

Die geplante Reform der strafbefreienden Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

Klingbeils Reformplan zwischen Abschreckung, Fiskalinteresse, Verfassungsrecht und
Verteidigungspraxis

Der Versuch einer Einordnung

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt
Fachanwalt Steuerrecht
Fachanwalt Handels und Gesellschaftsrecht
Steuerstrafverteidiger
MBA, M.I.Tax

Stand: 27. April 2026

Hinweis zum Stand: Ein vollständig ausformulierter Regierungsentwurf lag den ausgewerteten öffentlichen Quellen zum Stichtag nicht vor. Der Aufsatz analysiert daher die öffentlich berichtete politische Planung und ordnet sie in das geltende Recht, die bisherige Gesetzgebungsgeschichte und die verfassungsrechtlichen Anforderungen ein.

Inhalt

Normenmatrix der Analyse	3
1. Ausgangspunkt und Arbeitsthese	4
2. Der Plan: Strafbefreiung nur noch begrenzt, Selbstanzeige oberhalb der Schwelle nur noch strafmildernd	5
3. Das Ziel: Abschreckung, Fairness und Modernisierung der Aufdeckung	7
4. Rechtslage de lege lata: § 370 AO, § 371 AO, § 398a AO und die verfahrensrechtliche Einbettung	9
5. Verfassungsrechtliche Begründung der bisherigen Regelung.....	12
6. Warum das bisherige System praktisch gut funktioniert hat.....	15
7. Was für die Finanzverwaltung schwierig wird	17
8. Was für den Täter, Beschuldigten und die Verteidigung schwieriger wird	19
9. Reformoptionen und rechtstechnische Brennpunkte.....	21
10. Verfassungsrechtliche Bewertung des Klingbeil-Plans	23
11. Folgen für Beratung, Compliance und Unternehmenspraxis	25
11a. Gesetzgebungsgeschichte und verfassungsrechtliche Funktion der Verschärfungen	26
11b. Rechtsprechungslinien des Bundesgerichtshofs.....	28
11c. Praktische Fallgruppen und erwartete Streitpunkte	30
11d. Datenreform, BZSt und KI-Einsatz.....	32
11e. Mögliche Normstruktur einer verfassungsfesten Reform.....	34
12. Zusammenfassender Ausblick.....	35
Anhang 1: Prüfschema de lege lata.....	35
Anhang 2: De-lege-ferenda-Leitsätze	36
Quellen- und Rechtsprechungsverzeichnis.....	37
Schlussatz	37
Praxis-Kernsätze	37

Normenmatrix der Analyse

Norm	Bedeutung für die Reformanalyse
§ 370 Abs. 1 AO	Grundtatbestand der Steuerhinterziehung; erfasst unrichtige oder unvollständige Angaben, pflichtwidriges Unterlassen und pflichtwidrige Nichtverwendung von Steuerzeichen, sofern dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden.
§ 370 Abs. 3 AO	Besonders schwerer Fall mit Strafraumen von sechs Monaten bis zehn Jahren; insbesondere bei Verkürzung in großem Ausmaß, bandenmäßiger Umsatzsteuer- oder Verbrauchsteuerhinterziehung und Drittstaatverschleierung.
§ 371 Abs. 1 AO	Persönlicher Strafaufhebungsgrund bei vollständiger Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung aller unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens der letzten zehn Kalenderjahre.
§ 371 Abs. 2 AO	Sperrgründe der strafbefreienden Selbstanzeige, insbesondere Prüfungsanordnung, Verfahrenseinleitung, Erscheinen eines Amtsträgers, Tatentdeckung, 25.000-Euro-Grenze je Tat und bestimmte besonders schwere Fälle.
§ 371 Abs. 2a AO	Sonderregelung für Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen; wichtig für das laufende Massenverfahren.
§ 371 Abs. 3 AO	Zahlung der hinterzogenen Steuern, Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und relevanter Zinsen nach § 233a AO als Bedingung der Strafbefreiung.
§ 398a AO	Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen, wenn die Strafbefreiung wegen § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 oder Nr. 4 AO nicht eintritt und zusätzliche Zahlungen geleistet werden.
§ 376 AO	Verfolgungsverjährung; in besonders schweren Fällen nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO fünfzehn Jahre.
§ 378 Abs. 3 AO	Bußgeldbefreiende Berichtigung bei leichtfertiger Steuerverkürzung; gewinnt bei Verschärfung der Selbstanzeige als Abgrenzungsnorm an Bedeutung.
§ 393 AO	Trennung von Besteuerungs- und Strafverfahren sowie Schutz vor zwangsweiser Selbstbelastung; zentrale verfassungsrechtliche Schnittstelle.
§§ 208, 208a AO	Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung und des Bundeszentralamts für Steuern; relevant für Datenplattform, zentrale Analyse und Aufdeckung unbekannter Steuerfälle.
Art. 3 Abs. 1 GG	Gleichbehandlung und Besteuerungsgleichheit; rechtfertigt und begrenzt Privilegierungen nach Selbstanzeige.
Art. 20 Abs. 3 GG	Rechtsstaatsprinzip; verlangt Folgerichtigkeit, Verhältnismäßigkeit, Vertrauensschutz und klare Übergangsregelungen.
Art. 103 Abs. 2 GG	Bestimmtheitsgebot und Analogieverbot; bedeutsam für Sperrgründe, Schwellen und strafrechtliche Rechtsfolgen.
Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG	Informationelle Selbstbestimmung und nemo-tenetur-Schutz; besonders relevant für Datenanalyse, KI und Selbstbelastung.

1. Ausgangspunkt und Arbeitsthese

[1] Der von Bundesfinanzminister Lars Klingbeil angekündigte Reformansatz zielt im Kern auf eine Neubewertung der strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung. Der bislang zentrale Mechanismus des § 371 AO besteht darin, dass der Täter einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO unter engen Voraussetzungen nicht bestraft wird, wenn er gegenüber der Finanzbehörde vollständig berichtet, ergänzt oder nachholt und die geschuldeten Beträge einschließlich der gesetzlich vorausgesetzten Nebenleistungen fristgerecht entrichtet. Der neue politische Impuls stellt nicht die steuerliche Nacherhebung in Frage, sondern den automatischen Strafverzicht bei Fällen oberhalb bestimmter Wertgrenzen. Der Beitrag behandelt deshalb nicht eine abstrakte Verschärfung des gesamten Steuerstrafrechts, sondern die rechtspolitisch und verfassungsrechtlich besonders sensible Frage, ob und in welchem Umfang der Staat einem bereits vollendeten Steuerdelikt nach freiwilliger Offenbarung weiterhin strafaufhebende Wirkung beimessen soll.

[2] Nach den am 27. April 2026 öffentlich berichteten Plänen soll eine Selbstanzeige nicht mehr generell zur Straffreiheit führen. Oberhalb noch gesetzlich zu bestimmender Schwellen soll die Offenbarung vielmehr lediglich strafmildernd berücksichtigt werden. Flankierend werden eine stärkere Rolle des Bundeszentralamts für Steuern, eine bessere Zusammenführung steuerlicher Daten und eine KI-gestützte Analyse steuerlich relevanter Sachverhalte diskutiert. Solange kein ausformulierter Regierungsentwurf vorliegt, ist der Plan rechtlich als politische Leitentscheidung zu analysieren. Gerade deshalb ist eine saubere Trennung zwischen geltendem Recht, verfassungsrechtlicher Begründung des geltenden Systems und möglichen Reformlinien erforderlich.

[3] Die leitende These dieses Aufsatzes lautet: Die geltende Selbstanzeige nach § 371 AO ist kein Gnadeninstitut und keine Belohnung für Steuerhinterziehung, sondern ein gesetzlich konditionierter persönlicher Strafaufhebungsgrund. Verfassungsrechtlich war und ist sie nur deshalb tragfähig, weil sie an vollständige Offenbarung, zeitliche Sperrgründe, Nachzahlung, Verzinsung und in größeren Fällen an zusätzliche Zahlungen nach § 398a AO gekoppelt ist. Eine Reform kann die Strafaufhebung für hohe Hinterziehungsbeträge abschaffen oder deutlich einschränken. Sie muss dann aber die Übergangsfälle, die Bestimmtheit der Schwellen, die Gleichbehandlung gleich gelagerter Fälle und die praktische Funktionsfähigkeit der Steuerfahndung besonders sorgfältig regeln.

[4] Der Beitrag beantwortet vier Fragen. Erstens wird dargestellt, was der erkennbare Plan ist. Zweitens wird erläutert, welches Ziel der Plan verfolgt. Drittens wird prognostiziert, was für die Finanzverwaltung und für den Beschuldigten beziehungsweise Täter schwieriger werden dürfte. Viertens wird erklärt, warum die bisherige Konstruktion trotz ihres auf den ersten Blick privilegierenden Charakters über lange Zeit gut funktioniert hat. Diese Fragen werden jeweils mit den maßgeblichen Normen der Abgabenordnung, der Strafprozessordnung, des Strafgesetzbuchs und des Grundgesetzes verknüpft.

2. Der Plan: Strafbefreiung nur noch begrenzt, Selbstanzeige oberhalb der Schwelle nur noch strafmildernd

[5] Der Plan besteht in seinem strafrechtlichen Kern darin, den Automatismus des § 371 Abs. 1 AO zu durchbrechen. Nach geltender Rechtslage wird derjenige wegen der nach § 370 AO begangenen Steuerhinterziehung nicht bestraft, der die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, soweit die Erklärung alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre umfasst. Diese Regel steht unter den Ausschlussstatbeständen des § 371 Abs. 2 AO und unter den Zahlungserfordernissen des § 371 Abs. 3 AO. Der Reformimpuls will offenbar nicht die Pflicht zur Nacherklärung beseitigen, sondern den strafrechtlichen Status der Nacherklärung verändern.

[6] In der bestehenden Systematik ist bereits heute nicht jede Selbstanzeige strafbefreiend. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthält Sperrgründe, insbesondere die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO, die Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens, das Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung, das Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit sowie das Erscheinen eines Amtsträgers zu bestimmten Nachschauen. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO sperrt die Strafbefreiung, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder teilweise bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO sperrt die Strafbefreiung bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 25.000 Euro je Tat. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO sperrt sie bei besonders schweren Fällen nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 6 AO.

[7] Die Reform trafe daher nicht ein völlig unbeschränktes Institut. Sie würde vielmehr an eine Entwicklung anknüpfen, in der der Gesetzgeber die Selbstanzeige bereits mehrfach eingeehgt hat. Seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 und der weiteren Verschärfung zum 1. Januar 2015 ist die frühere Möglichkeit einer taktischen Teilselbstanzeige im Kern beseitigt. Die Selbstanzeige muss vollständig sein und darf nicht erst abgegeben werden, wenn die Tat aus Sicht des Täters bereits praktisch entdeckt ist. In höheren Fällen tritt nach geltendem Recht schon heute nicht die unmittelbare Strafbefreiung des § 371 AO ein. Stattdessen eröffnet § 398a AO ein Absehen von Verfolgung, wenn neben Steuern und Zinsen ein zusätzlicher Geldbetrag zugunsten der Staatskasse entrichtet wird.

[8] Die Ankündigung Klingbeils ist deshalb am präzisesten so zu verstehen: Der Gesetzgeber soll prüfen, ob die heutige Kombination aus Sperre des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO und Verfahrensprivileg des § 398a AO in größeren Fällen zu großzügig ist. Denkbar ist, § 398a AO zu streichen, wertmäßig zu beschränken, durch eine gerichtliche Ermessenslösung zu ersetzen oder den Eintritt der Verfolgungsverschönung von strengeren qualitativen Voraussetzungen abhängig zu machen. Ebenso denkbar ist, § 371 AO um eine neue Wertgrenze zu ergänzen, oberhalb derer die Offenbarung zwar nach § 46 Abs. 2 StGB strafmildernd wirkt, aber nicht mehr als Strafaufhebungsgrund oder verfahrensbeendende Zahlungslösung ausgestaltet ist.

