

Schriften zum Strafrecht

---

Band 344

**Legitimität des § 398a AO  
im System des privilegierenden  
Nachtatverhaltens und  
verfassungsrechtliche Kompatibilität  
der Norm**

Von

**Philipp Thoma**



**Duncker & Humblot · Berlin**

PHILIPP THOMA

Legitimität des § 398a AO  
im System des privilegierenden Nachtatverhaltens und  
verfassungsrechtliche Kompatibilität der Norm

Schriften zum Strafrecht

Band 344

Legitimität des § 398a AO  
im System des privilegierenden  
Nachtatverhaltens und  
verfassungsrechtliche Kompatibilität  
der Norm

Von

Philipp Thoma



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Potsdam hat diese Arbeit  
im Jahre 2019 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde  
Druck: CPI buchbücher.de gmbh, Birkach  
Printed in Germany  
ISSN 0558-9126  
ISBN 978-3-428-15820-1 (Print)  
ISBN 978-3-428-55820-9 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85820-0 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Frühjahr 2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertationsschrift angenommen. Für die Veröffentlichung wurde die Abhandlung auf den Stand Anfang Januar 2019 gebracht. Aktuelle Änderungen im Bereich des Steuerstrafrechts sowie die zur Thematik einschlägige Rechtsprechung und Literatur wurden insoweit berücksichtigt.

Betreut und begutachtet wurde die Dissertation von Herrn Prof. Dr. Georg Steinberg. Ihm danke ich herzlich für die Chance, die Arbeit unter seiner Förderung in großer akademischer Freiheit schreiben zu dürfen. Er hat das Gelingen dieser Arbeit durch wesentliche Impulse und letztlich auch durch seine zügige Begutachtung enorm gefördert. Zudem umfasst dieser Dank eine sehr lehrreiche und anregende Zeit im Rahmen seiner Professur an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht, die ausschlaggebend für die Erstellung der Abhandlung war. Ebenso danke ich Herrn Prof. Dr. Uwe Hellmann, der zeitnah das Zweitgutachten verfasst hat.

Nicht zuletzt gilt mein Dank aber auch den Freunden sowie meiner Familie, insbesondere meinen Eltern, die mich in der Zeit meines Promotionsvorhabens auf unterschiedliche Weise unterstützten und damit maßgeblich zu der Entstehung dieser Arbeit beigetragen haben.

Freiburg, im Mai 2019

*Philipp Thoma*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einführung</b> .....	19
<i>1. Kapitel</i>	
<b>Grundlagen zu § 398a AO</b>	26
<b>A. Entstehungsgeschichte</b> .....	26
I. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz .....	26
II. Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO .....	27
<b>B. Rechtsnatur: Prozessuales Strafverfolgungshindernis und Einstellungs- norm</b> .....	29
<b>C. Ziele</b> .....	31
<b>D. Rechtsgut und Deliktsnatur der Steuerhinterziehung</b> .....	32
<i>2. Kapitel</i>	
<b>Der Regelungsgehalt des § 398a AO auf Voraussetzungsebene</b>	36
<b>A. Tatbestandsvoraussetzungen</b> .....	36
I. Wirksame Berichtigungserklärung .....	37
1. Allgemeines .....	38
2. Anforderungen an die Erklärung .....	39
3. Vollständigkeit der Selbstanzeige .....	40
a) Sachlich .....	40
b) Zeitlich .....	42
c) Teilselbstanzeigen .....	43
4. Zwischenergebnis .....	45
II. Rechtzeitige Berichtigungserklärung .....	46
III. Vorliegen von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 und/oder Nr. 4 AO .....	46
1. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO .....	46
a) Die Betragsgrenze .....	47
b) Sachlicher Anknüpfungspunkt zur Bestimmung der 25.000 Euro .....	48
c) Verhältnis zum deliktischen Gefährdungscharakter .....	48
d) Kompensationsverbot .....	51
aa) Inhalt .....	51
bb) Berücksichtigung? .....	54

