

Schriften zum Strafrecht

Band 441

Die Europäisierung des Steuerstrafrechts

Von

Jonas Großfeld



Duncker & Humblot · Berlin

JONAS GROSSFELD

Die Europäisierung des Steuerstrafrechts

Schriften zum Strafrecht

Band 441

Die Europäisierung des Steuerstrafrechts

Von

Jonas Großfeld



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster hat diese Arbeit
im Jahre 2023 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.

D6

Alle Rechte vorbehalten
© 2025 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Klaus Dieter Voigt
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-19341-7 (Print)
ISBN 978-3-428-59341-5 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand im Mai 2024 statt. Rechtsprechung und Literatur konnten bis März 2023 berücksichtigt werden. Im Rahmen der finalen Durchsicht des Manuskripts für die Drucklegung wurde noch ergänzend auf die am 24. Juli 2023 erschienene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-107/23 PPU eingegangen. Zudem wurden die Ausführungen zur Mindeststeuer mit Blick auf das nunmehr in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der Mindeststeuer-richtlinie aktualisiert.

Diese Arbeit wäre ohne die Unterstützung verschiedener Personen, die mich während der Erstellung dieser Arbeit aber auch weit darüber hinaus begleitet haben, nicht entstanden. Bei ihnen möchte ich mich herzlich bedanken.

Zunächst danke ich meinem Doktorvater, Prof. Dr. Marcel Krumm, für die vielen schönen Jahre an seinem Lehrstuhl, die Betreuung bei der Erstellung der Arbeit und die Erstellung des Erstgutachtens. Die Freiheiten, die ich während meiner Tätigkeit an seinem Lehrstuhl genossen habe und seine wertvollen Ratschläge hatten wesentlichen Anteil am Entstehen dieser Arbeit. Prof. Dr. Frank Zimmermann danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Besonderer Dank gebührt Dr. Owen Mc Grath, der mich seit Studienbeginn nicht nur durch die Herausforderungen der juristischen Ausbildung begleitet hat und bei fachlichen sowie persönlichen Fragen stets einer meiner ersten Ansprechpartner sein wird.

Der größte Dank gilt schließlich meiner Familie. Besonders nennen möchte ich zum einen meine Ehefrau Julia Großfeld. Ohne ihren fachlichen Rat, aber vor allem ihren liebevollen Zuspruch, ihre Anregungen zur Besinnung auf das Wesentliche und ihren beständigen Rückhalt in allen Lebenslagen wäre diese Arbeit nie fertiggestellt worden. Hierfür danke ich ihr aus ganzem Herzen.

Ebenso zu nennen sind meine Eltern und meine Schwestern. Durch ihren bedingungslosen Rückhalt, ihr Vertrauen und ihre tatkräftige Unterstützung haben sie nicht nur wesentlichen Anteil am Entstehen dieser Arbeit, sondern an sämtlichen fachlichen und persönlichen Meilensteinen, die ich bislang erreichen konnte. Meinen Eltern widme ich diese Arbeit in tiefer Dankbarkeit für alles, was sie mir ermöglicht haben.

Hamburg, im August 2024

Jonas Großfeld

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
<i>1. Teil</i>	
Steuerstrafrecht im Europäischen Kontext	
§ 1 Die Bedeutung des Steuerstrafrechts für die Europäische Union	20
A. Grenzüberschreitende Wirtschaftskriminalität und Europäische Integration	20
B. Schutz des EU-Haushalts	25
C. Steuerstraftaten als Problem für den Binnenmarkt und andere europäische Zielsetzungen	29
I. Steuerwettbewerb innerhalb der europäischen Union	29
II. Wettbewerb im Steuerstrafrecht?	31
III. Steuerstraftaten als Hemmnis für Wachstum, Beschäftigung und Investition	35
D. Zwischenergebnis	36
<i>2. Teil</i>	
Europäisches Steuerstrafrecht	
§ 2 Status quo	38
A. Begriffsverständnis	38
B. Denkbare Maßnahmen	39
I. Formelle Betrachtung	39
II. Materielle Betrachtung	39
C. Bestandsaufnahme	40
I. Abstinenz Europäischen Steuerstrafrechts	40
II. Sonderfall: Assimilierung	41
§ 3 Kompetenz zum Erlass Europäischen Steuerstrafrechts	46
A. Die Europäische Kompetenzordnung	46
I. Überblick über die Kompetenzordnung der Union	46
II. Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung	49
1. Erfordernis einer vertraglichen Ermächtigung	49
2. Funktionen des Grundsatzes der begrenzten Einzelermächtigung ..	49
a) Ausgangspunkt für die vertikale Kompetenzabgrenzung	49