[9] Die zweite Ebene des Plans betrifft die Ermittlungsarchitektur. Die öffentliche Darstellung spricht von einer stärkeren Spezialeinheit beim Bundeszentralamt für Steuern, von einer zentraleren Zusammenführung der Daten der Finanzbehörden und von KI-gestützten Auswertungen. Normativ berührt dies vor allem § 208 AO, der die Aufgaben der Steuerfahndung beschreibt, und § 208a AO, der die Steuerfahndung des Bundeszentralamts für Steuern regelt. Nach § 208 Abs. 1 Satz 1 AO gehört zur Aufgabe der Steuerfahndung die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in diesen Fällen sowie die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle. § 208a Abs. 1 AO weist dem Bundeszentralamt für Steuern die Aufgabe nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO zu, soweit ihm Aufgaben der Steuerverwaltung übertragen wurden.

[10] Die dritte Ebene betrifft den präventiven Anreiz. Das bisherige Recht motiviert den Täter, sich aus einem verdeckten Deliktssystem herauszubewegen. Der neue Ansatz will diesen Anreiz offenbar nicht vollständig beseitigen, sondern anders gewichten: Wer sich offenbart, soll besser stehen als derjenige, der entdeckt wird; er soll aber bei hohen Beträgen nicht mehr sicher sein, dass die Offenbarung zu vollständiger strafrechtlicher Immunität führt. Damit verschiebt sich der Schwerpunkt vom Strafverzicht als sicherer Rechtsfolge zu einer Strafzumessungslösung, in der Selbstanzeige, Schadenswiedergutmachung, Kooperation und Zeitpunkt der Offenbarung unter § 46 StGB in die Gesamtwürdigung eingehen.

3. Das Ziel: Abschreckung, Fairness und Modernisierung der Aufdeckung

[11] Das erste Ziel ist Abschreckung. Das Steuerstrafrecht schützt nicht nur den fiskalischen Anspruch auf den rechtzeitigen und vollständigen Steuerertrag, sondern mittelbar auch die Funktionsfähigkeit des Gemeinwesens. Der Tatbestand des § 370 AO ist deshalb kein bloßes Beitreibungsinstrument. § 370 Abs. 1 AO stellt vorsätzliche unrichtige oder unvollständige Angaben, pflichtwidriges Unterlassen und pflichtwidrige Nichtverwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unter Strafe, wenn dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden. Wer bei hohen Beträgen planvoll hinterzieht und nur im Entdeckungsrisiko nacherklärt, soll nach dem politischen Ziel nicht den Eindruck gewinnen können, ein strafrechtlich kalkulierbares Rücktrittsrecht zu besitzen.

[12] Das zweite Ziel ist Gleichbehandlung. Das bestehende System muss sich seit jeher an Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen, weil es den nacherklärenden Steuerhinterzieher gegenüber dem entdeckten Steuerhinterzieher und gegenüber dem von vornherein steuerehrlichen Bürger begünstigt. Diese Ungleichbehandlung war bisher nur dadurch gerechtfertigt, dass sie einem legitimen Vollzugszweck diene: Der Staat erhält Informationen, die ihm häufig nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Ermittlungsaufwand zugänglich gewesen wären, er kann Steuern, Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und gegebenenfalls Zinsen nach § 233a AO sichern, und er kann die Rückkehr des Steuerpflichtigen in die Steuerehrlichkeit erzwingen. Je höher aber der Hinterziehungsbetrag ist, desto stärker wird die Frage, ob dieser Vollzugsnutzen die vollständige Strafbefreiung noch rechtfertigt.

[13] Das dritte Ziel ist die Vermeidung strategischer Selbstanzeigen. Die Gesetzgebungsmaterialien zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz sprechen ausdrücklich davon, die Selbstanzeige so zu regeln, dass sie nicht als Teil einer Hinterziehungsstrategie genutzt werden kann. Diese Wertung ist bis heute der Dreh- und Angelpunkt. Ein Täter soll nicht einzelne Risikobereiche nacherklären können, während andere Sachverhalte verdeckt bleiben. Deshalb verlangt § 371 Abs. 1 AO die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung hinsichtlich aller unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber hinsichtlich aller Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre. Der Reformplan setzt hier an und fragt, ob Vollständigkeit allein bei großen Summen noch genügt.

[14] Das vierte Ziel ist eine Modernisierung des Vollzugs. Die Steuerverwaltung arbeitet traditionell föderal und stark verfahrensbezogen. Steuerstraftaten entstehen aber zunehmend in komplexen, datenintensiven und grenzüberschreitenden Strukturen. Cum/Ex- und Cum/Cum-Komplexe, Umsatzsteuerkarusselle, digitale Geschäftsmodelle, Kryptowährungen, Plattformdaten und international ausgetauschte Kontoinformationen zeigen, dass der Staat auf Datenzugang, Datenqualität und analytische Verdichtung angewiesen ist. Eine stärkere Datenplattform beim Bund kann insoweit nur dann wirksam sein, wenn sie mit § 30 AO, mit den spezialgesetzlichen Übermittlungsgrundlagen und mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vereinbar ausgestaltet wird.

[15] Das fünfte Ziel ist Symbolik im legitimen Sinne. Steuerhinterziehung ist in der öffentlichen Wahrnehmung nicht lediglich ein Delikt technischer Erklärungspflichten. Sie betrifft die Lastengleichheit und damit die politische Akzeptanz des Steuersystems. Der Satz, die Ehrlichen dürften nicht die Dummen sein, beschreibt einen verfassungsrechtlich relevanten

Akzeptanzgedanken. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt nicht nur gleiche Normen auf dem Papier, sondern im Steuerrecht auch eine hinreichende Durchsetzungsgleichheit. Wo systematische Vollzugsdefizite entstehen, leidet die Gleichheit der Besteuerung. Der Reformplan kann daher als Versuch gelesen werden, den staatlichen Strafanspruch gegenüber besonders gewichtigen Steuerdelikten stärker sichtbar zu machen.

4. Rechtslage de lege lata: § 370 AO, § 371 AO, § 398a AO und die verfahrensrechtliche Einbettung

[16] Ausgangspunkt ist § 370 AO. Nach § 370 Abs. 1 AO wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. § 370 Abs. 4 AO definiert die Steuerverkürzung als nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig erfolgende Festsetzung oder Erfüllung der Steuer. Schon die nicht rechtzeitige Steuerfestsetzung kann genügen.

[17] Bei besonders schweren Fällen verschiebt § 370 Abs. 3 AO den Strafraum auf Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Die Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 Satz 2 AO erfassen unter anderem die Verkürzung in großem Ausmaß, den Missbrauch der Stellung als Amtsträger, die Hilfeleistung eines Amtsträgers unter Missbrauch seiner Befugnisse, die Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege, das Handeln als Mitglied einer Bande zur fortgesetzten Verkürzung von Umsatzsteuer oder Verbrauchsteuer sowie die Einschaltung einer Drittstaat-Gesellschaft zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen. Für die Reform ist vor allem das große Ausmaß des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO bedeutsam, weil es die Strafzumessung und die Verjährung prägt.

[18] § 371 AO ist demgegenüber kein Tatbestandsausschluss. Die Steuerhinterziehung bleibt als historischer Vorgang begangen. Der persönliche Strafaufhebungsgrund lässt lediglich die Bestrafung wegen § 370 AO entfallen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. In der dogmatischen Einordnung ist das entscheidend: Die Selbstanzeige ändert nicht die Steuerentstehung, nicht die Festsetzungsbefugnis, nicht die Haftung nach § 71 AO und nicht die Verzinsung. Sie wirkt strafrechtlich und personenbezogen. Teilnehmer, Organe und steuerliche Vertreter müssen deshalb jeweils prüfen, ob sie persönlich in den Schutzbereich der Erklärung fallen.

[19] § 371 Abs. 1 AO verlangt eine inhaltlich vollständige Berichtigung. Der Täter muss gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigen, die unvollständigen Angaben ergänzen oder die unterlassenen Angaben nachholen. Die Erklärung muss alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart umfassen, mindestens aber alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre. Diese steuerartenbezogene Vollständigkeit ist die zentrale Folge der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Unzulässigkeit der Teilselbstanzeige und der anschließenden gesetzlichen Neuregelung. Eine scheinweise Offenbarung genügt nicht, wenn sie lediglich den jeweils erkannten Entdeckungsdruck entschärfen soll.

[20] § 371 Abs. 2 AO enthält Ausschlussgründe. Die Vorschrift arbeitet nicht nur mit der objektiven Lage des Verfahrens, sondern auch mit dem Wissens- und Erwartungshorizont des Täters. Ist die Tat bereits ganz oder teilweise entdeckt und wusste der Täter dies oder musste er bei verständiger Würdigung damit rechnen, greift § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Bei Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, bei Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder

Bußgeldverfahrens und bei Erscheinen von Amtsträgern zu Prüfung, Ermittlung oder Nachschau greifen die Sperren des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Die praktische Prüfung der Selbstanzeige beginnt deshalb regelmäßig nicht mit der Höhe, sondern mit der Frage, ob der Sperrgrund bereits eingetreten war.

[21] § 371 Abs. 2a AO enthält eine Sonderregelung für Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen. Soweit diese Anmeldungen unrichtig oder unvollständig abgegeben wurden, tritt Straffreiheit unter den dort genannten Voraussetzungen auch dann ein, wenn nicht zugleich die Vollständigkeit nach § 371 Abs. 1 AO erreicht wird. Diese Privilegierung ist massenverfahrensrechtlich begründet. Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen sind kurzfristige Anmeldungssteuern mit hoher Fehleranfälligkeit und ständiger Korrekturpraxis. Jahreserklärungen sind von dieser Sonderregelung ausdrücklich ausgenommen. Eine Reform der Selbstanzeige muss diese Sonderarchitektur mitdenken, wenn sie nicht zu Friktionen im laufenden Meldewesen führen soll.

[22] § 371 Abs. 3 AO macht die Strafbefreiung davon abhängig, dass die hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die nach § 233a AO anzurechnenden Zinsen innerhalb der bestimmten angemessenen Frist entrichtet werden. Der Täter kauft sich damit nicht frei. Vielmehr wird der ursprüngliche Vermögensschaden beseitigt und ein zeitlicher Liquiditätsvorteil ausgeglichen. Die Zahlungspflicht ist deshalb nicht Strafersatz, sondern Bedingung einer strafrechtlichen Privilegierung. Gerade diese Konditionierung ist für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung zentral.

[23] § 398a AO steht neben § 371 AO. In Fällen, in denen die Strafbefreiung nur wegen § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO oder § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO nicht eintritt, wird von der Verfolgung abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Zinsen nach § 235 AO, die anzurechnenden Zinsen nach § 233a AO und einen zusätzlichen Geldbetrag zugunsten der Staatskasse entrichtet. Der zusätzliche Betrag beträgt nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO zehn Prozent bei einem Hinterziehungsbetrag bis 100.000 Euro, fünfzehn Prozent bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 100.000 Euro bis 1.000.000 Euro und zwanzig Prozent bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 1.000.000 Euro.

[24] Die Verfolgungsverjährung ist in § 376 AO eigenständig geregelt. In Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO beträgt die Verjährungsfrist nach § 376 Abs. 1 AO fünfzehn Jahre. Außerdem enthält § 376 AO eine abweichende absolute Verjährungsgrenze. Die Selbstanzeige knüpft in § 371 Abs. 1 AO zwar an unverjährte Steuerstraftaten an und verlangt jedenfalls einen Zehnjahreszeitraum je Steuerart, die strafrechtliche und steuerliche Verjährungsarchitektur ist aber komplexer. Für Berater und Verwaltung ist deshalb bei jeder Selbstanzeige eine doppelte Prüfung nötig: Welche strafrechtlichen Taten sind unverjährt, und welche steuerlichen Festsetzungszeiträume sind noch offen?

[25] Verfahrensrechtlich wichtig ist § 393 AO. Nach § 393 Abs. 1 AO richten sich Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den jeweils geltenden Vorschriften. Zwangsmittel nach § 328 AO sind im Besteuerungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer

Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Diese Vorschrift bildet eine einfachgesetzliche Ausprägung des nemo-tenetur-Grundsatzes und ist für jede Verschärfung von Daten-, Offenlegungs- und Selbstanzeigeregeln bedeutsam.