cc) Zwischenfazit . . . . .	56
e) Steuerhinterziehungen auf Zeit: Nominalbetrag oder Steuer- schaden? . . . . .	56
f) Tatbezogenheit des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO . . . . .	57
2. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO . . . . .	61
a) Berücksichtigung unbenannter besonders schwerer Fälle . . . . .	63
b) Sperrwirkung trotz widerlegbarer Indizwirkung? . . . . .	63
c) Versuchte Regelbeispiele . . . . .	64
IV. Fristgerechte Nachentrichtung der zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern nebst Zinsen (§ 398a Abs. 1 Nr. 1 AO) . . . . .	65
1. Nachzahlungsverpflichteter . . . . .	65
2. Nachzahlungsumfang . . . . .	67
a) Hinterzogene Steuern . . . . .	67
aa) Einordnung des Begriffs . . . . .	67
bb) Verhältnis zum deliktischen Gefährdungscharakter . . . . .	69
cc) Berücksichtigung des Kompensationsverbots? . . . . .	69
dd) Tatbezogenheit . . . . .	70
ee) Zeitlicher Bezugspunkt . . . . .	70
b) Hinterziehungszinsen . . . . .	72
c) Vollständigkeit . . . . .	73
3. Nachzahlung innerhalb angemessener Frist . . . . .	74
4. Zusammenfassung . . . . .	76
V. Fristgerechte Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrags (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO) . . . . .	77
1. Zahlungsverpflichteter . . . . .	78
2. Bestimmung des Geldbetrages . . . . .	78
a) Aufbau des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	78
b) Geldbetrag . . . . .	79
aa) Sachlicher Bezugspunkt . . . . .	79
bb) Verhältnis zum deliktischen Gefährdungscharakter . . . . .	80
cc) Zeitlicher Bezugspunkt . . . . .	81
dd) Vollständigkeit . . . . .	81
c) Hinterziehungsbetrag . . . . .	82
aa) Bezugspunkt Taterfolg . . . . .	82
bb) Berücksichtigung des Kompensationsverbots? . . . . .	83
cc) Tatbezogenheit . . . . .	84
dd) Schwellenwerte . . . . .	87
d) Hinterzogene Steuer . . . . .	88
aa) Bezugspunkt Taterfolg . . . . .	88
bb) Beachtung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO . . . . .	89
cc) Tatbezogenheit . . . . .	95
e) Zwischenfazit . . . . .	95
3. Zahlung innerhalb angemessener Frist . . . . .	96

<b>B. Besonderheiten bei mehreren Tatbeteiligten</b> .....	96
I. Anwendung .....	96
II. Umfang der Verpflichtung nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO .....	97
III. Umfang der Verpflichtung nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO .....	98

### *3. Kapitel*

#### **Die Rechtsfolgen des § 398a AO** 102

<b>A. Verfahrenseinstellung</b> .....	102
I. Persönlicher Umfang .....	103
II. Sachlicher Umfang .....	103
III. Art und Weise der Einstellung .....	104
<b>B. Wiederaufnahmemöglichkeit nach § 398a Abs. 3 AO</b> .....	105
I. Strafklageverbrauch .....	105
1. Ermittlungsverfahren .....	105
2. Gerichtliches Verfahren .....	107
II. Wiederaufnahmeprämissen .....	107
III. Folgen .....	110
<b>C. Keine Erstattung „wirkungsloser“ Zuschlagsbeträge</b> .....	110
<b>D. Anrechnung auf Geldstrafen</b> .....	112
I. Grundregelung .....	112
II. Folgen .....	114

### *4. Kapitel*

#### **§ 398a AO: eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Norm?** 116

<b>A. Vereinbarkeit mit dem Schuldprinzip</b> .....	117
I. Echte Kriminalstrafe? .....	118
II. Strafähnlicher Charakter? .....	119
1. Zinsen .....	119
2. Geldbetrag .....	120
III. Zwischenfazit .....	123
<b>B. Rechtsstaatsprinzip – Übermaßverbot</b> .....	124
I. Zinszahlung .....	125
II. Hinzutretender Geldbetrag .....	127
1. Abstrakte Betrachtung .....	127
2. Bereich der relativierten Hinterziehungen .....	129
3. Zwischenergebnis .....	133
<b>C. Art. 14 GG</b> .....	133
<b>D. Richtervorbehalt und Gewaltenteilungsprinzip</b> .....	135