b)	Kein abschließender Kompetenzkatalog	50
c)	Manifestation eines differenzierten Kompetenzsystems und der Kompetenz-Kompetenz der Mitgliedstaaten	51
d)	Der Grundsatz begrenzter Einzelermächtigung und horizontale Kompetenzabgrenzung	52
3.	Die Wahl der richtigen Rechtsgrundlage	52
a)	Erfordernis des Abstellens auf die richtige Rechtsgrundlage ...	52
b)	Kriterien für die Wahl der Rechtsgrundlage	53
c)	Die Wahl der Rechtsgrundlage bei „horizontalen Kompetenzkonflikten“	53
aa)	Problemstellung	53
bb)	Spezialität oder Subsidiarität einer Rechtsgrundlage	55
cc)	Schwerpunktkriterium	57
dd)	Kompetenzabgrenzung jenseits des Schwerpunktkriteriums	58
ee)	Zwischenergebnis	60
4.	Reichweite des Grundsatzes	60
5.	Zwischenergebnis	61
III.	Grenzen der Kompetenzausübung: Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität	61
1.	Überblick über die Kompetenzausübungsschranken	61
2.	Das Subsidiaritätsprinzip	62
a)	Subsidiarität als Grundgedanke der Europäischen Kompetenzordnung	62
b)	Anwendungsbereich des Subsidiaritätsprinzips	62
c)	Inhalt des Subsidiaritätsprinzips	63
aa)	Zweistufige Prüfung	63
bb)	Negativkriterium: Keine ausreichende Zielerreichung durch die Mitgliedstaaten	64
cc)	Positivkriterium: Bessere Zielerreichung durch Union	67
d)	Zwischenergebnis	68
3.	Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	69
a)	Dogmatische Einordnung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ..	69
aa)	Schutzrichtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	69
bb)	Kompetenzabgrenzung oder Kompetenzausübung	69
b)	Inhalt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	70
aa)	Grundlagen	70
bb)	Erforderlichkeit	71
cc)	Angemessenheit	72
c)	Reichweite des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	74
d)	Zwischenergebnis	75
4.	Zwischenergebnis	76

B. Mögliche Kompetenztitel der Union zum Erlass Europäischen Steuerstrafrechts	76
I. Art. 325 Abs. 4 AEUV	76
1. Überblick	76
2. Europäisches Steuerstrafrecht zum Schutz der EU-Finanzinteressen?	77
a) Problemaufriss: Unionskompetenz im Strafrecht?	77
b) Abstrakte Bedenken gegen Unionskompetenz im (Steuer-)Strafrecht	77
aa) Strafgewalt der Union und Demokratieprinzip	77
bb) Das Strafrecht als Spiegel des mitgliedstaatlichen Wertgefüges	83
cc) Strafgewalt als Kernbereich nationalstaatlicher Souveränität	87
dd) Zwischenergebnis	88
c) Art. 325 Abs. 4 AEUV als Kompetenz zum Erlass strafrechtlicher Richtlinien und Verordnungen?	88
aa) Problemstellung	88
bb) Art. 325 Abs. 4 AEUV als Kompetenzgrundlage im Strafrecht?	89
cc) Art. 83 Abs. 2 AEUV als abschließende Sonderregelung für das Strafrecht?	89
dd) Stellungnahme	91
ee) Kompetenz zum Erlass strafrechtlicher Verordnungen? ...	95
d) Zwischenergebnis	101
3. Anwendungsbereich der Vorschrift	101
a) Überblick über die Anwendungsvoraussetzungen	101
b) Betrugsbegriff des Art. 325 Abs. 4	101
c) Finanzielle Interessen der Union	104
d) Anwendbarkeit des Art. 325 Abs. 4 AEUV im Steuerstrafrecht	104
aa) Steuerhinterziehung als Betrugsdelikt	104
bb) Betroffenheit der EU-Finanzinteressen bei Mehrwertsteuerhinterziehungen	106
cc) Betroffenheit der EU-Finanzinteressen bei Verbrauchsteuerhinterziehungen	109
dd) Betroffenheit der EU-Finanzinteressen bei der Hinterziehung direkter Steuern	109
e) Zwischenergebnis	110
4. Einzelfragen der Kompetenzausübung	111
a) Kompetenzausübungsschranken	111
b) Analoge Anwendung der Notbremsenregelung aus Art. 83 Abs. 3 AEUV?	115

