

Die Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung für Dritte

Spectabilis! Meine sehr verehrten Damen und Herren,

Bevor ich beginne möchte ich Herrn Kahlo herzlich für die freundliche Vorstellung und Ihnen allen für meine herzliche Aufnahme an dieser Fakultät als Lehrstuhlvertreter bedanken.

Mein Vortrag beschäftigt sich mit einer für das Strafrecht einzigartigen und in ihrer Rechtsfolge auf den ersten Blick seltsam anmutenden Bestimmung, dem § 371 Absatz 4 der Abgabenordnung.

Sie finden die ganze Vorschrift auf der Rückseite des Thesenpapiers abgedruckt. § 371 Absatz 4 steht im Zusammenhang mit dem Institut der Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung. Gemäß § 371 Abs. 1 kann sich derjenige, der seine unrichtigen Angaben berichtigt, unter den in den Absätzen 2 und 3 genannten Voraussetzungen von der wegen Steuerhinterziehung verwirkten Strafe befreien. Wer sich im StGB auskennt, dem fällt die Nähe dieser Regelung zum Strafaufhebungsgrund des Rücktritts vom Versuch bzw. der tätigen Reue ins Auge. Darauf komme ich noch zurück. Lenken wir unseren Blick weiter auf § 371 Absatz 4 StGB, dann stellen wir fest: Seine Besonderheit besteht darin, dass eine so geartete Anzeige auch die Strafverfolgung gegenüber einem Dritten hindert, ohne dass dieser seine zuvor begangene Steuerhinterziehung selbst hätte anzeigen müssen. Auch hier kommt es also im Ergebnis, wenn auch in der Form eines Verfolgungshindernisses, zur Straffreiheit.

Nehmen wir folgenden Fall¹: Bei Sichtung des Nachlasses offenbart die Witwe der Erbengemeinschaft, dass sie für den Erblasser die Steuererklärung für das abgelaufene Jahr gefertigt und dort dessen Einkünfte aus zahlreichen nicht genehmigten Nebentätigkeiten nicht angegeben habe. Nach der Abgabenordnung trifft jetzt jeden Erben die Pflicht, die unvollständigen Angaben zu ergänzen.

¹ Ähnlicher Fall bei Samson, wistra 1990, S. 246.

Erwägen die Kinder nun gegen den Willen der Mutter, steuerehrlich zu sein, stehen sie vor dem Problem, ihre Mutter zugleich der Steuerhinterziehung bezichtigen zu müssen. Diesen Schritt will ihnen § 371 Abs. 4 erleichtern, in dem er ihrer Anzeige zugleich strafbefreiende Wirkung für die Mutter beilegt.

Unser Pietätsgefühl läßt diese Regelung nachvollziehbar erscheinen. Gemessen an den Grundsätzen des Rücktritts vom Versuch ist sie gleichwohl erstaunlich: Nach ihnen verdient sich nur derjenige Straffreiheit, der selbst und aus freien Stücken von seiner Tat Abstand nimmt. Daran fehlt hier ersichtlich. Wenn § 371 Abs. 4 in diesem Falle gleichwohl ein Strafverfolgungshindernis statuiert, das einem Strafaufhebungsgrund der Sache nach gleichkommt, dann erscheint dies aus diesem Blickwinkel als ein völlig unverdientes Privileg, das der Staat Dritten einräumt, um seine Steuern einzutreiben.

Meine These ist dagegen: § 371 Abs. 4 dient nicht primär der Besserstellung eines untätigen Dritten. Diese Bestimmung muss aus Sicht des Anzeigerstatters verstanden werden. Für ihn soll der unter Umständen unerträgliche Zwang, einen Dritten der Steuerhinterziehung zu bezichtigen, dadurch zumutbar gemacht werden, dass dieser der Strafverfolgung entzogen und nur noch steuerlich herangezogen wird.

Ich möchte meine These durch eine systematische (I.), historische (II.) und teleologische Auslegung (III.) der in Rede stehenden Bestimmung näher begründen.

