

STEUERSTRAFRECHT

Nie war sie so wertvoll wie heute: Die Selbstanzeige -Bemerkungen zur Sanktionsverschärfung im Steuerstrafrecht

RA/StB/WP Notar Dipl.-Finw. Dr. Klaus Voßmeyer und RA/StB Dipl.-Finw. Philipp Hammes¹

I. Einleitung

Mit Urteil vom 2. 12. 2008² hat der BGH eine Grundsatzentscheidung zur Strafzumessung im Steuerstrafrecht getroffen, die von erheblicher Auswirkung auf die Praxis sein wird. Das höchste deutsche Strafgericht will damit einen Zustand der Uneinheitlichkeit Und der - Von ihm so empfundenen – zu milden Bestrafung von Steuerstraftaten beenden. Der Revisionsentscheidung geht ein Ur-

teil des Landgerichts Landshut³ voraus, mit dem ein Unternehmer wegen Steuerhinterziehung und wegen Vorhaltens von Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von

¹ Klaus Voßmeyer ist Mitglied der Sozietät Voßmeyer & Dommermuth in Duisburg; Philipp Hammes ist Partner von Pietsch Schuka Blenkers & Partner in Düsseldorf.

² Vgl. BGH vom 2. 12. 2008, 1 StR 4 16/08, bislang n. v.

³ Vgl. LG Landshut vom 21. 4.2008, 3 KLS 54 is 18017/06, n.v

jeweils fast 1 Mio. € zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten ohne Bewährung verurteilt wurde. Der Text der BGH-Entscheidung lag zum Redaktions-schluss noch nicht vor. Die nachfolgenden Ausführungen basieren deshalb im Wesentlichen auf der Mitteilung der Pressestelle des Gerichts.⁴ Diese Äußerung - normalerweise vom Senat verfasst - ist präzise und ausführlich und macht nicht den Eindruck, wesentliche und tragende Argumente zu übergehen.

II. Die Lage bisher

1. Uneinheitlichkeit der Sanktionspraxis

In der Tat ist die Entscheidungspraxis in Steuerstrafsachen bei den Gerichten, den Staatsanwaltschaften und Straf- und Bußgeldsachenstellen höchst unterschiedlich. Häufig anzutreffende regionale Unterschiede führen bei vermeintlich oder tatsächlich ähnlichen Sachverhalten zu deutlich unterschiedlichen Ergebnissen.⁵ So ist es bisher durchaus möglich, dass allein der auf die Steuerhinterziehung beschränkte Ausgangsfall (strafbefangener Betrag ca. 1 Mio. €) ebenfalls mit Freiheitsstrafe ohne Bewährung bestraft werden könnte, aber auch eine Erledigung im Wege der Einstellung gem. § 153a StPO mit einer (beachtlichen) Geldauflage in Betracht käme; letzteres insbesondere im Falle der Schadenswiedergutmachung.

So wurden z. B. Tausende von Luxemburg- und Schweiz-Fällen ab etwa 1996, bei denen es fast ausnahmslos um die Verkürzung von Steuern auf Kapitaleinkünfte ging, gegen Geldauflage in Höhe etwa der Hälfte des strafbefangenen Steuerbetrages gem. § 153a StPO eingestellt. Hierbei waren die Verkürzungsbeträge vereinzelt siebenstellig.

2. Der besonders schwere Fall der Steuer hinterziehung nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO

Bei dem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO handelt es sich nicht um Tatbestandsmerkmale, sondern um Strafzumessungstatsachen.⁶ Dieses Regelbeispiel eröffnet seit seiner Einführung zum 1.1. 1977⁷ eine erhöhte Strafandrohung, und zwar einen Strafrahmen von sechs Monaten bis zehn Jahren gegenüber dem Grundtatbestand, der lediglich mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren sanktioniert ist. Der Gesetzgeber wollte damit zum Ausdruck bringen, dass die Steuerhinterziehung „hinsichtlich ihrer Gefährlichkeit und ihrer Strafwürdigkeit nicht geringer zu bewerten sei als der Betrug im Sinne des § 263 StGB“.⁸ Das Regelbeispiel gibt dem Richter einen Hinweis auf den Grad des Unrechts und der Schuld und somit einen Anhalt für die Bewertung der Tat. Trotz vorliegender Merkmale eines Regelbeispiels kann daher ein schwerer Fall zu verneinen sein, ebenso wie umgekehrt auch bei deren Fehlen ein schwerer Fall angenommen werden