c) Maßnahmen im Bereich des Allgemeinen Teils?	118
5. Zwischenergebnis	120
II. Art. 86 Abs. 2 S.1 AEUV	120
III. Art. 83 Abs. 2 AEUV und <i>implied powers</i>	122
C. Zwischenergebnis und Ausblick	123

3. Teil

Europäisiertes Steuerstrafrecht 124

§ 4 Einfluss der Europäischen Union auf das nationale Steuerstrafrecht	124
A. Allgemeines	124
B. Unionsrechtliche Untergrenze: Garantie eines steuerstrafrechtlichen Mindestschutzes	125
I. Bedürfnis für einen unionsrechtlich garantierten Mindestschutz	125
II. Das Loyalitätsgebot als primärrechtliche Verpflichtung zum Schutz Europäischer Rechtsgüter und Interessen durch Steuerstrafrecht	126
1. Überblick über das Loyalitätsgebot	126
2. Das Loyalitätsgebot im Steuerstrafrecht in der Rechtsprechung des EuGH	127
a) Der Griechische Maisskandal als Ausgangspunkt	127
b) Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV als Kodifikation der Mais-Recht- sprechung	128
c) Die Rechtssache <i>Åkerberg Fransson</i>	129
d) Die Rechtssachen <i>Taricco</i> und <i>M.A.S. und M.B.</i>	130
e) Die Rechtssache <i>Scialdone</i>	131
3. Zusammenfassung der EuGH-Rechtsprechung	132
4. Grenzen der allgemeinen Loyalitätspflicht und Würdigung der EuGH-Rechtsprechung	134
5. Europarechtliche Pflicht zum Schutz des Aufkommens der direkten Steuern?	141
a) Anwendbarkeit der Loyalitätspflicht auf direkte Steuern?	141
b) Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der direkten Steuern als Anknüpfungspunkt für Sanktionspflichten	143
c) Sanktionspflichten zum Schutz der Europäischen Vertragsziele?	147
d) Stellungnahme: Primärrechtliche Sanktionspflichten im Bereich der direkten Steuern?	147
6. Zwischenergebnis	154
III. Sekundärrechtliche Sanktionspflichten im Steuerstrafrecht	154
1. Überblick	154
2. Harmonisierungsmaßnahmen auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts	155
a) Die Richtlinie (EU) 2017/1371	155

b) Art. 25a Amtshilferichtlinie	157
c) Art. 46 Mindeststeuer-Richtlinie	158
3. Kompetenz zur Harmonisierung nationalen Steuerstrafrechts durch Richtlinien	159
a) Art. 83 Abs. 2 AEUV	159
aa) Art. 83 Abs.2 AEUV als Kodifizierung der strafrechtlichen Annexkompetenzen	159
bb) Bereits „erfolgte“ Harmonisierung	160
cc) Das Kriterium der Unerlässlichkeit als strenge Verhältnis- mäßigkeitprüfung	166
dd) Gesetzgebungsverfahren	173
b) Art. 325 Abs. 4 AEUV	174
c) <i>Implied Powers</i>	174
d) Art. 352 AEUV	176
e) Zwischenergebnis	177
4. Primärrechtskonformität bisheriger Harmonisierungsmaßnahmen?	178
a) RL 2017/1371	178
aa) Wahl der Rechtsgrundlage	178
bb) Wahrung der Kompetenzgrenzen	181
b) Art. 25a Amtshilferichtlinie	184
c) Art. 46 Mindeststeuer-Richtlinie	184
5. Zwischenergebnis	185
C. Unionsrechtliche Obergrenze nationalen Steuerstrafrechts	185
I. Überblick	185
II. Die Grundfreiheiten als Grenze nationaler Steuerstrafgesetzgebung ..	186
1. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten im Steuerstrafrecht	186
2. Die Rechtsprechung des EuGH zu Grundfreiheiten im Steuerstraf- recht	188
a) Die Rechtssache <i>Drexl</i>	188
b) Die Rechtssache <i>Kommission/Frankreich</i>	189
c) Die Rechtssache <i>X und Passenheim-van Schoot</i>	190
d) Die Rechtssache <i>Google Ireland</i>	191
3. Analyse der Rechtsprechung	192
4. Kritische Würdigung der Rechtsprechung	197
a) Diskriminierungsverbot und/oder Beschränkungsverbot?	197
b) Das Merkmal der Vergleichbarkeit und die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen	202
c) Die ERT-Rechtsprechung als Erklärungsansatz	204
5. Zwischenergebnis	205
III. Die Unionsgrundrechte als Grenze nationaler Steuerstrafgesetzgebung ..	206
1. Überblick	206