I. Der gesetzssystematische Zusammenhang zwischen der Selbstanzeige und der Anzeige mit strafbefreiender Wirkung zugunsten Dritter

Die Anzeige mit strafbefreiender Wirkung zugunsten Dritter, im folgenden Fremdanzeige genannt, ist im engen systematischen Zusammenhang mit der strafbefreienden Selbstanzeige geregelt. Beiden Instituten muss daher ein gemeinsamer Rechtsgedanke zugrunde liegen. Aus dem Blickwinkel der Grundsätze

des Rücktritts vom Versuch bzw. der tätigen Reue ist dies bezweifelt worden. Die Voraussetzungen der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige lassen sich, wie die Dissertation Löfflers gezeigt hat², bündig aus diesen Prinzipien erklären. Hier wie dort geht es darum, dass der Täter selbst die Vollendung der Tat hindert bzw. rückgängig macht. Hier wie dort tritt Straffreiheit dennoch nicht ein, wenn der Täter dies unfreiwillig, insbesondere wegen der gesteigerten Gefahr der Entdeckung, getan hat³. Die strafbefreiende Wirkung der Fremdanzeige hängt nun freilich nicht von derartigen Voraussetzungen ab. Die Anzeige erstattet ein anderer als derjenige zu dessen Gunsten die Straffreiheit eintritt. Und auch die Nachzahlung hinterzogener Steuern durch den Dritten läßt sich nicht als reuiges Verhalten verstehen, geschieht diese doch erst nach Entdeckung der Tat und damit eben unfreiwillig.

Gleichwohl handelt es sich bei § 371 Absatz 4 nicht um einen „unsystematisch(en)“ „Annex zu der Regelung der Selbstanzeige“, wie sich häufig lesen läßt⁴. Beiden Instituten liegt ein gemeinsamer Rechtsgedanke zugrunde: Beide Regelungen wollen die Bezichtigung mit einer Straftat dem Anzeigeerstatter dadurch zumutbar machen, dass von der sonst unausweichlichen Folge, der Einleitung eines Strafverfahrens, abgesehen wird. Dieser, beiden Instituten zugrunde liegende Rechtsgedanke läßt sich herausarbeiten, wenn wir uns die besondere Tatsituation vergegenwärtigen, in der eine Steuerhinterziehung begangen wird und in der sich folglich auch die Abstandnahme von dieser Tat vollzieht.

Zum Kontrast: Ein Großteil der gewöhnlichen Kriminalität findet im Verborgenen statt: Das Opfer wird im Wald angeschossen, die Brandfackel des Nachts geworfen. Dementsprechend ist hier sowohl Rücktritt als auch tätige Reue möglich, ohne dass sich damit (notwendig) eine Selbstbezichtigung verbindet. In beiden der eben geschilderten Fälle reicht ein anonymer Anruf unter 112 aus, um einmal den

² Christian Löffler, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, Baden-Baden 1992, S. 179 ff. Zust. Roman Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1998, § 24 Rdnr. 55. Die bisher hM versteht § 371 I allein aus fiskalpolitischem Interesse, BGH NJW 1974, S. 2293; BGHSt. 29, 37, 40; Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Engelhardt in: HHSp., Kohlmann.

³ Die Negativvoraussetzungen des § 371 II typisieren so Gründe der Unfreiwilligkeit, Löffler, S. 205 ff., 228 ff. Gesteigertes Entdeckungsrisiko schließt Freiwilligkeit aus BGHSt. 9, 48; BGH bei Holtz, MDR 1983, S. 983; NStZ 1992, S. 587; 1993, S. 76, 279; zust. Lackner/Kühl, § 24 Rz. 16.

⁴ Thies Boelsen, Die Regelung des § 371 Abs. 4 der Abgabenordnung 1977, Frankfurt/Main 1994, S. 13.

Notarzwagen⁵, das andere Mal die Feuerwehr zu rufen.