kann. Entscheidend ist, wie sich der Sachverhalt, unter Abwägung aller Zumessungstatsachen, auf Grund einer Gesamtbewertung der wesentlichen Tat und täterbezogenen Umstände darstellt.⁹ Regelbeispiele sollen lediglich die Entscheidung erleichtern, wobei es dem Tatrichter freisteht, innerhalb des ihm gesetzlich eingeräumten Spielraums wegen überwiegender Strafmilderungsgründe, nicht den erhöhten Strafrahmen des § 370 Abs. 3 AO anzuwenden.¹⁰

Das Regelbeispiel setzte bis 2007 eine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ und „aus grobem Eigennutz“ voraus. Seit 2008 ist das Merkmal „aus grobem Eigennutz“ weggefallen,¹¹ so dass nunmehr eine Verkürzung „in großem Ausmaß“ zur Erfüllung des Regelbeispiels ausreicht.

Über das Tatbestandsmerkmal des „großen Ausmaßes“ in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO in der aktuellen Fassung bestehen auch nach der Gesetzesänderung immer noch Unklarheiten. Die Rechtsprechung hat bislang keinen fixen Betrag entwickelt, ab dessen Erreichen die Steuerhinterziehung ein i. S. d. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO „großes Ausmaß“ erreicht. Nach Ansicht des BGH ist dies für ein Regelbeispiel vertretbar.¹² Ein „großes Ausmaß“ wird danach immer dann angenommen, wenn sich die Summe der hinterzogenen Steuern auffällig von denjenigen Beträgen abhebt, die gewöhnlich Gegenstand von Steuerhinterziehungen sind. Es ist regelmäßig in quantitativer und qualitativer Hinsicht eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen.¹³ Was quantitativ oder auch qualitativ „ein großes Ausmaß“ ist, wurde von der Rechtsprechung stets sehr unterschiedlich beurteilt. Ebenso gingen in der Literatur die Meinungen auseinander. Die Spanne reichte von 50 000 €¹⁴ bis über 1 Mio. €,¹⁵ wobei oft auch die Wechselwirkung mit dem Merkmal „aus grobem Eigennutz“ und mit anderen Gesichtspunkten beachtet wurde. Insgesamt kam es nur sehr vereinzelt zur Anwendung dieses

⁴ Nr. 22 1/2008, BGH vom 2. 12. 2008.

⁵ Vgl. beispielsweise in der Praxis die unterschiedliche Ausgestaltung der Strafmaßstabellen durch die OFD; *Burhoff*, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, 4. Aufl. 2006, Rn. 1534 ff.; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1075 ff.

⁶ Vgl. BGH vom 22. 7. 2004, 5 StR 85/04, wistra 2004 S. 393.

⁷ Vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1088.

⁸ Vgl. BR-Drucks. 23/7 1, 194; BGH vom 28.9. 1983, 3 StR 280/83. BGHSt 32 S. 95.

⁹ Vgl. BGH vom 1. 12. 1964, 3 StR 35/64, BGHSt 20 S. 116; vom 21.4. 1970. 1 StR 45/70, BGHSt 23 S. 254; vom 18. 11 1971. 4 StR 4 10/71, BGHSt 24 S. 248; vom 24. 7. 1985, 3 StR 191/85. wistra 1985 S. 228.

¹⁰ Vgl. BGH vom 24. 8. 1993, 5 StR 229/93, wistra 1993 S. 297.

¹¹ Vgl. Art. 3 Nr. 2 des Gesetzes zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG, verkündet am 31. 12. 2007 (BGBl. I 2007 S. 3198).

¹² Vgl. BGH vom 22. 7. 2004, 5 StR 85/04, wistra 2004 S. 393.

¹³ Vgl. BGH vom 7 1 1. 1986, 2 StR 280/86, wistra 1987 S. 71 und vom 13. 1. 1993, 5 StR 466/82, wistra 1993 S. 109.

¹⁴ Vgl. LG Saarbrücken vom 10. 5. 2005, 8-6Z/04, n.v.; *Bittmann*, Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle, wistra 2003 S. 161.

