aber auch die Kritik von Freund, GA 2005, 329 ff, der für eine Begrenzung der materiellen Straffreiheit und eine flexible, das Absehen von Strafe einschließende Lösung de ferenda unter Einschluss der tätigen Reue plädiert.

70 So gesehen relativiert sich die oft betonte Unterscheidung zwischen „Freiwilligkeit“ im Sinne von § 24 StGB und den Ausschlussgründen in § 371 II AO (anders etwa Rolletschke, s. Fn 29, § 371 AO Rn 29; Wessing, s. Fn 48, § 371 Rn 15).

71 Hillenkamp (s. Fn 26), 87.

strafbefreiender Schadensbeseitigung erforderlich machen⁷², zB im Hinblick auf die zeitliche Nähe zur Tathandlung oder die Art und Qualität der Schadensbeseitigung. Das alles sind aber lediglich Fragen der Umsetzung, die sich erst dann stellen, wenn man sich auf eine Ausweitung der so begründeten Strafbefreiung verständigt hat.

Ein erster Schritt in Richtung dieses (unter dem Eindruck der aktuellen Debatte natürlich völlig utopisch anmutenden) Ziels wäre ein rationalerer Umgang mit Straftätern und Straftaten, der verhindert, dass Straflosigkeit geradezu reflexhaft als Skandal empfunden wird und der zugleich die Suche nach Alternativen zur klassischen Strafe lebendig hält. Ich hoffe, dass dies auch die Zustimmung des verehrten Jubilars findet, der sich in vielen Bereichen für einen rechtsstaatlich begrenzten Einsatz des Strafrechts stark gemacht hat.

72 So auch *Hillenkamp* (s. Fn 26), 94.