Wer sich dagegen entschließt, Steuern zu hinterziehen, dessen Tun vollzieht sich zwangsläufig innerhalb eines besonderen Verhältnisses zur öffentlichen Hand. Von einer Steuerhinterziehung bzw. deren Versuch läßt sich daher nur im Wege der Selbstanzeige Abstand nehmen. Dies möchte ich Ihnen an unserem Ausgangsfall erläutern:

Dort war es so, dass der Erblasser durch seine Nebentätigkeiten im abgelaufenen Kalenderjahr Einkünfte erzielt hatte. Weil damit der Steuertatbestand des § 2 EStG erfüllt war, entstand dem Fiskus kraft Gesetzes ein Steueranspruch, § 38 AO. Hierüber hatte sich unser Erblasser wie jeder Steuerpflichtige auch rechtzeitig, vollständig und wahrheitsgemäß zu erklären, §§ 90, 149 II 1 AO. Wirkt nun seine Frau maßgeblich daran mit, dass die Einkünfte unvollständig angegeben werden, dann zielt dieses Verhalten auf einen Steuerbescheid, der die Steuern nicht in voller Höhe festsetzt. Anders gewendet: Der Erfolg der Steuerhinterziehung, die Steuerverkürzung, tritt hier nur aufgrund eines bestimmten staatlichen Hoheitsaktes ein. Dies zeitigt einschneidende Konsequenzen für die Art und Weise der Abstandnahme von der Tat:

Wessen unrichtige Steuererklärung zu einer Steuerverkürzung geführt hat, der kann diesen Erfolg seiner Steuerhinterziehung nur dadurch wieder rückgängig machen, dass er gegenüber der Finanzbehörde die Unrichtigkeit seiner Steuererklärung eingesteht. Mit anderen Worten: Die Abstandnahme von der Tat ist bei einer Steuerhinterziehung nur im Wege der Selbstanzeige möglich, die zwingend damit verbunden ist, sich dieser Tat selbst zu bezichtigen. Wollte man hier am staatlichen Strafanspruch festhalten, dann könnte sich der Steuerunehrliche auf das Recht berufen, sich nicht selbst belasten zu müssen⁶. In diesem Falle wäre dann auch die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs ihm gegenüber illusorisch. Dann

⁵ Vgl. Fallkostellation: BGHSt. 11, 135 Ehefrau des Unfallverursachers. Ausnahme etwa: BGHSt. 31, 46, 49: Mann läßt Ehefrau vor Krankenhaus liegen.

⁶ Allgemein zum nemo-tenetur-Grds.: BVerfGE 56, 37, 41 f. Rogall, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst, 1977, S. 104 ff.; Varrel, NStZ 1997.

stünde sich der Steuerhinterzieher besser als der steuerehrliche Bürger⁷. Soll aber der staatliche Steueranspruch durchgesetzt werden, so kann dem Steuersünder die Selbstanzeige nur dann zugemutet werden, wenn sie die Strafaufhebung zur Folge hat.

Nun verlangt aber nicht nur die Situation der Selbstanzeige einen schonenden Ausgleich der konfligierenden Rechtsgüter. In ein ähnliches Dilemma kann auch derjenige geraten, der einerseits verpflichtet ist, unrichtige Angaben der Finanzbehörde anzuzeigen, der aber andererseits durch diese Richtigstellung notwendigerweise einen Dritten der Steuerhinterziehung bezichtigen müsste. Die systematische Auslegung ergibt daher, dass § 371 Abs. 4 als eine Regelung verstanden werden muss, die genau wie § 371 Abs. 1 den Konflikt zwischen Anzeigepflicht und Bezichtigungszwang auflösen will.

II. Die Motive des Gesetzgebers

Dass § 371 Abs. 4 der Abgabenordnung den Konflikt zwischen steuerrechtlicher Anzeigepflicht und strafrechtlichem Bezichtigungszwang lösen will, ergibt auch die historische Auslegung, wie ich Ihnen jetzt demonstrieren möchte:

Die Begründung des Regierungsentwurfs der Abgabenordnung führt zu der dem § 371 Abs. 4 entsprechenden Entwurfsbestimmung näher aus,

ich zitiere:

„Es soll verhindert werden, daß jemand, der ... eine Erklärung nachholt..., dadurch Dritte der Strafverfolgung aussetzt... Blicke die strafrechtliche Verantwortung anderer Personen bestehen, so könnte dies jemanden, der ... verpflichtet ist, eine falsche Erklärung zu berichtigen, davon abhalten, dies zu tun. Deshalb sollen auch Dritte bei einer späteren Berichtigung strafrechtlich nicht verfolgt werden ..."