¹⁵ Vgl. *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, §370 AO Rn. 270 und *Hellmann* in *Hübschmann/Hepp/Spilaler*, § 370 AO Rn 23; *Klein*, § 370 AO Rn. 68; *Müller*, Die Neuregelung der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung, DStR 2002 S. 1641.

STEUERSTRAFRECHT

Regelbeispiels, sei es wegen seiner Unbestimmtheit oder sei es, weil der Strafrahmen des Grundtatbestandes für ausreichend erachtet wurde.

Die Anwendung eines Regelbeispiels zur Erhöhung des Strafrahmens hat auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige keine Auswirkungen.¹⁶

3. Das Zwischenspiel des § 370a AO

Zwischen 2002 und 2007 wurde mit § 370a AO die Steuerhinterziehung in bestimmten Begehungsformen durch Qualifikationstatbestände zum Verbrechen i. S. d. § 12 Abs. 1 StGB hochgestuft, was bedeutete, dass auf Freiheitsstrafe nicht unter einem Jahr zu erkennen war. „Spiritus rector“ dieses Straftatbestandes war der (SPD) Bundestagsabgeordnete *Jürgen Meyer*.¹⁷ Dieser Straftatbestand litt von vorne herein unter handwerklichen Mängeln und zum Teil daraus resultierenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Zunächst war die Verfassungsmäßigkeit wegen der starren Strafdrohung des § 370a AO und dem damit verbundenen Risiko des Verstoßes gegen das Übermaßverbot problematisch, später im Hinblick darauf, ob das Tatbestandsmerkmal „in großem Ausmaß“ einen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG darstellt.¹⁸

Auch war sein Verhältnis zum besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 AO schwierig und ungeklärt. Insbesondere weil der Verbrechenstatbestand ebenfalls wie die Strafzumessungsregel des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO das Tatbestandsmerkmal „in großem Ausmaß Steuern verkürzt“ enthielt und diesbezüglich derselbe Verkürzungsrahmen von 50 000 € bis über 1 Mio. € zur Diskussion stand,¹⁹ stellten sich „unlösbar“ Abgrenzungsfragen.

Neben dem Wegfall der begünstigenden Selbstanzeige im Falle des § 370a AO²⁰ war der Tatbestand auch Vortat zur Geldwäsche (§ 261 StGB)²¹ und ermöglichte den Verfolgungsbehörden die Anwendung einer Reihe von einschneidenden strafprozessualen Ermittlungsmethoden.²²

Die Norm dieses Verbrechenstatbestandes (§ 370a AO) kam in der Rechtsprechung praktisch nicht zur Anwendung und wurde zum 1.1. 2008 aufgehoben.²³

4. Die Lösung der Praxis

Es bleibt festzuhalten, dass in der Sanktionspraxis § 1 53a StPO in vielen oder gar in den meisten Fällen von den Strafverfolgungsorganen als Königsweg angesehen wurde, sei es wegen der Komplexität der materiell-steuerrechtlichen Sachverhalte, sei es, weil Steuerhinterziehung als bloßes Fiskalunrecht angesehen wurde, die Mandanten ein erhebliches Interesse an einer geräuschlosen Erledigung hatten²⁴ oder der Fall einen außergewöhnlichen Ermittlungsaufwand bedeutete hätte.²⁵ Jedenfalls ist die Behörde, die das Massengeschäft der

Steuerhinterziehung bearbeitet, nämlich die Straf- und Bußgeldsachenstelle, wohl durchweg eher am finanziellen Erfolg interessiert, als daran, den Steuerpflichtigen in seiner bürgerlichen Integrität durch strafrechtliche Verurteilung zu treffen.