2.	Potenzielle Konfliktfelder	207
a)	Die Unionsgrundrechte als „echte“ Obergrenze nationalen Steuerstrafrechts	207
b)	Nationales Steuerstrafrecht zwischen Effektivitätsgrundsatz und europäischem Grundrechtsschutz	211
3.	Die Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte im Steuerstrafrecht	213
a)	Art. 51 Abs. 1 GRCh als Ausgangspunkt	213
b)	Das weite Durchführungsverständnis des EuGH in der Rechts-sache <i>Åkerberg Fransson</i>	214
c)	Kritik an der <i>Åkerberg Fransson</i> -Rechtsprechung	216
d)	Diskrepanz zwischen Trennungs- und Kumulationsthese	218
e)	Annäherung von EuGH und BVerfG	221
f)	Status Quo	222
g)	Das Steuerstrafrecht als Durchführung von Unionsrecht?	229
4.	Das Verhältnis von europäischen und nationalen Grundrechten im Steuerstrafrecht	231
a)	Koordinierung statt Trennung	231
b)	Ansätze in der frühen Literatur	232
c)	Die Melloni-Grundsätze des EuGH	233
d)	Die Ansicht des BVerfG in der Rechtssache Recht auf Verges-sen I	234
e)	Analyse der Ansichten von EuGH und BVerfG	235
f)	Grundrechtsvielfalt im Steuerstrafrecht?	238
aa)	Die Unionsgrundrechte als Obergrenze des Steuerstraf-rechts	238
bb)	Nationaler Grundrechtsschutz in steuerstrafrechtlichen Spielräumen?	239
cc)	Der Entscheidungskomplex „ <i>Taricco</i> “ und die Grund-rechtsvielfalt	242
dd)	Weitere Unklarheiten aufgrund der Entscheidung C-107/23	244
g)	Die Identitätskontrolle als Reservenvorbehalt	246
5.	Zwischenergebnis	250
§ 5	Berücksichtigung der unionsrechtlichen Anforderungen in der nationalen Rechtsanwendung	250
A.	Überblick	250
B.	Anwendungsvorrang des Unionsrechts im Steuerstrafrecht	251
I.	Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts	251
1.	Herleitung	251
2.	Der Anwendungsvorrang als Kollisionsregel	252
a)	Die unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts als Voraus-setzung einer Kollision	252