⁷ BVerfGE 56, 37, 46, 47.

Zitat Ende.

Schon hier spricht der Gesetzgeber deutlich seine Beweggründe aus: Im Vordergrund steht der Wille, dem Anzeigerstatter das Dilemma zu ersparen, entweder steuerunehrlich zu sein oder aber einen Dritten „denunzieren“ zu müssen, ich sage dies ausdrücklich in Gänsefüßchen. Denn der Gebrauch des Wortes „Denunziation“ suggeriert, dass es von Rechts wegen unanständig sei, einen Dritten wegen einer Straftat anzuzeigen. In einem Rechtsstaat gilt dies im Allgemeinen nicht. Wie er zum Schutze seiner Bürger strafwürdiges Unrecht zu verfolgen hat, so haben diese die Pflicht als Zeugen auszusagen und gegebenenfalls Dritte zu belasten. Gewiss mögen im Einzelfall wirtschaftliche oder moralische Gründe die Zeugenpflicht zu einer schweren Bürde werden lassen. Wer empfindet schon Freude daran, einen langjährigen Geschäftspartner zu belasten. Wer sagt schon gerne gegen einen Ehrenvorsitzenden der eigenen Partei aus. Rechtsgründe sind dies freilich nicht. Es können daher nur besondere Umstände sein, welche die Bezeichnung eines anderen ausnahmsweise unzumutbar machen. Dass es dem Gesetzgeber um solch besondere Situationen zu tun war, wird klar, wenn man sich die Motive anschaut, die vor 80 Jahren zu § 374 Abs. 2 RAO, der Vorgängervorschrift in der Reichabgabenordnung, geführt haben:

Leitend war der Gedanke: De mortuis nihil nisi bene. Über die Verstorbenen nur Gutes. Man hielt eine uneingeschränkte Anzeigepflicht der Erben aus Gründen der Pietät für unerträglich, würde sie doch dazu führen, dass die Erben den Verstorbenen posthum als Steuersünder bloßstellen müssten. Um diese Bedenken zu zerstreuen, ordnete der Gesetzgeber an, dass derartige Fremdanzeigen für den Dritten zur Straffreiheit führen⁸.

Dieses Fallbeispiel verdunkelt nun zwar erst einmal den Punkt, um den es geht. Geht es um die Steuerhinterziehung des Verstorbenen, so braucht zu seinen Gunsten ein Verfahrenshindernis nicht eigens angeordnet werden, da gegen Tote ohnehin kein

⁸ Eingehend hierzu: Enno Becker, RAO, 1. Aufl., § 374 Nr. 8; ders. RAO, 2. Aufl., § 97 Nr. 1; T. Boelsen, S. 15 f.; Hübner; in: HHSp., 8. Auflage, § 371 Rdnr. 133.

Strafverfahren eingeleitet werden kann⁹. Geht es um die Bloßstellung als Steuersünder im Steuerverfahren, dann nutzt das strafrechtliche Verfahrenshindernis nichts, da es die steuerrechtliche Anzeigepflicht unberührt läßt. So ergeben die Motive des historischen Gesetzgebers keinen Sinn. Mit wohlwollender Interpretation läßt sich daraus aber eine Richtschnur für die weitere Auslegung gewinnen. Wandeln wir diese, den Gesetzgeber damals bedrängende Fallkonstellation ein wenig ab und beziehen die Witwe als Mittäterin mit ein, dann sind wir bei dem von mir geschilderten Ausgangsfall. Dann stehen wir vor dem Dilemma, dass die Kinder des Erblassers ihre Mutter der Steuerhinterziehung bezichtigen müssten, wenn sie steuerehrlich sein wollten. Hier haben wir also einen Fall, in dem die Bezichtigung eines Dritten für den Gesetzgeber ebenso schwer wiegt, wie der Zwang zur Selbstbelastung. Hier ist es also folgerichtig, die Fremdanzeige mit der Selbstanzeige gleich zu behandeln. Wie diese zur Strafbefreiung für den Anzeigerstatter führt, so jene zur Strafbefreiung für den Dritten.