III. Die Grundsatzentscheidung des BGH als Vorgabe für die Instanzgerichte

1. Ein neuer Senat...

Nach dem Wechsel der Zuständigkeit für das Steuerstrafrecht wegen Arbeitsüberlastung des V. Senats auf den I. Senat des BGH hat dieser bei erster Gelegenheit grundsätzliche Ausführungen zur Strafhöhe bei Steuerhinterziehungen gemacht. Ob der neue Senat in dieser Entscheidung ausschließlich stringente und fallbezogene Ausführungen zu dem Urteil der Vorinstanz gemacht hat, bleibt in der bisher lediglich veröffentlichten Pressemitteilung offen. Nicht ausgeschlossen erscheint jedoch, dass der I. Senat die Vorentscheidung des LG Landshut als Einladung zur Klärung steuerstrafrechtlicher Grundsatzfragen in diesem Bereich genutzt hat und ein deutliches Zeichen setzen wollte. Die Pressemitteilung liest sich jedenfalls wie eine Aneinanderreihung seit langem aufgeschobener und nun endlich mitteilungsfähiger obiter dicta.

Aus der mündlichen Begründung des Vorsitzenden Richters *Armin Nack* und aus der Presseverlautbarung²⁶ ergibt sich Folgendes:

Bei einer Steuerhinterziehung sei die Höhe des Hinterziehungsbetrages ein Strafzumessungsumstand von besonderem Gewicht. Der Steuerschaden bestimme daher auch maßgeblich die Höhe der Strafe, wobei der gesetzlichen Vorgabe des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO indizielle Bedeutung zukomme, wonach bei einer Hinterziehung „in großem Ausmaß“ in

16 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, §37 1 AO Rn. 39.

17 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370a AO Rn. 3.

18 Vgl. BGH «OIII 5. 5. 2004, 5 StR 548/03. wistra 2004 S. 39 1; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370a AO Rn. 5; *Rüping/Ende*, Neue Probleme von schweren Fällen der Hinterziehung, DStR 2008 S. 13.

19 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, §37 0 a AO Rn. 15; *Rüping*, Das Verbrechen der Steuerhinterziehung zur Reform des refoi inbedürftigen § 370a AO n. F., DStR 2002 S. 14 17; *Huns-mann*, Die Tatbestandsmerkmale des § 370a AO - Zugleich eine knfI sehe Bestandsaufnahme bisheriger Restriktionsversuche, DStR 2004 S. 1 154.

20 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstraf recht, § 37 0 a A O R n. . 8, 42 ff. m. w. N.

21 Vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370a AO Rn. 1

22 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370a AO Rn. 56.

23 Vgl. Art. 3 Nr. 3 des Gesetzes zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG, verkündet am 31. 12. 2007 (BGBl. I 2007 S. 3 198).

24 Vgl. *Meyer*, Erledigung von Strafverfahren außerhalb einer Haupt-verhandlung, DStR 2005 S. 1477; *Burhoff*, Einstellung des Verfahrens: Voraussetzungen, Vor- und Nachteile, PSIR 200 I S. 19.

25 Vgl. *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, Rn. 4749.

26 Nr. 22 1/2008, BGH vom 2. 12. 2008.

der Regel nur eine Freiheitsstrafe, und zwar von sechs Monaten bis zu zehn Jahren, angedroht ist.

Es wird weiter ausgeführt, dass ein „großes Ausmaß“ - wie bereits zum gleichen Merkmal beim Betrug entschieden - dann vorliege, wenn der Steuerschaden über 50 000 € liege. Das bedeute, dass jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Gründen noch schuldangemessen sei. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe komme eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht. Bei dieser Fallgestaltung (Millionenbetrag) sei auch eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet, da hier nur eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wird, verhängt werden könne.

2. ... mit klaren Vorstellungen

Soweit die bislang erkennbare Begründung des BGH. Sicher wird das demnächst veröffentlichte Urteil sich mit der Materie filigraner und dezidierter auseinandersetzen als es in solch einer Presseverlautbarung möglich ist. Allerdings dürften diese Nuancierungen nicht so tragend sein, um sich in diesen opulenten „Leitsätzen“ wiederzufinden. Diese Leitsätze sind so klar und so simpel, dass sie sich leicht zu folgender Tabelle zusammenfassen lassen:

Steuerstrafabelle nach BGH

Steuerschaden	Regelmäßige Sanktion
bis 50 000 €	§ 153a StPO mit Geldauflage, Geldstrafe
50 000 bis 100 000 €	Geldstrafe, Freiheitsstrafe zur Bewährung
100 000 bis 1 Mio. €	Freiheitsstrafe zur Bewährung, d. h. sechs Monate bis zwei Jahre
über 1 Mio. €	Freiheitsstrafe ohne Bewährung, d. h. mehr als zwei Jahre

Ein weiterer „Schritt zur Entbürokratisierung“: Der Steueränderungsbescheid ist Grundlagenbescheid - eine Art Messbetragsbescheid - für die Straffestsetzung. Diese zugespitzte Bemerkung hat einen historischen Hintergrund, erinnern die Überlegungen des BGH doch an das Multipliarstrafensystem,²⁷ nur mit dem Unterschied, dass es nicht um finanzielle Sanktion, sondern um langjährige Freiheitsstrafen geht.