[26] Die Finanzbehörde ermittelt nach § 386 Abs. 1 AO bei Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt. § 385 Abs. 1 AO verweist grundsätzlich auf die allgemeinen Strafverfahrensgesetze, insbesondere die Strafprozessordnung. Die Steuerfahndung hat nach § 208 AO sowohl strafverfahrensrechtliche als auch steuerliche Ermittlungsaufgaben. Diese Doppelrolle macht Steuerstrafverfahren effektiv, aber rechtsstaatlich anspruchsvoll. Je stärker die Reform auf zentrale Datenanalyse und frühe Entdeckung setzt, desto wichtiger wird eine klare Grenzziehung zwischen risikobasierter steuerlicher Prüfung, strafrechtlichem Anfangsverdacht und strafprozessualer Eingriffsbefugnis.

5. Verfassungsrechtliche Begründung der bisherigen Regelung

[27] Die bisherige Selbstanzeige ist verfassungsrechtlich nicht selbstverständlich. Sie privilegiert den Täter einer vollendeten Straftat und muss deshalb mit Art. 3 Abs. 1 GG, mit dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG, mit dem Schuldprinzip, mit Art. 103 Abs. 2 GG und mit dem nemo-tenetur-Grundsatz vereinbar sein. Der Gesetzgeber besitzt im Strafrecht zwar einen weiten Einschätzungs-, Wertungs- und Gestaltungsspielraum. Dieser Spielraum erlaubt es, aus Gründen der Effektivität und Prävention Strafaufhebungsgründe vorzusehen. Er erlaubt aber nicht, ohne sachlichen Grund gleiche Täter ungleich zu behandeln oder das Strafrecht in ein beliebiges fiskalisches Verhandlungsinstrument zu verwandeln.

[28] Der sachliche Grund der Selbstanzeige liegt in der Aufdeckung unbekannter Steuerquellen. Steuerhinterziehung ist häufig ein Informationsdelikt. Die Finanzbehörde weiß nicht, dass eine steuerlich erhebliche Tatsache existiert, oder sie kennt die Tatsache nicht in der zutreffenden Höhe. Der Staat könnte zwar ermitteln, doch sind Massenvollzug, Auslandsbezug, Bargeldnähe, gesellschaftsrechtliche Verschachtelung und digitale Vermögenswerte strukturelle Hindernisse. § 371 AO schafft einen Anreiz, diese Informationsasymmetrie zu durchbrechen. Art. 3 Abs. 1 GG ist dadurch nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber annehmen darf, dass die Begünstigung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Ergebnis verbessert.

[29] Die zweite verfassungsrechtliche Säule ist Verhältnismäßigkeit. Die Selbstanzeige begünstigt nicht jede beliebige Reuebekundung. Sie verlangt vollständige Offenbarung, greift bei Tatentdeckung oder konkretem Prüfungsdruck nicht mehr, setzt die Zahlung der Steuern und Zinsen voraus und schließt bei größeren oder besonders schweren Fällen die unmittelbare Strafbefreiung aus. Gerade diese Einschränkungen verhindern, dass der Täter besser steht als der ehrliche Steuerpflichtige. Er zahlt nicht nur die Steuer, sondern auch Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und in § 398a-Fällen einen zusätzlichen Betrag. Die Privilegierung wird damit in einen Ausgleichsmechanismus eingebettet.

[30] Die dritte Säule ist die Bestimmtheit. Art. 103 Abs. 2 GG verlangt, dass Strafbarkeit und Strafraumen gesetzlich bestimmt sind. Bei § 371 AO geht es zwar um einen Strafaufhebungsgrund und nicht um die Begründung der Strafbarkeit. Gleichwohl wirken die Sperrgründe praktisch strafbarkeitsrelevant, weil der Täter nur bei sicherer Erfüllung der Voraussetzungen die Strafaufhebung erlangt. Deshalb müssen insbesondere die Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, die Reichweite der steuerartenbezogenen Vollständigkeit und die Zahlungsanforderungen des § 371 Abs. 3 AO vorhersehbar ausgelegt werden. Der Bundesgerichtshof hat die Selbstanzeige als Ausnahmevorschrift restriktiv behandelt, zugleich aber betont, dass bei der Auslegung von Sperrgründen das Analogieverbot und Art. 103 Abs. 2 GG zu beachten sind.

[31] Die vierte Säule ist das Schuldprinzip. Die Selbstanzeige behauptet nicht, dass der Täter schuldlos gehandelt habe. Sie hebt die Strafe aus nachträglichen, gesetzlich anerkannten Gründen auf. Das ist mit dem Schuldprinzip vereinbar, weil der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, jede schuldhafte Tat ausnahmslos zu bestrafen. Strafrecht kennt Rücktritt, tätige Reue, Absehen von Strafe und Verfolgungsoportunität. Entscheidend ist, dass die nachträgliche Begünstigung nicht willkürlich ist und nicht die normative Missbilligung der Tat beseitigt. § 370

AO bleibt der Unrechtskern; § 371 AO regelt lediglich die strafrechtliche Folge einer vollständigen Rückkehr in die steuerliche Legalität.

[32] Die fünfte Säule betrifft nemo tenetur. Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG und das Rechtsstaatsprinzip schützen den Beschuldigten davor, durch staatlichen Zwang zu aktiver Selbstbelastung genötigt zu werden. § 393 AO trägt dies einfachgesetzlich. Die Selbstanzeige ist dagegen freiwillig. Niemand wird gezwungen, eine Selbstanzeige abzugeben. Der Staat darf eine freiwillige Offenbarung privilegieren, solange er den Steuerpflichtigen nicht durch unzulässige Zwangsmittel in die Selbstbelastung drängt. Eine Reform, die Selbstanzeige nur noch strafmildernd wirken lässt, muss diese freiwillige Entscheidung noch deutlicher von steuerlichen Mitwirkungspflichten, insbesondere der Berichtigungspflicht nach § 153 AO, trennen.

[33] Für die Fassung vor der Reform 2011 war verfassungsrechtlich vor allem das fiskalische Aufdeckungsinteresse tragend. Die damals praktisch mögliche Teilselbstanzeige war aber anfällig für den Einwand, dass der Täter nur den entdeckungsnahen Teil offenlegt und den Rest der Hinterziehung fortsetzt. Nach dem Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zur Unzulässigkeit einer strategischen Teilselbstanzeige war der Gesetzgeber gehalten, die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesetzlich klarer zu fassen. Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 reagierte darauf mit dem Vollständigkeitsprinzip und mit verschärften Sperrgründen.

[34] Für die Fassung ab 2011 lautete die verfassungsrechtliche Begründung: Die Selbstanzeige bleibt zulässig, weil sie nur demjenigen zugutekommt, der vollständig zurückkehrt und nicht bloß taktisch nacherklärt. Die Gesetzgebungsmaterialien betonen gerade, die Selbstanzeige dürfe nicht Bestandteil einer Hinterziehungsstrategie sein. Damit wurde der Gleichbehandlungs- und Missbrauchseinwand entschärft. Zugleich wurde das Institut nicht abgeschafft, weil der Gesetzgeber weiterhin davon ausging, dass die Selbstanzeige ein wirksames Instrument zur Aufdeckung und zur Rückführung in die Legalität ist.

[35] Für die Fassung ab 2015 kam eine weitere verfassungsrechtliche Akzentverschiebung hinzu. Die Schwelle des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO wurde auf mehr als 25.000 Euro je Tat abgesenkt, die Anforderungen an die zeitliche Vollständigkeit wurden verschärft, und § 398a AO wurde mit gestaffelten Zuschlägen ausgestaltet. Damit wollte der Gesetzgeber das Spannungsverhältnis zwischen fiskalischem Nutzen und Strafgerechtigkeit neu austarieren. Bei kleineren und mittleren Fällen blieb der starke Offenbarungsanreiz erhalten. Bei größeren Fällen wurde die Strafbefreiung durch eine Verfolgungsverschöpfung gegen erhebliche zusätzliche Zahlung ersetzt. Verfassungsrechtlich trägt diese Lösung, weil sie den Unrechts- und Schuldgehalt hoher Hinterziehungsbeträge stärker berücksichtigt.

[36] Aus heutiger Sicht ist das geltende Recht daher weder verfassungsrechtlich geboten noch verfassungsrechtlich ausgeschlossen. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt keine strafbefreiende Selbstanzeige. Art. 20 Abs. 3 GG verbietet sie aber auch nicht. Der Gesetzgeber darf das Institut beibehalten, einschränken oder für hohe Beträge in eine bloße Strafzumessungsregel überführen, solange die Neuregelung bestimmt, gleichheitsgerecht, verhältnismäßig und übergangsrechtlich sauber ist. Diese Einsicht ist für die Bewertung des Klingbeil-Plans zentral:

Nicht die Abkehr von der bisherigen Privilegierung ist das Problem, sondern die rechtstechnische Präzision der Abkehr.

6. Warum das bisherige System praktisch gut funktioniert hat

[37] Das bisherige System hat funktioniert, weil es die Interessenlage des Täters und der Finanzverwaltung in einem engen Zeitfenster deckungsgleich gemacht hat. Für den Täter bestand ein starker Anreiz, vollständige Angaben zu machen, bevor Sperrgründe eintraten. Für die Finanzverwaltung bestand der Vorteil, ohne langjährige Ermittlungen an Informationen, Steuerfestsetzungen, Zinsen und in größeren Fällen zusätzliche Zahlungen zu gelangen. In der Praxis ersetzt eine wirksame Selbstanzeige häufig schwierige Beweisführung zu ausländischen Konten, Bargeldflüssen, verdeckten Gesellschaftsstrukturen oder unvollständigen Buchhaltungen. Sie ist deshalb auch ein Ressourceninstrument.

[38] Besonders wirksam war die Selbstanzeige, weil sie binär wirkt. Entweder die Voraussetzungen sind erfüllt, oder die Strafbefreiung tritt nicht ein. Diese binäre Struktur erzeugt Beratungsdruck. Wer eine wirksame Selbstanzeige abgeben will, muss die Sachverhalte umfassend aufarbeiten, steuerartenbezogen vollständig erklären, die Verjährung prüfen, die Zahlungsfähigkeit sichern und Sperrgründe ausschließen. Die Finanzverwaltung erhält dadurch regelmäßig geordnete Informationen. Bei einer nur strafmildernden Lösung könnte dieser Druck teilweise sinken, weil der Täter weiß, dass auch eine vollständige Offenbarung keine sichere Straffreiheit mehr bewirkt.

[39] Das System hat außerdem funktioniert, weil § 371 AO und § 398a AO den Fiskus nicht auf eine symbolische Reue verweisen. Die Steuern müssen entrichtet werden. Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und anzurechnende Zinsen nach § 233a AO müssen berücksichtigt werden. In § 398a-Fällen kommt der zusätzliche Geldbetrag hinzu. Der Täter verliert damit den wirtschaftlichen Vorteil der Hinterziehung. Dieser Punkt ist für die Akzeptanz des Instituts entscheidend. Die Selbstanzeige ist nicht bloß ein Geständnis; sie ist eine vollständige fiskalische Bereinigung unter strafrechtlichem Risiko.

[40] Auch die Rechtsprechung hat zur Funktionsfähigkeit beigetragen. Der Bundesgerichtshof hat klargestellt, dass § 371 AO auf die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zielt und dass eine Teilselbstanzeige, die lediglich die Entdeckungschancen minimieren soll, nicht genügt. Zugleich hat er bei der Tatentdeckung keine überspannten Anforderungen gestellt. Es genügt nicht die bloße Vermutung der Finanzbehörde; erforderlich ist aber auch keine bereits anklagereife Beweislage. Diese Linie verhindert, dass Täter die Selbstanzeige noch nach praktisch gesicherter Entdeckung als Notausgang nutzen.

[41] Die internationale Entwicklung hat das Institut zusätzlich diszipliniert. Automatischer Informationsaustausch, Ankauf und Auswertung von Datenträgern, verstärkte Auslandskooperation, Transparenzregister, Mitteilungspflichten zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen und intensivere Bankenabfragen haben das Entdeckungsrisiko erhöht. Gerade dadurch wurde die Selbstanzeige attraktiv: Je größer die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung, desto stärker der Anreiz, rechtzeitig vor Eintritt eines Sperrgrundes zu handeln. Das Steuerstrafrecht hat hier einen seltenen Mechanismus geschaffen, in dem bessere Aufdeckung und freiwillige Offenbarung einander verstärken.