<b>E. Ne bis in idem</b> .....	136
I. Nationale Ebene .....	136
II. Europäische Ebene .....	137
<b>F. Art. 3 Abs. 1 GG</b> .....	139
I. Ungleichbehandlung .....	140
II. Verfassungsrechtlicher Maßstab .....	142
III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung .....	143
<b>G. Zusammenfassung</b> .....	147

### *5. Kapitel*

## **Legitimation: § 398a AO als Bestandteil des privilegierten Nachtatverhaltenssystems?** 148

<b>A. Hinführung</b> .....	148
<b>B. Rechtfertigungsansätze</b> .....	149
I. Fiskalpolitische Rechtfertigung .....	149
1. Ausreichendes Interesse für die Begründung von Sicherheit vor Strafverfolgung? .....	150
2. Die Mehreinnahmen aufgrund des § 398a AO als zentrales Argument .....	153
3. Der Anreizeffekt als Element des fiskalischen Erklärungsansatzes ..	157
4. Zwischenergebnis .....	158
II. Kriminalpolitische Erwägungen .....	159
1. Hinführung zur Steuerehrlichkeit .....	159
2. Ermittlungsdefizit .....	164
a) Transnationale Betrachtung .....	165
b) Nationale Betrachtung .....	168
c) Zusammenfassung .....	169
3. Zwischenfazit .....	170
III. Strafrechtssystematische Betrachtung .....	171
1. § 398a AO als Schadenswiedergutmachung und Täter-Opfer-Aus- gleich .....	172
2. § 398a AO als Umkehrleistung des Täters .....	177
a) Vergleich zu § 24 StGB .....	178
aa) Freiwilligkeit .....	178
bb) Einbeziehung deliktischer Stadien .....	182
cc) Rechtsfolgenvorteil .....	183
dd) Zusammenfassung .....	183
b) Vergleich zu Vorschriften der tätigen Reue .....	183
aa) Bestandsaufnahme .....	184
(1) §§ 84 Abs. 5 Hs. 2, 98 Abs. 2 S. 2, 129 Abs. 7 Hs. 2, 129a Abs. 7 StGB .....	184

(2) §§ 264 Abs. 5, 264a Abs. 3, 265b Abs. 2, 298 Abs. 3 StGB .....	187
(3) §§ 149 Abs. 2, 3, 275 Abs. 3 StGB .....	189
(4) § 261 Abs. 9 S. 1 StGB .....	190
(5) § 266a Abs. 6 StGB .....	191
(6) § 306e Abs. 2 StGB .....	194
(7) §§ 314a Abs. 3, 320 Abs. 3 StGB .....	197
(8) § 330b Abs. 1 S. 2 StGB .....	200
(9) Sonstige Regelungen .....	201
bb) Wertende Gegenüberstellung .....	202
(1) Deliktsnatur .....	202
(2) Einbeziehung deliktischer Stadien .....	203
(3) Rechtsgutsverletzung .....	204
(4) Unrechtsgehalt .....	205
(5) Voraussetzungen .....	207
cc) Zwischenfazit .....	210
3. Vergleich zu §§ 153, 153a StPO .....	211
a) Struktur des § 153a StPO .....	212
b) Gegenüberstellung .....	215
aa) Anwendungsbereich .....	215
bb) Einstellungsverfahren .....	216
cc) Rechtsfolgen .....	217
c) Zwischenfazit .....	218
4. Zwischenergebnis .....	219
IV. Strafrechtsdogmatische Betrachtung .....	220
1. Wegfall der Strafe durch Wiedergutmachung .....	220
a) Strafwürdigkeit und Strafbedürftigkeit .....	220
b) Entfall durch Wiedergutmachung .....	223
aa) Resozialisierung .....	224
bb) Normbekräftigung .....	226
cc) Schuldausgleich .....	228
dd) Abschreckung .....	231
c) Ergebnis .....	232
2. § 370 AO ein Delikt mit abgeschwächter Strafbedürftigkeit? .....	233
3. Zwischenfazit .....	235
V. Nemo tenetur – verfassungsinduzierte Rechtfertigung? .....	235
1. Mitwirkungspflicht im Steuerrecht .....	236
2. Die Kollision mit der Selbstbelastungsfreiheit .....	236
3. Konfliktbeseitigung durch § 398a AO .....	238
a) Einwand des § 371 Abs. 2 AO .....	238
b) Einwand der Zahlungsunfähigkeit .....	239
c) Einwand des Geldbetrages .....	240