Die Spielräume scheinen hiernach nur noch in den wie auch immer zu definierenden Übergangszonen vorhanden zu sein. Die bisherigen regional unterschiedlichen Tabellen der Finanzbehörden²⁸ sind Makulatur. Auch der Bereich bis 50 000 bzw. 100 000 € wird sich, was die finanzielle Sanktion angeht, verschärfen, weil eben bis dahin

die Höchstwerte (360 bzw. 720 Tagessätze) erreicht werden und darunter linear abgestaffelt werden dürfte. Für die Dotierung einer Einstellung nach § 153a StPO könnten dann entsprechende Werte, wenn nicht gar pauschal erhöhte Werte im Vergleich zur Geldstrafe, zum Tragen kommen.

Diese Sanktionspraxis wird durchgeschlagen auf die Instanzgerichte, also in der Regel das Schöffengericht beim Amtsgericht und die Große Strafkammer beim Landgericht.

IV. Ahndungseifer vs. richterliche Gesamtbetrachtung

1. Das mediale Umfeld

Das Jahr 2008 hatte in steuerstrafrechtlicher Hinsicht einiges zu bieten. Die Staatsanwaltschaft Bochum eröffnete am 14.2.2008 die Liechtenstein-Affäre mit der Festnahme und Abführung von *Zumwinkel*, dem langjährigen Vorstandsvorsitzenden der Post AG, vor dem bestellten ZDF-Kamerateam.²⁹ Der Grund war eine Steuerhinterziehung im privaten Bereich. Die Presse³⁰ und eine Vielzahl von Politikern³¹ fielen in seltener Einmütigkeit monatelang über den Delinquenten her. Dieser verliert fast alle seine Ämter und gilt seither als Synonym aller „Raffkes“ dieser Republik. Die Staatsanwaltschaft Bochum inszeniert zurzeit in eigener Sache ein Stück, eine mediale Schlammschlacht, wegen verletzter Eitelkeiten und Intrigen. Trotz erwiesener Medientauglichkeit leugnet sie aber nach wie vor hartnäckig, für das Arrangement bei der Verhaftung des *Zumwinkel* gesorgt zu haben, wobei doch Geltungsbedürfnis³² und Generalprävention sich aufs Trefflichste verbinden würden.

2. Der BGH als ungewollt Mitwirkender

In dieses aufgeregte mediale Umfeld platzt der BGH mit seiner Entscheidung und produziert damit seinerseits Schlagzeilen in Hülle und Fülle über alle Medien hinweg.³³ Objektiv bedient er hiermit eine Erwartungshaltung auf breiter Front in der Bevölkerung. Selbst die ansonsten

27 Vgl. *Joecks* in *Franzen/Gasl/Joecks*, Steuerstrafrecht, Einl. Rn. 28.

28 Vgl. *Burhoff*, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, 4. Aufl. 2006. Rn. 1534 ff; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, §370 AO Rn. 1075 ff.

29 Vgl. www.welt.de mit dem Artikel in der Rubrik Wirtschaft vom 14. 2. 2008.

30 Vgl. Quellen bei www.bild.de, www.welt.de, www.faz.net, www.sueddeutsche.de, Stichwort „Zumwinkel“.

31 Vgl. zur Steueraffäre *Zumwinkel*, www.sueddeutsche.de/wirtschaft, Ai-tikel „Die Heuchler“ mit Aussagen von Politikern, wie z. B.: *Erwin Huber*, CSU-Chef und Bayerns Finanzminister, verlangte „härtere Gesetze für hochgradige Steuersünder“. Steuerhinterziehung sei „Diebstahl am Gemeinwohl“; der sozialdemokratische Generalsekretär *Hubertus Heil* warf *Zumwinkel* gar in einen Topf mit „neuen Asozialen“; der Vorsitzende der SPD-Bundestagsfraktion *Peter Struck* bescheinigte dem Post-Manager „Raffgier-Mentalität“.