Systematische wie historische Auslegung führen also zu dem Ergebnis, dass § 371 Abs. 4 der Abgabenordnung dem Zweck dient, eine für den Anzeigerstatter unter besonderen Umständen unerträgliche Bezichtigung eines Dritten dadurch zumutbar zu machen, dass von dessen strafrechtlicher Verfolgung abgesehen wird. Die historische Auslegung hat uns aber auch vor Augen geführt, dass nicht jede Belastung eines Dritten für sich genommen schon von Rechts wegen als unerträglich anzusehen ist. Vielmehr ist es die besondere Verbundenheit naher Angehöriger, die die Bezichtigung des einen durch den anderen unzumutbar macht. Durch die nun folgende teleologische Interpretation möchte ich dieses Ergebnis weiter abstützen und durch zusätzliche Fallgruppen ergänzen.

III. Rechtsgründe unzumutbarer Drittbezichtigung

Weder der Wortlaut noch der Zusammenhang des § 371 Abs. 4 sagt uns nun, worin diese besonderen Umstände zu sehen sind, die den Zwang, einen Dritten der

⁹ Vgl. BGH NSTZ 1983, S. 179; Roxin, Strafverfahrensrecht²⁵, 1998 § 21 Rdnr. 9.

Steuerhinterziehung zu bezichtigen, unerträglich machen können. Wir müssen uns daher in der übrigen Rechtsordnung nach Wertmaßstäben umsehen, die den Zwang einen anderen zu belasten, für unzumutbar erklären. Da es um Gründe geht, die es ausnahmsweise gestatten, die Aussage zulasten eines anderen zu verweigern, sind die §§ 52 - 55 der Strafprozeßordnung sedes materiae. Sie können, ja sie müssen daher auch als Muster dafür dienen, wann die mit der Berichtigung einer Steuerklärung verbundene Bezichtigung eines Dritten von Rechts wegen unzumutbar ist, ... und wann eben nicht.

A. § 52 StPO

Beginnen wir mit § 52 StPO. Durch ihn findet unser Ausgangsfall seine Lösung. Nach dieser Vorschrift sind Zeugen, die mit dem Beschuldigten in gerader Linie verwandt sind, bei uns die Kinder der Witwe, zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt. Mit anderen Worten: Selbst dann, wenn die Überführung allein von der Aussage eines solchen Zeugen abhängt, verzichtet unsere Rechtsordnung zum Schutze der verwandtschaftlichen Bindungen darauf, die Aussage zu erzwingen. Übertragen wir diese Wertung auf unser Problem, so ergibt sich:

Wer steuerrechtlich dazu verbunden ist, eine Steuererklärung zu berichtigen, und damit zugleich genötigt ist, einen nahen Verwandten im Sinne des § 52 StPO einer Steuerhinterziehung zu bezichtigen, dem ist die Anzeige nur dann zuzumuten, wenn der Verwandte nicht strafrechtlich verfolgt wird. Wenn also in unserem Ausgangsfall die Kinder die unvollständige Steuererklärung berichtigen, dann ist es nur folgerichtig, wenn § 371 Abs. 4 ihre Mutter von Strafe frei stellt.

B. § 53 StPO

Bekanntlich kennt nun die Strafprozeßordnung nicht nur Zeugnisverweigerungsrechte zugunsten von nahen Verwandten. Vielmehr billigt sie dieses Befugnis nach § 53 StPO auch bestimmten Vertrauensberufen zu. Für unsere Thematik ist dabei das Zeugnisverweigerungsrecht des Steuerberaters nach § 53 Abs. 1, Nr. 3 StPO von

besonderem Interesse.