d) Zwischenergebnis .....	241
4. Ausreichende Sicherung ohne § 398a AO? .....	241
a) Schutzregelungen .....	241
b) Unzulänglichkeit der Regelungen .....	242
5. Alternativlösungen zu § 398a AO .....	243
6. Zwischenfazit .....	247
<b>C. Gesamtergebnis .....</b>	<b>248</b>
<b>D. Rechtliche Konsequenz? .....</b>	<b>254</b>
 <i>6. Kapitel</i> 	
<b>Ausblick: § 398a AO – <i>de lege ferenda</i></b>	256
<b>A. Zusammenfassung der Ergebnisse .....</b>	<b>256</b>
<b>B. Änderungsempfehlungen .....</b>	<b>263</b>
I. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO (hinterzogene Steuer) .....	263
II. § 398a Abs. 4 S. 2 AO .....	264
III. Subjektive Unzweideutigkeit .....	264
IV. Deckelung .....	265
V. § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO .....	268
<b>C. Die Norm <i>de lege ferenda</i> .....</b>	<b>269</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>271</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>285</b>

## Abkürzungsverzeichnis

A. A./a. A.	Andere(r)/andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Amtsgericht
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater
Art.	Artikel
AStBV (St)	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
A/W/H/H	Arzt/Weber/Heinrich/Hilgendorf
BB	Betriebs-Berater
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckVerw	Beck-Verwaltungsanweisungen
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Bundesfinanzhofentscheidungen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bpb	Bundeszentrale für politische Bildung
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BRJ	Bonner Rechtsjournal
Bsp.	Beispiel
Bspw./bspw.	Beispielsweise/beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
B/W/M/E	Baumann/Weber/Mitsch/Eisele
bzw.	beziehungsweise
Bzgl./bzgl.	Bezüglich/bezüglich
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU	Christlich-Soziale Union (in Bayern)
DB	Der Betrieb
D. h./d. h.	Das/das heißt
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Näheres im Literaturverzeichnis)
EUR	Euro (€)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FC	Fußballclub
f.	folgende(r)
ff.	fortfolgende
FinMin.	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Hdb. d. StaatsR.	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (Näheres im Literaturverzeichnis)

HGB	Handelsgesetzbuch
HGR	Handbuch der Grundrechte (Näheres im Literaturverzeichnis)
h. M.	herrschende(r/n) Meinung
HRRS	Onlinezeitschrift für höchstrichterliche Rechtsprechung zum Strafrecht
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
insb.	insbesondere
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung
JA	Juristische Arbeitsblätter
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
Jura	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen Zeitung
Kap.	Kapitel
KMR	Kommentar zur Strafprozessordnung (Näheres im Literaturverzeichnis)
KÖSDI	Kölner Steueralog
krit.	kritisch
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (Näheres im Literaturverzeichnis)
LG	Landgericht
lit.	litera
LK	Leipziger Kommentar (Näheres im Literaturverzeichnis)
LR StPO	Löwe/Rosenberg Strafprozessordnung (Näheres im Literaturverzeichnis)
Mio.	Million(en)
MüKo	Münchener Kommentar (Näheres im Literaturverzeichnis)
m. w. N.	mit weiterem Nachweis
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NK-StGB	Nomos Kommentar zum Strafgesetzbuch (Näheres im Literaturverzeichnis)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR	NStZ Rechtsprechungs-Report Strafrecht
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Rechtsprechungsreport

NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZWist	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLG	Oberlandesgericht
PartG	Parteiengesetz
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RhPfVerfGH	Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite oder – in Verbindung mit einer Vorschrift – Satz
s. a.	siehe auch
SAM	Steueranwaltsmagazin
SGB IV	Sozialgesetzbuch Nr. 4
SK-StGB	Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch (Näheres im Literaturverzeichnis)
SK-StPO	Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung (Näheres im Literaturverzeichnis)
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte(r/s)
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StA	Staatsanwaltschaft
Stbg	Die Steuerberatung
StBW	Steuerberaterwoche
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Strafverteidiger
teilw.	teilweise
u. a.	unter anderem; und andere
UAbs.	Unterabsatz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
v.	von bzw. im Zusammenhang mit einem Datum vom
Var.	Variante
Vgl./vgl.	Vergleiche/vergleiche

Vorb.	Vorbemerkung(en) zu einer nachfolgenden Kommentierung einer Vorschrift
VSt	Vorsteuer
WiJ	Journal der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
ZDH	Zentralverband des Deutschen Handwerks
ZIS	Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium
ZPO	Zivilprozessordnung
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
z. T.	zum Teil
ZWF	Zeitschrift für wirtschaftlichen Fabrikbetrieb
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Haftung im Unternehmen



## Einführung

Steuern (legaldefiniert in § 3 Abs. 1 AO) sind die Grundlage eines politischen Systems und dementsprechend auch das Lebenselixier für jedwede Staatsführung.<sup>1</sup> Sie ermöglichen ein Gemeinwesen und die Implementierung von sozialstaatlichen Strukturen. Gleichwohl sind sie dem Bürger zumeist ein Dorn im Auge.<sup>2</sup> Das Prinzip der arbeitsmarktlichen Reziprozität wird nämlich durch die Abführung von Steuern zu Lasten des Bürgers verschoben. Auch wenn dieser seine Tätigkeit vollumfänglich verrichtet, bekommt er nur einen Bruchteil des Gegenwertes, da er einen beachtlichen Anteil der eigenen Einkünfte – bei derzeitigem Spitzensteuersatz 42 %<sup>3</sup> – an den Fiskus abzugeben hat (vgl. § 32a EStG). Demgegenüber erscheint die Staatskasse als Fass ohne Boden.

Zugleich dient die Besteuerung der wirtschaftlichen Lenkung und Entwicklung von Staat und Gesellschaft.<sup>4</sup> Verpönten<sup>5</sup> bzw. erwünschten Verhaltensweisen wird durch verschiedenste Steuerhöhungs- bzw. Senkungsmöglichkeiten begegnet, die von den konkreten Lebensumständen der Individuen abhängig sind. Freilich besteht insoweit für den Staat naturgemäß ein Informationsdefizit, insbesondere bedingt durch die einzelnen verfassungsrechtlich garantierten Grundrechte in Ausprägung ihrer primären<sup>6</sup> Abwehrfunktion<sup>7</sup>. Der Staat kann und darf nicht in jeder Sphäre omnipräsent sein. Das Konzept des gläsernen Bürgers ist ihm verwehrt. Ebenjene Informations-

---

<sup>1</sup> Bpb, Grundsätze der Steuerpolitik, einzusehen hier: <<http://www.bpb.de/izpb/147061/grundsätze-der-steuerpolitik?p=all>> (zuletzt geprüft am 05.05.2019).

<sup>2</sup> Ähnlich *Kemper*, DStR 2014, 928 (930).

<sup>3</sup> Vgl. *Pfirrman*, in: Kirchhof, EStG Kommentar, § 32a Rn. 7 ff.: Ab einer Einkommenshöhe von 256.304 Euro beträgt der Steuersatz sogar 45 % (sog. Reichensteuersatz).

<sup>4</sup> *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 Rn. 87.

<sup>5</sup> Z. B. aufgrund schädlicher Auswirkungen auf die Gesundheit oder Umwelt, wie bspw. CO<sup>2</sup> Emissionen.

<sup>6</sup> So auch das BVerfG im sog. „Lüth-Urteil“: BVerfGE 7, 198 (204 f.): „Ohne Zweifel sind die Grundrechte in erster Linie dazu bestimmt, die Freiheitssphäre des Einzelnen zu schützen“.