32 Die FAZ spricht von einer zum Fernsehereignis „herausgeputzten Staatsanwältin“ (15. 12 2008).

33 Zitate von Bild bis FAZ.

STEUERSTRAFRECHT

eher besonnene FAZ stimmt in diesen Chor mit ein.³⁴ Überdies taucht erneut *Zumwinkel* als lebendes Beispiel für die Anwendung des neuen BGH-Steuerstrafkatalogs auf, liegt er doch mit einem strafbefangenen Betrag von ca. 1 Mio. € exakt auf der Grenze zu dem Bereich, ab dem in aller Regel eine zu verhängende Freiheitsstrafe nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden kann.

Das Hauptargument des BGH, dass die Steuerhinterziehung in der Wertung des Gesetzgebers dem Betrug³⁵ entspreche und die Regelbeispiele wegen der Gleichheit der Formulierung auch in ihrer absoluten Höhe gleichgesetzt werden müssten, ganz gleich, ob ein anderer Privatmann oder der Staat geschädigt würde, ist eingängig und wird von den Medien geradezu aufgesogen, wiedergegeben und von den Konsumenten offenbar widerspruchslos hingenommen.

Beim Lesen der Pressemitteilung drängen sich allerdings zwangsläufig Fragen auf:

- Zu welcher Gesetzesfassung des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO hat der BGH Stellung genommen? Hat er dabei die seit dem 1.1. 2008 geltende Fassung bereits im Blick gehabt?
- Wenn nein, kann die Entscheidung auf die aktuelle Gesetzesfassung überhaupt übertragen werden oder sind nun wiederum andere Auslegungskriterien anzuwenden?
- Wie hat die Berechnung des eingetretenen Steuerschadens zu erfolgen? Reicht es aus, wenn die Addition aller Steuerschäden aus Einzeltaten über der jeweiligen Grenze liegt oder muss für jede einzelne Tat die Grenze überschritten werden?
- Wurden (Können) die Wertungskriterien zum Tatbestand des § 263 Abs. 3 Nr. 2 Alt. 1 StGB, wie sie in einer diesbezüglichen Entscheidung des I. Senats zum Ausdruck kommen,³⁶ übertragen (werden)?

So wünschenswert eine bundesweit einheitliche Spruchpraxis und eine Strafverschärfung auch sein mögen, die Tatbestände des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO und des § 263 Abs. 3 Nr. 2 Alt. 1 StGB liegen zu unterschiedlich, als dass man ihnen - soweit bisher aus der Pressemitteilung und den weiteren Äußerungen des Gerichts erkennbar -mit der holzschnittartig nach Schadenshöhe absoluter gestaffelten Tabelle gerecht werden könnte. Die absolute Schadenshöhe ist nur ein Kriterium und wahrscheinlich noch nicht einmal das Wichtigste.

3. Die „kriminelle Energie“

Da wäre zunächst einmal das, was vulgärjuristisch mit dem Begriff „kriminelle Energie“ belegt wird. Ist sie beim Betrug und der Steuerhinterziehung wirklich gleich? Es muss doch hinsichtlich der Stoßrichtung des Deliktes unterschieden werden. Im Falle der Steuerhinterziehung

behält der Täter sein legales Vermögen und verweigert in rechtswidriger Weise „nur“ dessen Abgabe mit Ausnahme der Umsatzsteuerkarusselle u. Ä., die auf das Ausplündern des Staates angelegt sind (§ 370 Abs. 3 Nr. 1 AO). Der Steuerhinterzieher verhält sich also zumeist passiv.