Zu fragen ist zunächst, ob ein Steuerberater trotz der gegenüber seinem Mandanten bestehenden Schweigepflicht verbunden sein kann, dessen unrichtige Steuererklärung zu berichtigen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung und ein Teil der Literatur bejaht dies¹⁰. Sieht man die Dinge so, dann kann die Erfüllung der Anzeigepflicht dem Steuerberater nur zumutbar sein, wenn sie zugleich dazu führt, den Mandanten gemäß § 371 Abs. 4 von Strafe frei zu stellen. Selbst wenn man aber mit dem überwiegenden Teil der Literatur eine strikte Anzeigepflicht des Steuerberaters verneint¹¹, bedarf es weiterer Überlegungen. Lehnt man die Anzeigepflicht ab, dann verbietet es zwar die Schweigepflicht dem Steuerberater grundsätzlich, seinen Mandanten anzuzeigen. Spitzt sich die Lage für den Mandanten jedoch zu, ist etwa eine Außenprüfung zu erwarten, dann kann es einzig im Interesse des Mandanten liegen, dem mit der Richtigstellung der Steuererklärung zuvorzukommen. Falls dieser - aus welchen Gründen auch immer - gerade nicht in der Lage ist, sich selbst anzuzeigen, obläge es seinem Steuerberater, die unrichtige Steuererklärung zu berichtigen. Das wäre ihm unzumutbar, würde er seinen Mandanten damit zugleich noch strafrechtlicher Verfolgung aussetzen. Es nimmt daher nicht wunder, dass diejenigen Literaturstimmen, die eine Anzeigepflicht des Steuerberaters ablehnen, hier dennoch § 371 Abs. 4 anwenden¹².

C. § 55 StPO

Ich übergehe den in unserem Zusammenhang unergiebigem § 54 StPO und wende mich dem § 55 zu. Nach dieser Vorschrift darf jeder Zeuge die Antwort auf Fragen verweigern, die ihn selbst der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen würden. Damit

¹⁰ BGH DStZ B 1967, S. 32; ebenso: OLG Koblenz, wistra 1983, S. 270. Zust. Karl Brenner, BB 1987, S. 1856 ff., 1858; ders., DRiZ 1981, 412 ff.; Franzen, in: Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht³, 1985, § 371 Rdnr. 168 a. Ähnlich bei teils erheblichen Einschränkungen: Koch, in: Koch, AO, § 153 Rdnr. 3; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO § 153 Rdnr. 3. Argument: § 57 StBerG: Verpflichtung zur Gewissenhaftigkeit, Organ der Rechtspflege, Garantstellung für Steueranspruch.

¹¹ Boelsen, 27 ff.; Joecks; in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁴, 1996, § 371 Rdnr. 222; Klein/Orlopp, AO, § 153 Rdnr. 2; Koch/Scholtz/Krabbe, AO § 153 Rdnr. 3; Kühn/Hofmann, AO 16, § 153 Anm. 2; Trzakalik, in: HHSp. § 153 Rdnr. 4; Argumente: § 102 I, Nr. 3 a AO und § 203 I, Nr. 3 StGB.

¹² Die analoge Anwendung von § 371 IV befürwortet auch Boelsen (S. 98 ff.), wenngleich mit anderer Argumentation, obwohl er Anzeigepflicht des Steuerberaters verneint.

nähern wir uns der Fallgruppe, die meinem Vortrag den Titel verliehen hat: Bisher ging es ja typischerweise darum, dass jemand, der sich selbst nicht der Steuerhinterziehung strafbar gemacht hatte, einen anderen wegen dieses Delikts anzuzeigen genötigt war. Besonders verwickelt ist freilich die Situation desjenigen, dessen Selbstanzeige zugleich die Bezeichnung eines Dritten beinhaltet. Handelt es sich bei dem Anzeigersteller um einen nahen Verwandten oder einen Steuerberater¹³, der sich an der Steuerhinterziehung des Dritten beteiligt hat, gelten keine Besonderheiten zu dem eben Ausgeführten: Die Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO verschafft Straffreiheit in eigener Person, während der Dritte durch § 371 Abs. 4 AO von Strafverfolgung freigestellt wird. Wie steht es nun aber mit demjenigen Mittäter an einer Steuerhinterziehung, der keine der eben beschriebenen besonders schützenswerten Vertrauensbeziehungen zu seinem Komplizen unterhält, der weder mit ihm verwandt ist, noch dessen Steuerberater?