<sup>7</sup> Seit *Georg Jellinek* (1851–1911) wird diese primäre Grundrechtsfunktion mit dem Begriff „*status negativus*“ belegt; hierzu ausführlich: *Stern*, in: Hdb. d. StaatsR IX, § 185 Rn. 56 ff.; *Stern*, in: Stern/Becker, GG, Einl. Rn. 51 ff.

asymmetrie wird indes gerne dazu ausgenutzt, die unliebsame Steuerlast zu senken, wenn nicht sogar gänzlich zu umgehen.

Potenziert wird ein solches Verhalten durch das Gefühl der Überbesteuerung. Allein in den letzten zwei Jahren erzielte der Staat Etatüberschüsse in Höhe von mehreren Milliarden Euro.<sup>8</sup> Einreihen lässt sich in diesem Zusammenhang das schwindende Gerechtigkeitsgefühl<sup>9</sup> innerhalb der Bevölkerung. Lediglich multinationalen Konzernen<sup>10</sup> bzw. fachlich versierten Personen ist es möglich, die Steuerlast gezielt zu umgehen, wohingegen dem unselbständigen Arbeitnehmer die Hände gebunden sind.<sup>11</sup> Zudem schürt der Blick auf die benachbarten Länder wie der Schweiz den Unmut.<sup>12</sup> Nur einige wenige Kilometer Streckenunterschied können zu einer erheblichen Veränderung der Nettoeinkommenslage führen.

Vor diesem Hintergrund ist es zumindest nicht überaus frappierend, dass die Steuerhinterziehung ein Massenphänomen<sup>13</sup> innerhalb der Gesellschaft ist. Die Täter sind insoweit in allen gesellschaftlichen Schichten zu finden.<sup>14</sup> Der Schaden, der dem deutschen Staat hierdurch entsteht, wird auf ca. 30 Milliarden Euro jährlich geschätzt.<sup>15</sup>

Nach der überwiegenden indes strittigen Auffassung ist in der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens, ein zu schützendes Rechtsgut zu sehen.<sup>16</sup> Hierin liegt die Begründung<sup>17</sup> für eine effektive und v.a. lückenlose strafrechtliche Sanktion-

---

<sup>8</sup> BMF, Vorläufiger Abschluss des Bundeshaushalts 2017, S. 1 und 4, 26.01.2017; *Gammelin*, Milliarden-Überschüsse im Bundeshaushalt, *Süddeutsche Zeitung*, 20.07.2018; siehe *Heintzen*, JZ 2016, 1039 (1039 ff.) zu allgemeinen Rechtsfragen von Haushaltsüberschüssen, der jene bereits antizipierte.

<sup>9</sup> Laut der Studie von IfD Allensbach empfinden 78% der Befragten das deutsche Steuersystem als ungerecht, vgl. IfD Allensbach, Finden Sie das deutsche Steuersystem alles in allem gerecht oder nicht gerecht?, 01.04.2008, in: Statista – Das Statistik-Portal.

<sup>10</sup> Vgl. etwa *Neuhaus*, Steuervermeidung durch Google, Amazon und Co., *Der Tagesspiegel*, 25.05.2016: mit Ausführungen zu den Problemen innerhalb der EU.

<sup>11</sup> Ausführlich hierzu: *Straubhaar*, Darum brauchen wir eine völlig neue Steuerpolitik, *Die Welt*, 15.02.2017.

<sup>12</sup> *Kemper*, DStR 2014, 928 (930).

<sup>13</sup> So auch *Kemper*, DStR 2014, 928 (930).

<sup>14</sup> *Pflaum*, in: Wabnitz/Janovsky, *Handbuch*, Kap. 20 Rn. 6.

<sup>15</sup> *Dannecker/Bülte*, in: Wabnitz/Janovsky, *Handbuch*, Kap. 1 Rn. 16; *Bülte*, ZWF 2015, 52 (56); weitaus höher schätzend *Pflaum*, in: Wabnitz/Janovsky, *Handbuch*, Kap. 20 Rn. 5: bis zu 100 Milliarden.

<sup>16</sup> Vgl. jüngst BGH, NZWiSt 2013, 224 (227) = wistra 2013, 28 (30). Siehe ausführlich hierzu Kap. 1 D.