[42] Die Zahlen der Verwaltung zeigen, dass Selbstanzeigen zwar nicht den Großteil aller Steuerstrafverfahren erklären, aber ein relevanter Bestandteil des Vollzugs sind. Der BMF-

Monatsbericht für 2024 berichtet von Verfahrenserledigungen, Verurteilungen, Strafbefehlen, Einstellungen und Fällen des Absehens von Verfolgung in Selbstanzeige konstellationen. Besonders aussagekräftig ist, dass in einer überschaubaren Anzahl größerer Fälle nach § 398a AO erhebliche zusätzliche Zahlungen geleistet wurden. Das belegt nicht, dass jede Selbstanzeige optimal ist. Es zeigt aber, dass die Kombination aus Offenbarung, Zahlung und Verfolgungsverschonung praktische Vollzugsgewinne erzeugt.

[43] Das bisherige System hat schließlich gut funktioniert, weil es Verfahrensfrieden herstellen konnte. Eine vollständige, wirksame Selbstanzeige erlaubt der Finanzverwaltung, die Steuerfestsetzung zu korrigieren, Zinsen festzusetzen und das Strafverfahren zu beenden oder gar nicht erst weiterzuführen. Für Unternehmen, Organe und Berater ist diese Berechenbarkeit von erheblicher Bedeutung. Sie reduziert Folgekonflikte, vermeidet jahrelange öffentliche Verfahren und ermöglicht eine geordnete Compliance-Reparatur. Aus fiskalischer Sicht ist die sofortige Zahlung häufig wertvoller als eine unsichere spätere Verurteilung nach langem Verfahren.

7. Was für die Finanzverwaltung schwierig wird

[44] Die erste Schwierigkeit wird die gesetzgeberische Schwelle sein. Wird die Strafbefreiung oberhalb bestimmter Beträge abgeschafft, muss der Gesetzgeber entscheiden, ob an die 25.000-Euro-Grenze des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO angeknüpft wird, an die Schwellen des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO, an das große Ausmaß des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO oder an einen neuen Betrag. Jede Schwelle erzeugt Grenzfälle. Bei mehreren Steuerarten, mehreren Veranlagungszeiträumen, mehreren Beteiligten und verdeckten Vorteilen stellt sich sofort die Frage, ob je Tat, je Steuerart, je Zeitraum, je Täter oder je Gesamtkomplex zu rechnen ist. Ohne klare gesetzliche Zurechnung droht Streit, bevor die eigentliche Tat geprüft wird.

[45] Die zweite Schwierigkeit ist das Übergangsrecht. Der Gesetzgeber muss regeln, was mit Taten geschieht, die vor Inkrafttreten der Reform begangen wurden, was mit noch nicht abgegebenen Selbstanzeigen zu Altfällen geschieht und was für Selbstanzeigen gilt, die vor Inkrafttreten eingereicht, aber noch nicht abschließend geprüft oder bezahlt sind. Art. 103 Abs. 2 GG betrifft unmittelbar Strafbarkeit und Strafe, § 2 StGB enthält das strafrechtliche Zeitgesetz. Bei Strafaufhebungsgründen ist die Einordnung schwieriger, aber rechtsstaatlich darf der Gesetzgeber nicht unklar lassen, ob ein bereits erworbener Vertrauenstatbestand nachträglich entzogen wird. Eine fehlende Übergangsregel wäre ein erheblicher Angriffspunkt.

[46] Die dritte Schwierigkeit ist die Mehrbelastung der Straf- und Bußgeldsachenstellen. Wenn hohe Selbstanzeigen künftig nicht mehr zur sicheren Verfahrensbeendigung führen, werden mehr Fälle in die Strafzumessung, in Einstellungen nach §§ 153, 153a StPO, in Strafbefehle oder in Hauptverhandlungen wandern. Die Finanzverwaltung muss dann nicht nur Steuern festsetzen, sondern Vorsatz, Tatbeiträge, Tatzeiträume, Verkürzungsbeträge und persönliche Schuld stärker beweissicher dokumentieren. Was bisher durch die Selbstanzeige als Bereinigungsmechanismus abgekürzt wurde, kann zu streitiger Verfahrensarbeit werden.

[47] Die vierte Schwierigkeit betrifft den Nachweis des Vorsatzes. § 370 AO verlangt Vorsatz. In Selbstanzeigefällen liegen zwar oft belastende Angaben vor, doch kann der Beschuldigte nach Wegfall sicherer Straffreiheit ein Interesse haben, seine Erklärung steuerlich zu beschränken und strafrechtlich zu relativieren. Er wird häufiger Fahrlässigkeit, Rechtsirrtum, Delegation, organisatorisches Versagen oder unzureichende Beratung geltend machen. Die Abgrenzung zu § 378 AO, der leichtfertige Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit erfasst und in § 378 Abs. 3 AO eine bußgeldbefreiende Berichtigung kennt, wird dadurch praktisch bedeutsamer.

[48] Die fünfte Schwierigkeit ist die Datenverwertung. Eine zentrale Plattform und KI-gestützte Analyse können die Aufdeckung erheblich verbessern. Sie werfen aber Fragen nach § 30 AO, nach der Zweckbindung steuerlicher Daten, nach dem Datenschutzrecht, nach der Protokollierung, nach der Nachvollziehbarkeit automatisierter Treffer und nach der verfahrensrechtlichen Qualität eines algorithmischen Risikosignals auf. Ein Risikosignal ist noch kein strafprozessualer Anfangsverdacht. Die Verwaltung muss daher klar dokumentieren, wann ein steuerlicher Prüfhinweis in einen strafrechtlichen Verdacht umschlägt und welche menschliche Prüfung dazwischen liegt.

[49] Die sechste Schwierigkeit ist die föderale Koordination. Die Steuerverwaltung ist in weiten Teilen Länderverwaltung. Das Bundeszentralamt für Steuern hat nach § 208a AO bestimmte Aufgaben, ersetzt aber nicht die umfassende Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden. Wenn der Bund Daten zentral auswertet, müssen Treffer, Zuständigkeiten, Aktenführung, Verfahrenseinleitung und Beweisverwertung mit den Ländern abgestimmt werden. Ohne einheitliche Standards drohen regionale Unterschiede. Gerade bei einem reformierten § 371 AO wären solche Unterschiede gleichheitsrechtlich sensibel.

[50] Die siebte Schwierigkeit betrifft die Außenwirkung. Je mehr der Staat erklärt, dass Selbstanzeigen hoher Fälle nicht mehr strafbefreiend wirken, desto eher könnten potenzielle Täter vollständig schweigen oder Vermögen weiter verlagern. Eine Verschärfung kann abschrecken; sie kann aber auch Kooperation reduzieren. Die Finanzverwaltung muss deshalb durch bessere Aufdeckung tatsächlich kompensieren, was sie an freiwilliger Offenbarung verliert. Gelingt dies nicht, kann die Reform fiskalisch und strafrechtlich hinter dem bisherigen System zurückbleiben.

[51] Die achte Schwierigkeit liegt in der Vermögensabschöpfung und Beitreibung. Selbst wenn der Täter nicht mehr strafbefreit wird, muss der Staat die hinterzogenen Steuern, Zinsen und gegebenenfalls Einziehungs- oder Haftungsbeträge realisieren. Bei Auslandsvermögen, Treuhandstrukturen, Insolvenz, Vermögensverschiebungen oder Unternehmensgruppen ist dies anspruchsvoll. Das bisherige Selbstanzeigesystem stellte Zahlung als Bedingung der Privilegierung in den Mittelpunkt. Fällt der sichere Vorteil weg, kann der Zahlungsanreiz schwächer werden. Die Verwaltung muss dann schneller sichern, vollstrecken und international Rechtshilfe nutzen.

8. Was für den Täter, Beschuldigten und die Verteidigung schwieriger wird

[52] Für den Täter wird vor allem die Risikokalkulation schwieriger. Nach geltendem Recht kann eine sorgfältig vorbereitete Selbstanzeige bei Einhaltung der Voraussetzungen des § 371 AO oder bei Erfüllung des § 398a AO zu einem relativ berechenbaren Ergebnis führen. Wird die Wirkung oberhalb einer Schwelle auf Strafmilderung reduziert, entsteht Unsicherheit. Die Verteidigung muss dann nicht nur die Wirksamkeit der Nacherklärung prüfen, sondern eine vollständige Strafzumessungsprognose erstellen. Dabei sind § 46 StGB, die Höhe des Hinterziehungsbetrags, die Anzahl der Taten, die Dauer, das Nachtatverhalten, die Zahlung, die Kooperation und persönliche Umstände zu berücksichtigen.

[53] Schwieriger wird auch die Entscheidung über den Zeitpunkt. Bei § 371 AO ist Eile geboten, weil Sperrgründe jederzeit eintreten können. Bei einer bloß strafmildernden Wirkung könnte der Täter versucht sein, länger abzuwarten, um den Sachverhalt besser zu rekonstruieren oder die Entdeckungswahrscheinlichkeit zu beobachten. Das ist gefährlich. Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO und Verfahrenseinleitung nach § 397 AO bleiben relevant, wenn für kleinere Fälle die Strafbefreiung fortbesteht oder wenn die Reform an Sperrgründe für sonstige Privilegierungen anknüpft. Außerdem verschlechtert verspätete Kooperation regelmäßig die Strafzumessung.

[54] Schwieriger wird die Vollständigkeit. Auch wenn die Reform hohe Fälle nicht mehr strafbefreit, wird eine unvollständige Erklärung strafzumessungsrechtlich nachteilig bleiben. In Unternehmens- und Konzernstrukturen müssen die Beteiligten Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Einkommensteuer getrennt prüfen. § 371 Abs. 1 AO arbeitet steuerartenbezogen. Für Organe ergeben sich zudem Pflichten aus §§ 34, 35 AO, Haftungsrisiken aus §§ 69, 70 und 71 AO sowie bußgeldrechtliche Risiken nach §§ 30 und 130 OWiG. Eine Teilaufklärung kann künftig doppelt schaden: Sie verfehlt bestehende Privilegien und dokumentiert zugleich mangelnde Kooperation.

[55] Schwieriger wird die Liquiditätsplanung. Unter geltendem Recht ist die Zahlung nach § 371 Abs. 3 AO beziehungsweise § 398a AO Bedingung der Privilegierung. In einer Reformlösung dürfte Zahlung weiterhin strafmildernd erheblich sein, aber sie garantiert das Ergebnis nicht mehr. Der Täter muss also erhebliche Beträge aufbringen, ohne sichere Straffreiheit zu erhalten. In der Verteidigung wird deshalb die Reihenfolge von Nacherklärung, Aussetzungsanträgen, Stundung, Sicherheiten, Vollstreckungsschutz und strafrechtlicher Kommunikation noch wichtiger. Wirtschaftliche Zahlungsfähigkeit wird stärker zum Faktor der Verfahrensstrategie.

[56] Schwieriger wird der Umgang mit § 153 AO. Die steuerliche Berichtigungspflicht besteht unabhängig von § 371 AO. Wer nachträglich erkennt, dass eine Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Steuerverkürzung kommen kann oder gekommen ist, muss nach § 153 AO unverzüglich berichtigen. Diese Pflicht kann in die Nähe strafrechtlicher Selbstbelastung geraten, wenn der Sachverhalt vorsatznah ist. § 393 AO schützt gegen Zwang zur Selbstbelastung, beseitigt aber nicht die steuerliche Pflicht. Wenn die strafbefreiende Wirkung hoher Selbstanzeigen reduziert wird, wird dieser Konflikt schärfer.

[57] Schwieriger wird die Verteidigung gegen Tatentdeckung. Der Bundesgerichtshof verlangt für die Tatentdeckung keine mathematische Gewissheit, sondern eine vorläufige Bewertung, die bei den vorhandenen Erkenntnissen eine Verurteilung wahrscheinlich erscheinen lässt. In Zeiten dichter Datenströme, internationaler Meldungen und KI-gestützter Risikohinweise wird der Zeitpunkt, zu dem der Täter mit Entdeckung rechnen musste, streitiger. Die Verteidigung wird die Qualität des Datenhinweises, den Kenntnisstand der Behörde, die Zurechnung an den Täter und die Verständigkeit der Erwartung sehr genau angreifen müssen.