Antwort auf diese Frage kann uns nur der Schutzzweck des § 55 StPO geben. Nach dem Bundesgerichtshof dient das Auskunftsverweigerungsrecht nun allein dem Schutze des tatverdächtigen Zeugen, nicht aber dem Schutz des Dritten, gegen den er jetzt aussagen soll¹⁴. Wird ein Zeuge fälschlicherweise nicht (gem. § 55 Abs. 2) über sein Aussageverweigerungsrecht belehrt, dann dürfen seine Ausführungen zwar nicht gegen ihn, wohl aber gegen den Dritten verwertet werden. Überträgt man diese Deutung auf unsere Situation, fällt die Entscheidung leicht: Der mit der Selbstanzeige verbundene Zwang zur Selbstbezeichnung ist zumutbar, weil die Selbstanzeige Straffreiheit zur Folge hat. Die damit verknüpfte Belastung eines Dritten ist dem Anzeigersteller von Rechts wegen ebenfalls zumutbar, weil § 55 StPO nicht dem Zweck dient, Dritte gegen belastende Aussagen zu schützen. Folglich greift § 371 Abs. 4 AO nicht ein.

Nun ist die Rechtskreistheorie des BGH nicht unumstritten. Besonders der große Strafprozessualist Eberhard Schmidt hat die Entscheidung grundlegend kritisiert.

¹³ Vgl. zu einer solchen Fallkonstellation etwa Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*⁴, 1996, § 371 Rdnr. 86.

¹⁴ BGHSt. 11, 213, 215 (GrS.) zust. Bauer, NJW 1994, S. 2530 f.; wistra 1996, S. 46; krit. Eb. Schmidt, JZ 1958, S. 596. Ebenso: Rudolphi, MDR 1970, S. 93; Roxin, § 24 Rdnr. 21.

Doch selbst wenn man seiner Ansicht folgt, dann ergibt sich für unsere Problematik kein anderes Ergebnis. Seiner Meinung nach darf die Aussage eines fälschlich nicht nach § 55 StPO belehrten Zeugen deswegen nicht zulasten der Beschuldigten verwertet werden, weil sonst dessen Anspruch auf ein justizförmiges Verfahren verletzt wäre. Übertragen wir diesen Gedanken auf unsere Situation, dann wäre zu fragen: Ist es justizwidrig, sich selbst und zugleich einen Dritten einer Steuerhinterziehung bezichtigen zu müssen, um für sich Straffreiheit zu erlangen? Die Antwort ist klar. Natürlich nicht! Es ist nicht justizwidrig, wenn ein Mitbeschuldigter sich durch ein Geständnis Strafmilderung verschafft; dies selbst dann nicht, wenn er damit andere Mitbeschuldigte schwer belastet. Übertragen auf unsere Problematik, bedeutet dies: Wenn ein Mittäter sich nur dadurch Straffreiheit verschaffen kann, dass er nicht nur sich, sondern zugleich auch seinen Komplizen anzeigt, dann liegt in der Verwertung seiner Anzeige für sich genommen kein justizwidriges Vorgehen. Mag auch der Beweiswert seiner Anzeige gering sein, dies allein rechtfertigt noch kein Verfahrenshindernis. Es liegt daher auch auf die Linie dieser Ansicht, dass hier § 371 Abs. 4 AO nicht zugunsten des Dritten eingreift. Außerhalb der §§ 52 und 53 StPO hat daher die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung für Dritte.

IV. Schluss

Ich komme damit zum Schluss:

Durch § 371 Abs. 4 AO wollte der Gesetzgeber es einem Anzeigerstatter zumutbar machen, einen Dritten einer Steuerhinterziehung zu bezichtigen. Unsere Untersuchung hat nun ergeben, dass diese Belastung Dritter von Rechts wegen stets zumutbar ist, soweit nicht einer der Fälle der §§ 52 und 53 StPO gegeben ist. Für diese Fälle wollte der Gesetzgeber nun beim Anzeigerstatter jedes Bedenken zerstreuen, dass seine Richtigstellung einer unrichtig abgegebenen Steuererklärung für einen Dritten zur Bestrafung wegen Steuerhinterziehung führt. Er stattete damit eine solche Anzeige mit der Eigenschaft aus, ein Strafverfahren gegen den Dritten zu

hindern¹⁵.

... und machte die Anzeige damit zu einem Unikat in unserer Rechtsordnung.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit.

¹⁵ Zur Problematik von Verfahrenshindernissen: LG Berlin StV 1991, S. 371 (Schmücker) m. zust. Anm. Scheffler, JZ 1992, S. 131.