b) Direkte Kollisionen	253
c) Indirekte Kollisionen	254
II. Grenzen des Anwendungsvorrangs	255
1. Überblick	255
2. Grenzen im Unionsrecht	255
a) Das übrige Unionsrecht als Grenze des Anwendungsvorrangs ..	255
b) Der Anwendungsvorrang als uneingeschränkte Regel	256
c) Differenzierende Betrachtung	256
d) Die Ansicht des EuGH	257
e) Stellungnahme	258
f) Nationale Interessen als zusätzliche Schranke bei indirekten Kollisionen?	260
3. Grenzen im nationalen Recht	262
III. Der Anwendungsvorrang im Steuerstrafrecht	263
1. Anwendungsvorrang der unionsrechtlichen Obergrenzen	263
2. Anwendungsvorrang der unionsrechtlichen Untergrenzen	264
a) Voraussetzungen eines Anwendungsvorranges der unionsrecht- lichen Untergrenzen	264
b) Unmittelbare Anwendbarkeit der Sanktionsverpflichtung?	264
c) Unterschreitung der steuerstrafrechtlichen Mindestanforderun- gen als Kollisionsfall?	269
d) Der Anwendungsvorrang als Mittel zur Lösung der Kollisionen? ..	271
3. Der Anwendungsvorrang im Blankettstrafrecht	274
a) Unionsrechtswidrigkeit des blankettausfüllenden Steuerrechts ..	274
b) <i>Lex mitior</i> und das Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht	275
c) Täterbelastende unmittelbare Wirkung im Steuerstrafrecht? ...	282
4. Zwischenergebnis	283
C. Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung im Steuerstrafrecht ..	284
I. Begründung, Zielsetzung und Reichweite der unionsrechtskonformen Auslegung	284
II. Grenzen der Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung	288
III. Unionsrechtskonforme Rechtsfortbildung	291
IV. Die unionsrechtskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerstrafrecht	292
1. Anwendbarkeit der unionsrechtskonformen Auslegung im Steuer- strafrecht	292
2. Das Gesetzlichkeitsprinzip als besondere Auslegungsgrenze im Strafrecht	293
3. Die sog. strafbarkeitserweiternde Auslegung	293
a) Überblick	293

b) Strafbarkeitserweiternde Rechtsprechungsänderung im nationalen Recht	294
c) Strafbarkeitserweiternde unionsrechtskonforme Rechtsauslegung	299
4. Die unionsrechtskonforme Auslegung auf Tatbestandsseite	305
a) Schutz europäischen Steueraufkommens und harmonisierten Steuerrechts	305
b) Auswirkungen der unionsrechtskonformen Auslegung des maßgeblichen Steuerrechts auf das Steuerstrafrecht	306
5. Unionsrechtskonforme Auslegung auf Rechtsfolgenseite	314
V. Zwischenergebnis	316
Zusammenfassende Thesen	318
Literaturverzeichnis	323
Stichwortverzeichnis	344

Einleitung

Schon von Liszt forderte 1917 die „einheitliche Strafgesetzgebung für die Mittel-mächte, als eine Aufgabe nicht der unmittelbaren Gegenwart, wohl aber der allernächsten Zukunft. [...] Denn mit den gutgesinnten Staatsbürgern nehmen auch die gesellschaftsschädlichen Individuen aller Art an dem sich enger gestal-tenden Verkehr regen Anteil [...]. Mit Kulturgemeinschaft ist die Gemeinschaft der Kulturschädlinge notwendig gegeben; und auch sie erfordert die Einheitlich-keit der Strafgesetzgebung.“¹

Auf der anderen Seite betonte Kahl in einem ein Jahr zuvor erschienenen Bei-trag: „Das Strafrecht ist mehr als ein anderer Rechtsteil an die geschichtliche Sonderart eines Volkes, an seine Rechtssymbolik, an ethische und religiöse Vor-stellungen, an soziale Verhältnisse, an volkseigentümliche Entwicklungsbedin-gungen und Erscheinungsformen des Verbrechertums, an hundert andere nation-ale Besonderheiten gebunden [...]“.²

Auch wenn sich diese Ausführungen allein auf eine einheitliche Strafgesetzge-bung der damaligen Kriegsv Verbündeten Deutschland, Österreich und Ungarn be-zogen, so passen sie doch zumindest teilweise auch heute – mehr als 100 Jahre später – noch für das Strafrecht innerhalb der europäischen Union, deren Grün-dung zum damaligen Zeitpunkt noch in weiter Ferne lag. Denn auch innerhalb der europäischen Union zeigen sich – begünstigt durch das wirtschaftliche, poli-tische und kulturelle Zusammenwachsen der Mitgliedstaaten – neue Formen der Kriminalität, die Anlass zu einem einheitlichen Vorgehen im Bereich des Straf-rechts bieten könnten. Auf der anderen Seite werden auch heute noch – gestützt auf die nationalen Besonderheiten der jeweiligen Strafrechtssysteme der Mit-gliedstaaten – Einwände gegen eine weitreichende Einflussnahme der Union in diesem Bereich erhoben.