[58] Schwieriger wird auch die Reputationssteuerung. Eine sichere Selbstanzeige konnte bisher in vielen Fällen verhindern, dass ein öffentliches Strafverfahren entsteht. Wenn hohe Fälle stärker in Strafbefehls- oder Hauptverhandlungsverfahren münden, steigen Reputations-, berufsrechtliche und gesellschaftsrechtliche Folgefragen. Bei Geschäftsleitern kommen Organpflichten, D&O-Versicherung, interne Untersuchungen, Ad-hoc-Publizität und arbeitsrechtliche Konsequenzen hinzu. Für Berufsträger können berufsrechtliche Pflichten und Mandatskonflikte entstehen. Das steuerstrafrechtliche Mandat wird dadurch noch stärker zum Krisenmandat.

9. Reformoptionen und rechtstechnische Brennpunkte

[59] Eine erste Reformoption wäre die Beibehaltung des § 371 AO für Fälle bis 25.000 Euro je Tat und die Abschaffung des § 398a AO für darüber liegende Fälle. Das wäre klar und politisch eingängig. Verfassungsrechtlich wäre es grundsätzlich möglich, weil kein Anspruch auf Strafaufhebung besteht. Praktisch hätte diese Lösung aber einen erheblichen Nachteil: Gerade die fiskalisch bedeutsamen größeren Fälle verlören den stärksten Offenbarungsanreiz. Der Staat müsste sicher sein, dass seine verbesserten Ermittlungsinstrumente diesen Verlust kompensieren.

[60] Eine zweite Reformoption wäre die Umgestaltung des § 398a AO. Statt eines zwingenden Absehens von Verfolgung bei Zahlung könnte die Norm ein Ermessen der Staatsanwaltschaft oder des Gerichts vorsehen. Die Zahlung bliebe wichtig, würde aber nicht automatisch verfahrensbeendend wirken. Eine solche Lösung müsste jedoch sehr präzise sein. Ein ungebundenes Ermessen könnte regionale Unterschiede erzeugen und Art. 3 Abs. 1 GG belasten. Außerdem würde die Beratungs- und Verwaltungspraxis an Berechenbarkeit verlieren. Wenn der Gesetzgeber diesen Weg wählt, sollte er Regelbeispiele für Kooperation, Vollständigkeit, erstmalige Tat, Organisationsversagen und besondere Schwere kodifizieren.

[61] Eine dritte Reformoption wäre eine echte Strafzumessungsnorm. Der Gesetzgeber könnte in § 370 AO oder in einem neuen § 371b AO anordnen, dass eine vollständige, freiwillige und rechtzeitige Offenbarung oberhalb der Schwelle regelmäßig strafmildernd zu berücksichtigen ist. Das würde an § 46 Abs. 2 StGB anknüpfen und der Rechtsprechung Leitplanken geben. Eine solche Norm müsste klarstellen, ob sie nur bei vollständiger Zahlung gilt, ob sie auch Teilnehmer erfasst, ob sie bei Tatentdeckung ausgeschlossen ist und wie sie sich zu Einstellungen nach §§ 153, 153a StPO verhält.

[62] Eine vierte Reformoption wäre eine Differenzierung nach Deliktstypen. Man könnte einfache Hinterziehungen, die aus unterlassenen Erklärungen oder verdeckten Kapitaleinkünften bestehen, anders behandeln als bandenmäßige Umsatzsteuerkarusselle, Cum/Ex-Komplexe oder Drittstaatverschleierungen nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 AO. Diese Differenzierung wäre schuld- und unrechtsnäher, aber komplizierter. Sie würde den Ermittlungsaufwand zu Beginn erhöhen, weil schon für die Privilegierungsentscheidung eine Typisierung des Delikts erforderlich wäre.

[63] Ein zentraler Brennpunkt ist die Übergangsregel. Sachgerecht wäre eine ausdrückliche Norm im Einführungsgesetz oder in der AO, die drei Gruppen unterscheidet. Erstens sollten vor Inkrafttreten wirksam abgegebene Selbstanzeigen nach altem Recht behandelt werden, wenn die Voraussetzungen und Zahlungen innerhalb gesetzter Fristen erfüllt werden. Zweitens sollte für vor Inkrafttreten begangene, aber erst nach Inkrafttreten offenbarte Taten klar geregelt werden, ob das neue Recht gilt. Drittens sollten anhängige § 398a-Verfahren geregelt werden. Ohne diese Differenzierung drohen Verfassungsbeschwerden und langjährige Rechtsunsicherheit.

[64] Ein weiterer Brennpunkt ist die genaue Definition des Betrags. § 398a Abs. 2 AO verweist für die Bemessung des Hinterziehungsbetrags auf die Grundsätze des § 370 Abs. 4 AO. Wenn eine neue Schwelle eingeführt wird, sollte sie an diese Systematik anknüpfen. Zugleich muss

der Gesetzgeber sagen, wie Korrekturen, Kompensationen, Verlustvorträge, Umsatzsteuer-Vorsteuer-Konstellationen, verdeckte Gewinnausschüttungen, Mehrsteuern anderer Steuerarten und Zinsfolgen behandelt werden. Die Betragsberechnung entscheidet über die Rechtsfolge und muss deshalb vorhersehbar sein.

[65] Ein dritter Brennpunkt ist das Verhältnis zu § 378 Abs. 3 AO. Für leichtfertige Steuerverkürzungen sieht das Gesetz bereits heute eine bußgeldbefreiende Berichtigung vor. Wenn § 371 AO für vorsätzliche Steuerhinterziehung verschärft wird, könnte die Verteidigung verstärkt auf Leichtfertigkeit ausweichen. Das ist legitim, wenn der Vorsatz nicht nachweisbar ist. Es darf aber nicht zu einer bloßen Ausweichdogmatik führen. Die Finanzverwaltung wird Vorsatzindizien, Organisationswissen, Beraterhinweise und interne Kommunikation sorgfältiger dokumentieren müssen.

[66] Ein vierter Brennpunkt ist der Datenschutz. Eine zentrale Datenplattform darf nicht allein mit Effektivität begründet werden. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung verlangt eine klare gesetzliche Grundlage, Zweckbindung, Datenminimierung, Zugriffskontrolle, Protokollierung, Löschkonzepte und wirksame Rechtsschutzmöglichkeiten. § 30 AO schützt das Steuergeheimnis. Wenn Daten zwischen Finanzämtern, Landesbehörden, dem Bundeszentralamt für Steuern, Zoll, Staatsanwaltschaften und gegebenenfalls ausländischen Stellen verknüpft werden, muss der Gesetzgeber die Übermittlungs- und Verwendungsbefugnisse sauber regeln.

[67] Ein fünfter Brennpunkt ist die Verwendung von Künstlicher Intelligenz. KI kann Muster erkennen, Scheinrechnungsnetzwerke, auffällige Umsatzsteuerströme, Kapitalertragsteueranomalien oder Plattformumsätze identifizieren. Sie darf aber nicht die strafrechtliche Verdachtsbildung ersetzen. Strafprozessuale Eingriffe verlangen eine menschlich verantwortete, nachvollziehbare Entscheidung. Für die Verteidigung muss erkennbar sein, welche tatsächlichen Anhaltspunkte den Anfangsverdacht getragen haben. Ein reiner Black-Box-Treffer reicht rechtsstaatlich nicht.

10. Verfassungsrechtliche Bewertung des Klingbeil-Plans

[68] Der Plan, die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige oberhalb bestimmter Schwellen zu beseitigen, ist verfassungsrechtlich im Ausgangspunkt zulässig. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, einem Steuerhinterzieher nach Vollendung der Tat einen Strafaufhebungsgrund zu gewähren. Weder Art. 3 Abs. 1 GG noch Art. 20 Abs. 3 GG noch das Schuldprinzip begründen einen Anspruch auf Selbstanzeige. Eine Abschaffung oder Einschränkung wäre daher kein verfassungsrechtlicher Tabubruch. Sie wäre eine rechtspolitische Neubewertung des Verhältnisses von Aufdeckungsanreiz und Straferechtigkeit.

[69] Verfassungsrechtlich problematisch würde der Plan erst bei unbestimmter Ausgestaltung. Eine Schwelle, die nicht eindeutig an Tat, Steuerart, Zeitraum und Täter anknüpft, wäre streitanfällig. Der Bürger muss vor Abgabe einer Selbstanzeige erkennen können, welche Rechtsfolge droht. Der Berater muss den Mandanten belastbar beraten können. Die Finanzverwaltung muss Fälle gleich behandeln können. Art. 103 Abs. 2 GG betrifft zwar die Strafbarkeit, doch auch Rechtsfolgen, die über Strafaufhebung oder Strafmilderung entscheiden, müssen rechtsstaatlich berechenbar sein.

[70] Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine folgerichtige Differenzierung. Wenn kleine Fälle strafbefreiend und große Fälle nur strafmildernd behandelt werden, ist die Höhe des Hinterziehungsbetrags ein sachgerechtes Kriterium, weil sie den Erfolgswert und regelmäßig auch das Maß des staatlichen Vollzugsschadens prägt. Wenn allerdings ein Täter mit 24.900 Euro je Tat vollständige Strafbefreiung erhält, während ein Täter mit 25.100 Euro zwingend in ein Streitiges Strafverfahren gerät, entstehen Härten. Solche Härten sind bei Schwellen unvermeidlich, können aber durch Ermessens-, Härtefall- oder Strafzumessungsregelungen abgefedert werden.

[71] Das Schuldprinzip spricht nicht gegen die Reform, sondern eher für eine differenziertere Lösung. Hohe, planvolle, wiederholte oder organisierte Steuerhinterziehung hat einen anderen Schuldgehalt als ein einmaliger, aufgearbeiteter Erklärungsfehler mit Vorsatznähe. Ein System, das oberhalb einer Schwelle nur noch Strafmilderung zulässt, kann diesen Unterschied besser abbilden als ein pauschaler Strafverzicht. Allerdings darf die Reform nicht dazu führen, dass freiwillige Offenbarung und vollständige Schadenswiedergutmachung strafzumessungsrechtlich entwertet werden. Das wäre kriminalpolitisch unvernünftig und könnte unverhältnismäßig wirken.

[72] Nemo tenetur verlangt eine klare Trennung zwischen steuerlicher Mitwirkung und strafrechtlicher Kooperation. Wenn der Staat den Steuerpflichtigen durch § 153 AO zur Berichtigung anhält, zugleich aber die strafbefreiende Wirkung reduziert, muss die Belehrungspraxis nach § 393 AO besonders sorgfältig sein. Der Steuerpflichtige darf nicht durch steuerliche Zwangsmittel zu einer strafrechtlich verwertbaren Selbstbelastung gedrängt werden. Eine Reform sollte deshalb die Belehrungs- und Verwendungsregeln nicht nur unverändert lassen, sondern in der Praxis stärken.

[73] Das Rückwirkungsverbot ist der heikelste Punkt. Für künftige Taten kann der Gesetzgeber die Selbstanzeige ohne Weiteres neu regeln. Für vergangene Taten und bereits abgegebene Selbstanzeigen ist Vorsicht geboten. Wer nach geltendem Recht eine vollständige

Selbstanzeige abgegeben und die Zahlungsvoraussetzungen erfüllt hat, hat eine gesetzlich angeordnete Strafaufhebung erlangt. Diese nachträglich zu entziehen, wäre rechtsstaatlich kaum tragfähig. Bei noch nicht abgeschlossenen Konstellationen ist die Lage differenzierter. Gerade deshalb braucht die Reform eine ausdrückliche Übergangsvorschrift.

[74] Die Daten- und KI-Komponente des Plans ist verfassungsrechtlich eigenständig zu prüfen. Effektive Steuererhebung ist ein legitimer Zweck. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und das Steuergeheimnis des § 30 AO verlangen aber Normenklarheit, Zweckbindung und Kontrolle. Je umfassender Daten zusammengeführt und algorithmisch ausgewertet werden, desto höher sind die Anforderungen an Transparenz, Zugriffsbeschränkung und Rechtsschutz. Eine Reform, die nur § 371 AO ändert, aber die Datenbasis unpräzise lässt, wäre unvollständig.