Das ist beim Betrug völlig anders. Hier verschafft sich der Täter i. d. R. von einem anderen in deliktischer Weise dessen Vermögen und eignet es sich an. Im Gegensatz zur Steuerhinterziehung fordert daher der Tatbestand des Betruges auf subjektiver Ebene auch noch die sog. Bereicherungsabsicht.³⁷ Die Frage nach der „kriminellen Energie“ ist also unterschiedlich zu beantworten. Dazu kommt, dass die Steuerhinterziehung schon immer ein epidemisches Ausmaß hatte, wobei der Täter, wenn er sich überhaupt Gedanken macht, sein Verhalten mit dem Ausgabengebahren und der Anonymität des Staates kaschiert. Überdies neigt der Staat selbst dazu, seine Steuergesetze so grenzwertig zu gestalten, dass sie ihrerseits nicht selten verfassungs- bzw. europarechtswidrig sind. Die billigende Inkaufnahme solchen Rechtsbruchs durch den Staat stärkt nicht gerade den Gesetzesgehorsam.

4. Die Selbstanzeige nach § 371 AO als Ausdruck der Wertung des Gesetzgebers

Die Selbstanzeige ist ein singuläres Rechtsinstitut im Strafrecht.³⁸ Die maximale Wohltat der Straffreiheit sieht - von der Ausnahme des § 266a Abs. 5 StGB im Beitragsstrafrecht und § 261 Abs. 9 StGB bei der Geldwäsche -ansonsten der Gesetzgeber lediglich beim freiwilligen Rücktritt vom Versuch einer Straftat (vgl. § 24 Abs. 1 StGB) oder der sog. tätigen Reue (z. B. § 264 Abs. 5 StGB, § 306e StGB) vor. Die Selbstanzeige, die Freiwilligkeit nicht voraussetzt, greift auch beim vollendeten Delikt ein und setzt nur Nachklärung und vor allem Nachzahlung der Steuern voraus, wodurch der persönliche Strafaufhebungsgrund seine Wirkung entfaltet.³⁹ Eingeschränkt durch Sperrwirkungen ist sie lediglich in solchen Fällen, in denen unter fiskalischer Abwägung die Selbstanzeige für den Staat keinen ausreichenden Sinn mehr macht.

Plastischer kann der Gesetzgeber seine Wertung nicht zum Ausdruck bringen: Geld (Schadensersatz) geht vor Strafe. Deshalb ist bei der Überlegung, was eine Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ ist, die Schadenswiedergutmachung entscheidend mit einzubeziehen. Dies gilt allein schon deshalb, weil die Schadenswiedergutmachung auch dem Wortlaut des Regelbeispiels (§ 370

³⁴ Vgl. FAZ vom 3. 12. 2008.

³⁵ Vgl. Fischer, § 263 StGB Rn. 12?: 50 000 € als sog. „Regel-Grenze“.

³⁶ Vgl. BGH vom 7. 10. 2003. 1 StR 274/03, N1W 2004 S. 169.

³⁷ Vgl. Fischer, § 263 StGB Rn. 107 ff.

³⁸ Vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 37 1 AO Rn. 8

³⁹ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, §37 1 AO Rn. 32,

STEUERSTRAFRECHT

Abs. 3 Nr. 1 AO) entsprechend einen quantitativen Charakter hat.⁴⁰

5. Die Auswirkung der Verjährung

Ein weiterer gewichtiger Gesichtspunkt zur Unvergleichlichkeit des besonders schweren Falls von Betrug und Steuerhinterziehung, erst Recht mit dem Ziel der Schaffung einer festen Grenze von 50 000 €, ist folgender: Mit dem Jahressteuergesetz 2009⁴¹ wurde, das war auch für den entscheidenden Senat zum Urteilszeitpunkt klar erkennbar, die Verjährung für den besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 AO von fünf Jahre auf zehn Jahre heraufgesetzt (§ 376 AO n. F.). Deshalb kommt es vom Ansatz her bei der Steuerhinterziehung im Vergleich zum Betrug zu im Prinzip doppelten Volumina, was vernünftigerweise eine Gleichsetzung der Regelbeispiele über absolute Beträge ausschließen sollte. Die Auseinandersetzung mit diesem ebenfalls quantitativen Gesichtspunkt ist in der Zukunft auch vor dem Hintergrund der aktuellen Entscheidung unverzichtbar.