<sup>17</sup> Ohne schützenswertes Rechtsgut besteht keine strafrechtliche Legitimation, vgl. hierzu ausführlich: *Hassemer/Neumann*, in: NK-StGB, Vorb. zu § 1 Rn. 108 ff.; *Roxin*, *Strafrecht AT*, Band 1, § 2 Rn. 2–96; *Wessels/Beulke/Satzger*, *Strafrecht AT*, Rn. 9.

nierung solchen Verhaltens. Diese Funktion erfüllt in Deutschland hauptsächlich der Tatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO. Gleichzeitig sind die steuerlichen Mittel für den Staat aber unverzichtbar, um den genannten Aufgaben gerecht werden zu können, so dass es eines Systems bedarf, durch das die verlorenen Mittel wieder – bestenfalls auch rückwirkend – generiert werden können.

Insoweit einigte man sich auf das Instrument der Selbstanzeige (heute § 371 AO), deren Wurzeln bis in das 19. Jahrhundert reichen.<sup>18</sup> Seit jeher ist die Selbstanzeige eine zentrale Regelung des deutschen Steuerstrafrechts.<sup>19</sup> Sie ermöglicht dem Steuerhinterzieher – kurz gesagt – *ex post* Straffreiheit zu erlangen, indem der Selbstanzeigende retrograd steuerehrlich wird.<sup>20</sup> Verkompliziert wurde diese Regelung durch die 2011 eingeführte<sup>21</sup> und 2015 geänderte<sup>22</sup> verfahrensrechtliche<sup>23</sup> Regelung des § 398a AO. Sie ist dann einschlägig, wenn die materielle Selbstanzeige (§ 371 AO) aufgrund eines zu hohen Verkürzungsbetrages (derzeit 25.000 Euro) oder dem Vorliegen eines besonders schweren Falles (vgl. § 370 Abs. 3 AO) gesperrt ist.<sup>24</sup> § 398a AO ist mithin als *Komplementärnorm*<sup>25</sup> des § 371 AO zu begreifen und enthält die Besonderheit der Zahlung eines zusätzlichen „Geldbetrages“ (vgl. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO). Aufgrund ihrer Aktualität ist die Norm nicht nur gesellschaftlich und politisch besonders brisant, sondern v. a. auch unter rechtlichen Gesichtspunkten.

In den vergangenen Jahren haben zahlreiche Verhandlungen<sup>26</sup> vor deutschen Gerichten stattgefunden, die großes öffentliches Aufsehen erregten. Jüngst sei an das Verfahren<sup>27</sup> vor dem LG München<sup>28</sup> gegen den damaligen

---

<sup>18</sup> Verankert war die Regelung 1919 in § 374 RAO und war die erstmals allgemeingültige Regelung. Insoweit instruktiv: *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 4 ff.; bzw. *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 141 ff.; kurz *Kröpil*, JR 2014, 382 (382).

<sup>19</sup> *Kemper*, DStR 2014, 928 (929).

<sup>20</sup> Statt aller: *Jäger*, in: Klein AO, § 371 Rn. 1; grundlegend hierzu *Rübenstahl*, WiJ 2014, 190 (190 ff.).

<sup>21</sup> BGBl. I 2011, S. 676.

<sup>22</sup> BGBl. I 2014, S. 2415.

<sup>23</sup> Hierzu sogleich unten Kap. 1 B.

<sup>24</sup> Statt vieler: *Webel*, in: Schwarz/Pahlke, § 398a Rn. 4.

<sup>25</sup> *Rolltschke/Roth*, Die Selbstanzeige, Rn. 519; *Webel*, in: Schwarz/Pahlke, § 398a Rn. 4.

<sup>26</sup> Wie etwa das Verfahren gegen den Postchef Klaus Zumwinkel oder die Journalistin und Publizistin Alice Schwarzer, vgl. *Bülte*, ZWF 2015, 52 (53); *Kruhl*, StBW 2014, 462 (462).

<sup>27</sup> Eine gute Darstellung findet sich bei *Müller*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, S. 193 ff.

<sup>28</sup> Vgl. LG München, wistra 2015, 77 (77 ff.).