[75] Im Ergebnis ist der Klingbeil-Plan verfassungsrechtlich vertretbar, wenn er als klare, prospektive und differenzierende Neuregelung umgesetzt wird. Er wäre verfassungsrechtlich angreifbar, wenn er mit unklaren Schwellen, rückwirkender Entwertung bereits wirksamer Selbstanzeigen, intransparentem Datenscoring oder ungebundenem Verwaltungsermessen arbeitet. Die entscheidende Frage ist also nicht, ob der Gesetzgeber verschärfen darf. Die entscheidende Frage ist, ob er die Verschärfung rechtsstaatlich kontrolliert und praxistauglich formuliert.

11. Folgen für Beratung, Compliance und Unternehmenspraxis

[76] Für die steuerstrafrechtliche Beratung verschiebt sich der Schwerpunkt. Bisher stand bei Selbstanzeigen die Wirksamkeitsprüfung im Mittelpunkt: Vollständigkeit, Sperrgründe, Zahlung, Verjährung und richtige Adressierung an die Finanzbehörde. Künftig wird zusätzlich eine Strafzumessungs- und Verfahrensstrategie erforderlich sein. Der Berater muss dem Mandanten erklären, dass eine vollständige Offenbarung zwar weiterhin entscheidend sein kann, aber nicht zwingend zur Straffreiheit führt. Damit steigt die Bedeutung einer frühen internen Sachverhaltsermittlung.

[77] Unternehmen müssen ihre Tax-Compliance-Systeme anpassen. Ein wirksames Tax Compliance Management System kann zwar eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nicht automatisch ausschließen. Es kann aber für die Abgrenzung von Vorsatz, Leichtfertigkeit und bloßem Organisationsfehler relevant sein. Wenn Selbstanzeigen hoher Fälle weniger berechenbar werden, wird Prävention wichtiger. Dokumentierte Zuständigkeiten, Eskalationswege, Vier-Augen-Kontrollen, Schulungen und zeitnahe Korrekturprozesse können strafrechtliche Risiken reduzieren und im Ernstfall strafmildernd wirken.

[78] Für Geschäftsleiter ist die Lage besonders sensibel. Nach §§ 34, 35 AO treffen gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte eigene steuerliche Pflichten. Bei Pflichtverletzungen drohen Haftung nach § 69 AO und bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung Haftung nach § 71 AO. Zusätzlich kommen Verbandsgeldbußen nach § 30 OWiG und Aufsichtspflichtverletzungen nach § 130 OWiG in Betracht. Wenn eine Selbstanzeige nicht mehr sicher schützt, muss die Geschäftsleitung schneller entscheiden, ob eine interne Untersuchung, eine Korrektur nach § 153 AO und eine strafrechtlich begleitete Offenbarung erforderlich sind.

[79] Für Berater steigt das Haftungsrisiko. Wer eine Selbstanzeige vorbereitet, muss künftig noch klarer zwischen sicherer Rechtsfolge, wahrscheinlicher Strafmilderung und offenem Verfahrensausgang unterscheiden. Eine unzureichende Sachverhaltsaufklärung kann zu unwirksamen Erklärungen führen. Eine verspätete Erklärung kann Sperrgründe auslösen. Eine unklare Kommunikation mit der Finanzverwaltung kann strafrechtlich verwertbare Nachteile erzeugen. Berufsrechtlich und zivilrechtlich wird die Dokumentation der Beratung daher noch wichtiger.

[80] Für die Praxis empfiehlt sich bereits vor Inkrafttreten einer Reform eine Bestandsaufnahme. Unternehmen und vermögende Privatpersonen sollten steuerliche Risikobereiche nicht deshalb liegen lassen, weil die geltende Selbstanzeige noch existiert. Gerade in Übergangsphasen steigt das Risiko, dass neue Datenquellen erschlossen, Prüfungen angeordnet oder Ermittlungen eingeleitet werden. Wer einen Sachverhalt kennt, sollte die steuerliche Korrekturpflicht nach § 153 AO, die strafrechtliche Risikolage nach § 370 AO und die Möglichkeiten des § 371 AO zeitnah prüfen lassen.

11a. Gesetzgebungsgeschichte und verfassungsrechtliche Funktion der Verschärfungen

[81] Die Geschichte der Selbstanzeige zeigt eine ständige Bewegung von einem großzügigen fiskalischen Aufdeckungsinstrument hin zu einem streng konditionierten Ausnahmeinstitut. In der älteren Praxis stand das Interesse des Fiskus an bislang unbekanntem Steuerquellen im Vordergrund. Der Täter sollte aus der Illegalität heraustreten können, ohne durch die sichere Erwartung einer Bestrafung von der Offenbarung abgehalten zu werden. Diese Logik war in einer Zeit plausibel, in der Auslandsvermögen, Bargeldstrukturen und nicht gemeldete Einkünfte häufig nur durch Mitwirkung des Steuerpflichtigen aufgedeckt werden konnten. Sie war aber verfassungsrechtlich nur tragfähig, solange der Gesetzgeber annehmen durfte, dass die Begünstigung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung mehr nutzt als sie der Strafgerechtigkeit schadet.

[82] Der Wendepunkt lag nicht allein in politischer Kritik, sondern in der dogmatischen Erkenntnis, dass eine Teilselbstanzeige den Zweck des § 371 AO verfehlen kann. Wer nur den bereits risikobehafteten Teil nacherklärt und andere Hinterziehungskomplexe fortsetzt, kehrt nicht zur Steuerehrlichkeit zurück. Er optimiert lediglich sein Entdeckungsrisiko. Genau diese strategische Verwendung war der Grund, warum Rechtsprechung und Gesetzgeber die Vollständigkeit in den Mittelpunkt rückten. Verfassungsrechtlich stärkte dies die Norm, weil der Privilegierungsgrund nun enger mit dem legitimen Ziel verbunden wurde.

[83] Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 war deshalb nicht nur eine politische Verschärfung, sondern eine verfassungsrechtliche Stabilisierung. Es machte deutlich, dass der Strafverzicht nur demjenigen zustehen soll, der die steuerliche Illegalität beendet. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses beschrieb ausdrücklich das Ziel, die Selbstanzeige nicht als Element einer Hinterziehungsstrategie zuzulassen. Diese Formulierung ist bis heute maßgeblich, weil sie den sachlichen Differenzierungsgrund unter Art. 3 Abs. 1 GG liefert: Begünstigt wird nicht der Hinterzieher als solcher, sondern die vollständige Rückkehr in die Legalität.

[84] Die Reform 2015 verschob die Gewichtung erneut. Die Grenze von mehr als 25.000 Euro je Tat in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO und die gestaffelten Zuschläge in § 398a AO sollten den Einwand entschärfen, dass große Steuerhinterziehungen durch bloße Nachzahlung entkriminalisiert würden. Diese Verschärfung war verfassungsrechtlich konsequent. Je höher der Hinterziehungsbetrag, desto stärker wiegt der Erfolgsunwert, desto größer ist der Vorteil gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen und desto plausibler wird eine Differenzierung zwischen vollständiger Strafbefreiung und bloßer Verfolgungsverschöpfung gegen Zusatzleistung.

[85] Der Klingbeil-Plan wäre damit die dritte Stufe dieser Entwicklung. Er würde nicht mehr nur Teilselbstanzeigen verhindern und hohe Fälle mit Zuschlägen belasten, sondern die Frage stellen, ob hohe Fälle überhaupt noch durch ein gesetzliches Verfolgungsprivileg erledigt werden sollen. Dogmatisch wäre das ein Wechsel von der Strafaufhebung beziehungsweise Verfolgungsverschöpfung zur Strafzumessung. Kriminalpolitisch wäre es ein Wechsel von der

sicheren Rückkehroption zur risikobehafteten Kooperation. Verfassungsrechtlich wäre diese Verschiebung zulässig, aber sie müsste ihre neue Zielbalance offenlegen.

[86] Die bisherige Rechtslage war deshalb nicht Ausdruck milder Strafpolitik, sondern Ausdruck einer Vollzugsrationalität. Der Gesetzgeber durfte annehmen, dass der Staat durch die Selbstanzeige mehr Steuergleichheit erreicht, weil er verdeckte Sachverhalte sichtbar macht. Die geplante Reform setzt voraus, dass diese Annahme durch bessere Aufdeckungsinstrumente weniger zwingend ist. Wenn Daten, internationale Meldungen und zentrale Analysen das Entdeckungsrisiko erhöhen, kann der Gesetzgeber den Strafverzicht enger ziehen. Er muss dann aber empirisch und organisatorisch sicherstellen, dass die neue Aufdeckungsarchitektur tatsächlich trägt.

11b. Rechtsprechungslinien des Bundesgerichtshofs

[87] Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liefert drei Leitlinien, die jede Reform beachten muss. Die erste Leitlinie betrifft den Schutzzweck des § 370 AO. Steuerhinterziehung verletzt den staatlichen Anspruch auf rechtzeitigen und vollständigen Steuerertrag. Der Hinterziehungsbetrag ist deshalb ein zentraler Strafzumessungsfaktor. Das bedeutet nicht, dass Strafen schematisch nach Tabellen verhängt werden dürfen; § 46 StGB verlangt eine Gesamtwürdigung. Es bedeutet aber, dass große Beträge einen höheren Unrechts- und Schuldgehalt indizieren und damit eine gesetzliche Differenzierung nach Höhe sachlich rechtfertigen können.

[88] Die zweite Leitlinie betrifft die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Der Bundesgerichtshof hat § 371 AO als Ausnahmenvorschrift verstanden, deren Zweck darin liegt, bislang unbekannte Steuerquellen zu erschließen und den Täter zu künftiger Steuerehrlichkeit zurückzuführen. Daraus folgt, dass bloß punktuelle Nachbesserungen nicht genügen. Eine Reform, die die Rechtsfolge bei hohen Beträgen ändert, sollte diesen Zweck nicht aufgeben. Auch wenn keine Straffreiheit mehr eintritt, bleibt vollständige Offenbarung ein rechtlich schutzwürdiges Nachtatverhalten.

[89] Die dritte Leitlinie betrifft die Tatentdeckung. Die Rechtsprechung verlangt keine abgeschlossene Beweisführung, sondern eine Verdachtslage, bei der nach vorläufiger Bewertung eine Verurteilung wahrscheinlich erscheint. Diese Linie wird im datengetriebenen Steuerstrafrecht an Bedeutung gewinnen. Je früher Daten Hinweise liefern, desto früher wird streitig, ob die Tat bereits entdeckt war. Der Gesetzgeber kann diese Streitfrage nicht vollständig beseitigen, aber er kann durch klare Dokumentations- und Zuständigkeitsregeln verhindern, dass bloße Risikoindikatoren mit strafprozessualer Entdeckung gleichgesetzt werden.

[90] Für die Strafzumessung hat die Rechtsprechung außerdem herausgearbeitet, dass Selbstanzeige, Nachzahlung und Kooperation erhebliche Milderungsgründe sein können. Das gilt auch unabhängig von § 371 AO. Wenn die Reform hohe Fälle nur noch strafmildernd behandelt, wird diese Rechtsprechung zur eigentlichen Leitstruktur. Die Gerichte müssen dann entscheiden, wie stark eine vollständige Offenbarung zu gewichten ist. Ohne gesetzliche Leitplanken besteht das Risiko auseinanderlaufender Entscheidungen. Für die Verteidigung würde dies die Prognose erschweren; für die Verwaltung würde es die Gleichbehandlung belasten.

[91] Die Rechtsprechung zum großen Ausmaß nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO zeigt, dass Wertgrenzen der Rechtssicherheit dienen können. Der Bundesgerichtshof hat die frühere Differenzierung zwischen Gefährdungs- und Erstattungsfällen zugunsten einer einheitlicheren Betrachtung zurückgeführt. Daraus lässt sich für die Reform ableiten: Eine klare Schwelle ist besser als eine kasuistische Unterscheidung, wenn sie an den Unrechtsgehalt der Tat anschließt und nicht durch zu viele Ausnahmen entwertet wird.

[92] Zugleich mahnt die Rechtsprechung zur Vorsicht bei Ausnahmenvorschriften. § 371 AO wird restriktiv ausgelegt, weil er eine Ausnahme vom staatlichen Strafanspruch darstellt. Das bedeutet für eine Reform zweierlei. Erstens darf der Gesetzgeber die Privilegierung begrenzen.