6. Die Relation zur gesamten Steuerschuld

Der BGH negiert mit seinen starren Grenzwerten den Umstand, dass die Verkürzung einer Steuer auch im Verhältnis zur gesamten Steuerlast zu sehen ist. Soll man etwa den Konzernmitarbeiter, der es z. B. billigend in Kauf nimmt, dass über fehlerhafte Konzernverrechnungspreise fremdnützig die Körperschaftsteuer von 100 Mio. € um 50 000 € verkürzt wird, genauso behandeln, wie einen Gastronom oder Schrotthändler, der die Hälfte seines Umsatzes schwarz „macht“ und Steuern in gleicher Höhe verkürzt? Diese Frage impliziert schon ihre Beantwortung: Natürlich nicht! Die Fälle der Praxis betreffen ständig dieses Spektrum, weshalb eine solche Zementierung von absoluten Beträgen ungeeignet ist, dem Einzelfall gerecht zu werden. Gerade diesem Zweck der Einzelfallgerechtigkeit dienend sind Regelbeispiele zur Strafzumessung, wie oben schon ausgeführt, in der Hand der Instanzgerichte auch einzelfallbezogen zu handhaben. Es sollen Entscheidungsspielräume geschaffen werden.⁴² Das Diktat des BGH widerspricht dem Sinn und Zweck von Regelbeispielen.

V. Fazit

Da haben wir ihn nun: Den gesamtdeutschen Einheitstarif im Steuerstrafrecht. Die Mathematisierung der Sank-

tionspraxis auf hohem Niveau ist nun trotz der starken Kritik an der Anwendung der bisherigen Strafmaßstabellen⁴³ „offiziell“ erreicht.

Überdies werden Staatsanwaltschaft und insbesondere die Strafsachenstellen der Finanzbehörden eifertig feingliedrige Tabellen erstellen, die möglicherweise mit Zu- und Abschlägen weiteren Strafzumessungskriterien Geltung verschaffen. Daran werden sich auch die Instanzgerichte halten, da sie selbst „von oben angewiesen“ sind. Der vom BGH entschiedene Fall erforderte wohl nicht die Ausführungen des BGH zur Auslegung der Strafzumessungsregel „in großem Ausmaß“. Es handelt sich um ein obiter dictum, was allemal die Überlegung nahe legt, ob die Rechtsprechung die von der Gewaltenteilung gezogenen Grenzen überdehnt. Jedenfalls ist klar, dass der er kennende Senat „etwas loswerden“ wollte, und zwar gleich zu Beginn seiner gerade erst begründeten Zuständigkeit für das Steuerstrafrecht. Den Ausführungen liegt ein nicht ohne Weiteres nachvollziehbares Verständnis von Sanktionsnotwendigkeiten zu Grunde, dem, so zumindest die Bewertung auf den ersten Blick, eine gekünstelte und von Ahndungseifer getragene Sicht der Steuerstrafrechtsmaterie zu Grunde liegt.

Es gerät die gerade im Strafrecht besonders wichtige Einzelfallgerechtigkeit gegenüber dem rechtspolitisch geprägten Wunsch nach Vereinheitlichung und Verschärfung im Steuerstrafrecht unverhältnismäßig ins Hintertreffen. Diese Einschnürung ist für die Instanzgerichte, allein schon für ihr rechtsstaatliches Selbstverständnis, ein Dilemma und für den Steuersünder schlicht Schicksal.

Auf der anderen Seite wird die Verteidigerriege im Steuerstrafrecht noch mehr zu tun bekommen, zum einen, weil die strafrechtlichen Folgen den Kompromiss im materiellen Steuerrecht ungemein erschweren oder gar verhindern, aber auch wegen der sicher ansteigenden Anzahl von U-Haft-Fällen. Und die Selbstanzeige steigert ihren Wert (so lange es sie noch gibt) als rettendes Ufer ungemein -es geht jetzt um viel mehr als bisher.

40 Vgl. BGH vom 22. 7. 2004, 5 StR 85/04, wistra 2004 S. 393; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1099.

41 JStG 2009 v. 19. 12. 2008. BGBl. I 2008 S. 2794, Art. 10 zu § 376 AO.

42 Vgl. Fischer, § 46 StGB Rn. 90 ff.

43 BGH vom 10. 4. 1987, GSSt 1/86, wistra 1987 S. 287; Blumers, Strafen wegen Steuerhinterziehung, wistra 1987 S. 1; Kopp, Grundfragen der Strafzumessung bei Zolldelikten, insbesondere im Reiseverkehr, DStR 1984 S. 363.