Zweitens muss er die verbleibenden Privilegien klar formulieren, damit Gerichte sie nicht aus Unsicherheit verengen. Eine nur politisch gewollte, aber normativ unpräzise Strafmilderung würde dem rechtsstaatlichen Beratungsbedürfnis nicht genügen.

11c. Praktische Fallgruppen und erwartete Streitpunkte

[93] Die erste Fallgruppe betrifft Auslandskonten und Kapitalerträge. Hier funktionierte die Selbstanzeige klassisch besonders gut, weil der Steuerpflichtige Kontoauszüge, Ertragnisaufstellungen und Bankunterlagen liefern konnte, die der Finanzverwaltung sonst nur durch internationale Amtshilfe zugänglich gewesen wären. Künftig wird der automatische Informationsaustausch viele dieser Fälle früher sichtbar machen. Streit wird entstehen, ob ein übermittelter Kontodatensatz bereits Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO begründet oder nur einen Prüfhinweis darstellt. Für hohe Beträge wird zusätzlich entscheidend, wie vollständig der Täter vor Entdeckung kooperiert hat.

[94] Die zweite Fallgruppe betrifft Unternehmenssteuern. Bei Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Lohnsteuer entstehen Risiken häufig nicht aus einem isolierten Schwarzgeldkonto, sondern aus Organisationsmängeln, fehlerhaften Buchungsprozessen, verdeckten Gewinnausschüttungen, Scheinrechnungen oder internationalen Verrechnungspreisfragen. Die Abgrenzung zwischen steuerlicher Fehlbeurteilung, leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO und vorsätzlicher Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist hier komplex. Wird die Selbstanzeige verschärft, werden Unternehmen stärker versuchen, Sachverhalte als korrigierbare Steuerfehler statt als strafrechtliche Taten einzuordnen.

[95] Die dritte Fallgruppe betrifft Umsatzsteuerkarusselle und organisierte Strukturen. In solchen Fällen ist die strafbefreiende Selbstanzeige schon de lege lata regelmäßig durch besonders schwere Fälle, Tatentdeckung oder fehlende Vollständigkeit erschwert. Eine Reform hätte hier vor allem symbolische und verfahrensrechtliche Bedeutung. Sie könnte klarstellen, dass organisierte und bandenmäßige Hinterziehung nicht durch Zahlungslösungen erledigt wird. Gleichzeitig muss die Verwaltung beweisen können, welcher Beteiligte welche Kenntnis vom Karussell hatte und welche Steuerverkürzung ihm zuzurechnen ist.

[96] Die vierte Fallgruppe betrifft vermögende Privatpersonen mit mehreren Steuerarten. Ein nicht erklärtes Auslandsdepot kann Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer und gegebenenfalls ausländische Meldepflichten berühren. § 371 AO verlangt die Vollständigkeit je Steuerart. Praktisch wird es schwieriger, wenn eine Reform je Tat oder je Gesamtbetrag unterschiedliche Rechtsfolgen anordnet. Die Verteidigung muss dann eine Matrix erstellen, in der jede Steuerart, jeder Zeitraum, jede Person und jeder Betrag getrennt bewertet wird.

[97] Die fünfte Fallgruppe betrifft Berichtigungen nach Betriebsprüfung. Wenn ein Amtsträger zur Außenprüfung erschienen ist oder eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, können Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO greifen. In der Praxis versuchen Steuerpflichtige gleichwohl, Sachverhalte während einer Prüfung aktiv offenzulegen. Das kann strafzumessungsrechtlich sinnvoll sein, auch wenn keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr möglich ist. Eine Reform sollte diesen Unterschied deutlich machen: Nicht jede gesperrte Selbstanzeige ist wertlos; sie kann weiterhin Kooperation und Schadenswiedergutmachung dokumentieren.

[98] Die sechste Fallgruppe betrifft Kryptowährungen und digitale Plattformen. Hier sind Daten volatil, grenzüberschreitend und technisch schwer rekonstruierbar. Die Finanzverwaltung wird verstärkt auf Plattformmeldungen, Blockchain-Analysen und automatisierte Risikohinweise setzen. Der Täter wird Schwierigkeiten haben, historische Anschaffungskosten, Wallet-Bewegungen, Tauschvorgänge und private Schlüssel nachzuvollziehen. Eine nur strafmildernde Offenbarung kann hier an praktischer Unmöglichkeit scheitern, wenn die Dokumentation unvollständig ist. Der Gesetzgeber sollte daher zwischen fehlender Kooperationsbereitschaft und objektiv erschwerter Rekonstruktion unterscheiden.

[99] Ein allgemeiner Streitpunkt wird die Rolle des Beraters sein. Eine Selbstanzeige wird regelmäßig durch Rechtsanwälte, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer vorbereitet. § 392 AO erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen auch Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern die Verteidigung, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig führt. Bei verschärfter Rechtslage wird die Schnittstelle zwischen steuerlicher Deklarationsberatung und Strafverteidigung noch wichtiger. Falsche Rollenklärung kann zu Interessenkonflikten, Zeugnisverweigerungsfragen und Haftungsrisiken führen.

11d. Datenreform, BZSt und KI-Einsatz

[100] Die Datenkomponente des Plans ist mehr als eine technische Begleitmaßnahme. Sie ist die Bedingung dafür, dass der Staat auf die bisherige Selbstanzeigelogik teilweise verzichten kann. Wenn Täter nicht mehr mit sicherer Strafbefreiung zur Offenbarung motiviert werden, muss die Verwaltung Steuerhinterziehung häufiger selbst entdecken. Das verlangt bessere Daten, schnellere Analysen und klare Zuständigkeiten. § 208 AO und § 208a AO bieten dafür Ansatzpunkte, reichen aber für eine umfassende bundesweite Datenplattform möglicherweise nicht aus. Der Gesetzgeber muss konkretisieren, welche Daten verarbeitet, verknüpft und weitergegeben werden dürfen.

[101] Das Steuergeheimnis des § 30 AO ist dabei kein bloßes Verwaltungsgeheimnis. Es schützt die Vertraulichkeit steuerlicher Informationen und damit die Bereitschaft des Bürgers, steuerlich mitzuwirken. Eine zentrale Plattform darf dieses Vertrauen nicht ohne klare gesetzliche Grundlage auflösen. Zulässig ist Datenverarbeitung, wenn sie gesetzlich bestimmt, zweckgebunden und verhältnismäßig ist. Problematisch wäre eine generelle Vorratsverknüpfung steuerlicher, sozialversicherungsrechtlicher, zollrechtlicher und strafrechtlicher Daten ohne konkrete Zweckbegrenzung.

[102] KI-Einsatz kann in drei Stufen erfolgen. Auf der ersten Stufe kann KI rein administrativ helfen, Massendaten zu sortieren und Auffälligkeiten zu markieren. Auf der zweiten Stufe kann KI Risikomodelle bilden, die Prüfungen auslösen. Auf der dritten Stufe könnte KI faktisch strafrechtliche Verdachtsentscheidungen prägen. Nur die ersten beiden Stufen sind bei hinreichender Kontrolle relativ unproblematisch. Auf der dritten Stufe greifen strafprozessuale Anforderungen. Ein Anfangsverdacht muss auf nachvollziehbaren tatsächlichen Anhaltspunkten beruhen und darf nicht allein aus einem nicht erklärbaren Modellwert folgen.

[103] Für die Verteidigung wird Transparenz zentral. Wenn eine Durchsuchung, Beschlagnahme oder Telekommunikationsüberwachung mittelbar auf einem KI-Hinweis beruht, muss überprüfbar sein, welche Tatsachen den Verdacht getragen haben. Geschäftsgeheimnisse der Software oder Sicherheitsinteressen der Verwaltung dürfen nicht dazu führen, dass der Beschuldigte die Grundlage des Eingriffs nicht angreifen kann. Rechtsstaatliche KI ist nicht zwingend offener Quellcode, wohl aber nachvollziehbare Dokumentation der entscheidungserheblichen Tatsachen.

[104] Für die Finanzverwaltung bedeutet KI zudem Organisationsverantwortung. Sie muss Modelle validieren, Fehlertreffer beobachten, diskriminierende oder regional verzerrte Muster vermeiden und die menschliche Letztentscheidung dokumentieren. Wenn ein Modell bestimmte Branchen, Herkunftsländer, Bankverbindungen oder Transaktionsmuster systematisch höher bewertet, muss geprüft werden, ob dies sachlich begründet ist. Art. 3 Abs. 1 GG wirkt auch im Vollzug. Eine Reform, die härtere Sanktionen mit automatisierter Aufdeckung kombiniert, braucht deshalb ein internes Kontrollregime.

[105] Die Rolle des Bundeszentralamts für Steuern muss ebenfalls präzise gefasst werden. § 208a AO weist dem BZSt die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle zu, soweit Aufgaben der Steuerverwaltung übertragen wurden. Das ist eine wichtige, aber keine grenzenlose Generalzuständigkeit. Für Strafverfahren bleiben Zuständigkeiten der

Finanzbehörden, Staatsanwaltschaften und Gerichte maßgeblich. Eine bundesweite Spezialeinheit kann koordinieren, analysieren und Hinweise geben; sie darf aber die gesetzliche Zuständigkeitsordnung nicht informell verschieben.

11e. Mögliche Normstruktur einer verfassungsfesten Reform

[106] Eine verfassungsfeste Reform könnte mit einer klaren Grundentscheidung beginnen: § 371 AO bleibt für Fälle unterhalb einer bestimmten Schwelle als persönlicher Strafaufhebungsgrund erhalten. Der Gesetzestext sollte ausdrücklich sagen, dass die bisherigen Voraussetzungen der Vollständigkeit, der Sperrgründe und der Zahlung unverändert oder nur präzisiert gelten. Damit bleibt das bewährte Instrument für Fälle erhalten, in denen der fiskalische Nutzen und der geringere Schuldgehalt eine vollständige Strafaufhebung weiterhin rechtfertigen.

[107] Für Fälle oberhalb der Schwelle könnte ein neuer § 371b AO geschaffen werden. Diese Norm könnte regeln, dass eine vollständige, freiwillige und rechtzeitige Offenbarung einschließlich vollständiger Zahlung regelmäßig einen besonders gewichtigen Strafmilderungsgrund bildet. Sie könnte außerdem bestimmen, dass das Gericht in geeigneten Fällen von Strafe absehen oder eine Freiheitsstrafe zur Bewährung aussetzen kann, soweit die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen. Eine solche Regel würde die Kooperation erhalten, ohne einen automatischen Strafverzicht zu garantieren.

[108] § 398a AO könnte entweder aufgehoben oder in eine Ermessensregel überführt werden. Wenn er erhalten bleibt, sollte die Verfolgungsverschonung nicht allein an Zahlung, sondern auch an qualitative Kriterien geknüpft werden: erstmalige Offenbarung, vollständige Aufklärung, keine bandenmäßige oder organisierte Struktur, keine Drittstaatverschleierung, keine Belegfälschung und keine Amtsträgerbeteiligung. Diese Kriterien würden den Unterschied zwischen fiskalischer Bereinigung und schwerem Wirtschaftsstrafrecht normativ sichtbar machen.

[109] Die Reform sollte eine Übergangsvorschrift enthalten. Eine mögliche Formulierung wäre, dass auf vor Inkrafttreten abgegebene Selbstanzeigen das bisherige Recht Anwendung findet, sofern die gesetzlichen Zahlungspflichten fristgerecht erfüllt werden. Für nach Inkrafttreten abgegebene Erklärungen könnte das neue Recht gelten, auch wenn die Tat früher begangen wurde, sofern dies mit § 2 StGB und dem rechtsstaatlichen Vertrauensschutz vereinbar geregelt wird. Entscheidend ist nicht die konkrete Formulierung, sondern die ausdrückliche Klärung.

[110] Für Datenanalyse könnte ein neuer spezialgesetzlicher Abschnitt die Aufgaben des BZSt, die zulässigen Datenquellen, die Zwecke der Verarbeitung, die Weitergabe an Landesfinanzbehörden, die Protokollierung und die Löschung regeln. Die Norm sollte klar zwischen steuerlicher Risikoprüfung und strafrechtlichem Anfangsverdacht unterscheiden. Sie sollte außerdem eine menschliche Prüfung vor strafprozessualen Maßnahmen verlangen. Damit würde die Reform nicht nur effektiver, sondern auch rechtsstaatlich robuster.

[111] Schließlich sollte die Reform die Bedeutung von Tax Compliance berücksichtigen. Das Gesetz muss kein umfassendes Compliance-Privileg schaffen. Es könnte aber klarstellen, dass ein wirksames internes Kontrollsystem, eine frühzeitige interne Untersuchung und eine vollständige Korrektur bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind. Dies würde Unternehmen motivieren, Risiken präventiv zu bearbeiten, statt auf eine spätere Selbstanzeige zu setzen. Steuerstrafrecht wäre dann stärker auf Prävention und weniger auf nachträgliche Reparatur ausgerichtet.

12. Zusammenfassender Ausblick

[112] Die Reformdebatte markiert einen Richtungswechsel. Die Selbstanzeige war jahrzehntelang ein pragmatisches Instrument, um verdeckte Steuerquellen zu erschließen und Täter in die Steuerehrlichkeit zurückzuführen. Der Staat verzichtete auf Strafe, wenn der Täter vollständig offenbarte, zahlte und rechtzeitig handelte. Dieser Mechanismus war rechtspolitisch umstritten, aber verfassungsrechtlich vertretbar, weil er der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Fiskalinteresse diente und durch Sperrgründe, Zinsen und Zuschläge begrenzt wurde.

[113] Klingbeils Plan setzt einen anderen Akzent. In hohen Fällen soll die Offenbarung nicht mehr automatisch das Strafverfahren beenden. Das Ziel ist nachvollziehbar: Steuerhinterziehung soll sich nicht als kalkulierbares Finanzierungsmodell darstellen, bei dem der Täter im Entdeckungsfall lediglich nacherklärt und zahlt. Der Staat will deutlicher machen, dass hohe und organisierte Steuerhinterziehung strafwürdiges Unrecht bleibt. Dieser Akzent passt zu einer Steuerverwaltung, die durch Datenzugang und Analysefähigkeit weniger auf freiwillige Offenbarung angewiesen sein möchte.

[114] Schwierig wird die Reform dort, wo sie den bisherigen Anreiz zerstört, ohne einen gleichwertigen Aufdeckungsmechanismus bereitzustellen. Die Finanzverwaltung muss mehr Fälle beweisen, mehr Daten rechtssicher verarbeiten und mehr Verfahren streitig führen. Der Täter verliert Berechenbarkeit und wird stärker zwischen steuerlicher Berichtigungspflicht, Selbstbelastungsrisiko und Strafzumessung taktieren. Für beide Seiten steigt die Komplexität. Eine gute Reform muss diese Komplexität reduzieren, nicht vermehren.

[115] De lege ferenda spricht viel für eine abgestufte Lösung. Kleine und mittlere Fälle können weiterhin über § 371 AO strafbefreiend bereinigt werden, wenn vollständige Offenbarung, Zahlung und fehlende Sperrgründe vorliegen. Große Fälle sollten nicht zwingend strafbefreiend sein, aber eine gesetzlich klar geregelte, erhebliche Strafmilderung erhalten, wenn der Täter früh, vollständig und zahlungsbereit kooperiert. § 398a AO könnte in eine kontrollierte Verfahrens- oder Strafzumessungslösung überführt werden. Die Datenreform sollte mit klaren Datenschutz- und Zuständigkeitsregeln flankiert werden.

[116] Der rechtspolitische Maßstab bleibt einfach: Die Ehrlichen dürfen nicht schlechter stehen als die Unehrllichen. Zugleich darf der Staat ein funktionierendes Aufdeckungsinstrument nicht ohne Ersatz aufgeben. Die bisherige Selbstanzeige hat gerade deshalb gut funktioniert, weil sie harte Bedingungen mit sicherer Rechtsfolge verband. Wenn die sichere Rechtsfolge entfällt, muss die Reform durch bessere Aufdeckung, klare Strafzumessung und rechtsstaatliche Übergangsregeln überzeugen. Nur dann wird aus der angekündigten Verschärfung ein tragfähiges neues Steuerstrafrecht.

Anhang 1: Prüfschema de lege lata

Eine Selbstanzeige ist zunächst tatbezogen und steuerartenbezogen zu strukturieren. Zu prüfen ist erstens, ob überhaupt eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO oder nur eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO in Betracht kommt. Zweitens ist zu klären, welche Steuerarten, Veranlagungszeiträume und Personen betroffen sind. Drittens ist die Vollständigkeit nach § 371 Abs. 1 AO herzustellen. Viertens sind Sperrgründe nach § 371 Abs.

2 AO auszuschließen. Fünftens sind die Zahlungserfordernisse nach § 371 Abs. 3 AO zu sichern. Sechstens ist bei Überschreiten der Wertgrenze oder bei bestimmten besonders schweren Fällen § 398a AO zu prüfen.

Im Mandat darf die Selbstanzeige nicht als bloßes Formular verstanden werden. Sie ist ein steuerliches und strafrechtliches Gesamtkonzept. Die Erklärung muss steuerlich so belastbar sein, dass die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen festsetzen kann. Sie muss strafrechtlich so vollständig sein, dass keine verdeckten Taten derselben Steuerart verbleiben. Sie muss verfahrensrechtlich so rechtzeitig sein, dass kein Sperrgrund eingreift. Und sie muss wirtschaftlich so vorbereitet sein, dass die Zahlung fristgerecht geleistet werden kann.

Bei einer Reform sollte dieses Prüfschema um eine neue Stufe ergänzt werden. Oberhalb der gesetzlich festgelegten Schwelle wäre zu fragen, ob die Erklärung noch strafaufhebend, verfolgungsbeendend oder nur strafmildernd wirkt. Sodann wäre zu dokumentieren, welche Umstände die Strafmilderung tragen: Zeitpunkt, Vollständigkeit, Eigeninitiative, Zahlung, Kooperation, interne Aufklärung, Organisationsreparatur und künftige Compliance. Diese Dokumentation kann für Staatsanwaltschaft, Gericht und Finanzverwaltung entscheidend werden.

Anhang 2: De-lege-ferenda-Leitsätze

Eine Reform sollte ausdrücklich festhalten, dass die steuerliche Berichtigungspflicht nach § 153 AO und die strafrechtliche Selbstanzeige nach § 371 AO unterschiedliche Funktionen haben. Die steuerliche Pflicht dient der richtigen Festsetzung; die strafrechtliche Selbstanzeige dient der nachträglichen Privilegierung. Diese Unterscheidung verhindert Fehlsteuerungen und schützt den nemo-tenetur-Grundsatz.

Eine Reform sollte die Schwelle anhand des Hinterziehungsbetrags je Tat definieren und die Berechnung an § 370 Abs. 4 AO sowie an die bisherige Systematik des § 398a Abs. 2 AO anbinden. Sie sollte ausdrücklich regeln, wie mehrere Taten, mehrere Steuerarten, mehrere Täter und Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen zu behandeln sind.

Eine Reform sollte für hohe Fälle eine gesetzliche Strafmilderungsregel schaffen, wenn der Täter frühzeitig, vollständig und zahlungsbereit offenbart. Ohne eine solche Regel besteht die Gefahr, dass Kooperation entwertet und die praktische Aufdeckung verschlechtert wird.

Eine Reform sollte Übergangsfälle ausdrücklich regeln. Bereits wirksam abgegebene Selbstanzeigen dürfen nicht nachträglich entwertet werden. Für Altfälle ohne Selbstanzeige muss der Gesetzgeber klar sagen, ob neues oder altes Recht gilt und wie § 2 StGB sowie rechtsstaatlicher Vertrauensschutz berücksichtigt werden.

Eine Reform sollte Datenanalyse und KI nicht nur politisch ankündigen, sondern mit einer tragfähigen Rechtsgrundlage ausstatten. Erforderlich sind Zweckbindung, Zugriffsbeschränkung, Protokollierung, menschliche Letztentscheidung, Dokumentationspflicht und Rechtsschutzfähigkeit des Anfangsverdachts.

Quellen- und Rechtsprechungsverzeichnis

- BT-Drs. 17/5067 (neu), Beschlussempfehlung und Bericht zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz; dort insbesondere die Begründung, dass § 371 AO nicht als Teil einer Hinterziehungsstrategie nutzbar sein soll.
- BT-Drs. 18/3018 und BR-Drs. 431/14 zur weiteren Verschärfung der Selbstanzeige und des § 398a AO ab 2015.
- BT-Drs. 18/3439 zur Einordnung der Selbstanzeige als weiterhin wirksames Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit.
- BMF, Monatsbericht November 2025, Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten im Jahr 2024.
- BMF, Pressemitteilung vom 6. August 2025 zur Verlängerung beziehungsweise Beibehaltung der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege bei Banken, Versicherungen und Wertpapierinstituten im Kontext von Cum/Cum- und Cum/Ex-Aufklärung.
- BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung und zur Bedeutung des Hinterziehungsbetrags.
- BGH, Beschluss vom 20. Mai 2010 - 1 StR 577/09, zur Selbstanzeige, Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, restriktiven Auslegung und Unzulässigkeit taktischer Teilselbstanzeigen.
- BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15, zur Schwelle des großen Ausmaßes bei § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.
- Aktuelle Berichterstattung vom 27. April 2026 zu den von Bundesfinanzminister Lars Klingbeil angekündigten Plänen, die strafbefreiende Selbstanzeige oberhalb bestimmter Schwellen nur noch strafmildernd wirken zu lassen und die Aufdeckung durch zentrale Datenanalyse zu stärken.

Schlussatz

Die Reform der Selbstanzeige ist kein Randthema, sondern eine Grundsatzentscheidung über das Verhältnis von Steuererhebung, Strafgerechtigkeit und rechtsstaatlicher Kooperation. Das bisherige Recht hat funktioniert, weil es dem Täter eine harte, aber berechenbare Rückkehr in die Legalität eröffnete. Ein neues Recht muss dieselbe Berechenbarkeit entweder ersetzen oder bewusst aufgeben. Verfassungsrechtlich zulässig ist beides nur, wenn der Gesetzgeber die Schwelle, die Folgen, die Übergänge und die Datenarchitektur mit der Genauigkeit regelt, die ein modernes Steuerstrafrecht verlangt.

Praxis-Kernsätze

Erstens bleibt § 371 AO bis zu einer gesetzlichen Änderung geltendes Recht. Für bekannte Risiken ist deshalb nicht die politische Debatte, sondern die konkrete Prüfung von Vollständigkeit, Sperrgründen, Verjährung und Zahlungsfähigkeit entscheidend.

Zweitens sollte jede künftige Beratung zwischen steuerlicher Korrektur nach § 153 AO, bußgeldbefreiender Berichtigung nach § 378 Abs. 3 AO, strafbefreiender Selbstanzeige nach §

371 AO und bloßer strafmildernder Kooperation unterscheiden. Diese vier Ebenen dürfen nicht vermischt werden.

Drittens wird die Beweisvorsorge wichtiger. Je stärker die Verwaltung Daten und KI nutzt, desto sorgfältiger müssen Mandanten dokumentieren können, wann sie von einem Risiko erfahren haben, welche internen Prüfungen ausgelöst wurden und weshalb eine Erklärung vollständig oder vorläufig geschätzt abgegeben wurde.

Viertens bleibt Zahlung zentral. Auch wenn eine Reform die Straffreiheit in hohen Fällen beseitigt, wird vollständige Schadenswiedergutmachung regelmäßig ein gewichtiger Milderungsgrund bleiben. Liquidität, Sicherheiten und Zahlungsfristen müssen daher von Beginn an Teil der Verteidigungsstrategie sein.

Fünftens muss die Reform an ihrer praktischen Wirkung gemessen werden. Sie ist gelungen, wenn sie hohe, planvolle Hinterziehung härter erfasst, ohne die freiwillige Aufdeckung kleinerer und mittlerer Fälle zu zerstören. Sie ist misslungen, wenn sie Kooperation entwertet, Verfahren verlängert und die Verwaltung mit Beweisproblemen belastet, die das bisherige System gerade vermeiden sollte.