Inwieweit das Unionsrecht bereits heute das nationale Strafrecht beeinflusst bzw. welche Möglichkeiten das Unionsrecht dazu bietet, wurde bereits in einigen Arbeiten untersucht, teils mit Blick auf das gesamte Strafrecht, teils mit Blick auf einzelne Teilbereiche des Strafrechts.³ Das Steuerstrafrecht hat dabei aber allen-

¹ v. Liszt, ZStW 38 (1917), 1 (4).

² Kahl, Deutsche Strafrechts-Zeitung 1916, 275 (278).

³ Hervorgehoben seien an dieser Stelle die Werke von *Heise*, Europäisches Gemein-schaftsrecht und nationales Strafrecht, 2. Aufl. 1999; *Satzger*, Europäisierung des Straf-rechts, 2001; *Schröder*, Europäische Richtlinien und deutsches Strafrecht, 2002; *Jens*,

falls am Rande Beachtung gefunden, obwohl sich doch gerade hier durch die Freiheit des Waren- und Kapitalverkehrs neue Möglichkeiten für steuerunehrliche Bürger bieten. Ziel dieser Arbeit ist es daher aufzuzeigen, inwieweit das Unionsrecht Einfluss auf das (nationale) Steuerstrafrecht nimmt oder nehmen kann, um diesen Formen der Kriminalität zu begegnen.

Die Arbeit gliedert sich im Wesentlichen in drei Teile. In einem ersten Schritt (1. Teil) soll überblicksweise dargestellt werden, inwieweit die Unionsinteressen durch Steuerstraftaten überhaupt berührt sein können und weshalb daher gerade die Europäische Union zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts berufen sein könnte (§ 1). Im weiteren Verlauf sollen dann die unterschiedlichen Einflussfaktoren des Unionsrechts auf das nationale Steuerstrafrecht untersucht und bewertet werden. Hier wird zwischen der Setzung supranationaler Tatbestände im Bereich des Steuerstrafrechts (sog. Europäisches Steuerstrafrecht, dazu 2. Teil) und der Einflussnahme auf nationale Tatbestände des Steuerstrafrechts (sog. Europäisiertes Steuerstrafrecht, dazu 3. Teil) differenziert. Im Rahmen des 2. Teils wird dabei insbesondere beleuchtet, inwieweit es bereits heute ein Europäisches Steuerstrafrecht gibt (§ 2) und inwieweit die geltenden Verträge den Erlass supranationaler Tatbestände des Steuerstrafrechts gestatten (§ 3). Hierbei wird vor allem die von den Grundsätzen der begrenzten Einzelermächtigung, der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit geprägte Kompetenzordnung der Union in den Blick genommen, um zu ermitteln, inwieweit diese der Union eine Kompetenz zum Erlass supranationaler steuerstrafrechtlicher Regelungen verleiht. Der 3. Teil der Arbeit beschäftigt sich sodann mit den Grenzen, die das Unionsrecht dem nationalen Steuerstrafrecht zieht (§ 4). Hierbei wird zwischen Unter- und Obergrenzen für das nationale Steuerstrafrecht unterschieden. Im Rahmen der Untergrenzen wird auf die Existenz und die Möglichkeit des Erlasses solcher Grenzen im europäischen Primär- (§ 4 B. II.) und Sekundärrecht (§ 4 B. III.) eingegangen. Im Hinblick auf die Obergrenzen liegt das Hauptaugenmerk auf der Frage, inwieweit die Grundfreiheiten (§ 4 C. II.) und die Unionsgrundrechte (§ 4 C. III.) dem nationalen Steuerstrafrecht Grenzen setzen. Zu diesem Zweck wird deren Anwendbarkeit und Aussagegehalt im Steuerstrafrecht unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG erörtert. Abschließend wird in diesem Zusammenhang darauf eingegangen, inwieweit der nationale Rechtsanwender diese Grenzen bei der konkreten Rechtsanwendung zu berücksichtigen hat und berücksichtigen kann (§ 5). Dazu wird erörtert, inwieweit der Anwendungsvorrang des Unionsrechts (§ 5 B.) und das Gebot unionsrechtskonformer Auslegung (§ 5 C.) im Steuerstrafrecht ihre Wirkung entfalten können und welche Konsequenzen sich hieraus für den nationalen Rechtsanwender ergeben.

Der nationale Strafrechtsanwender unter dem Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 2006; *Heger*, Die Europäisierung des deutschen Umweltstrafrechts, 2009.

Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit ist das Steuerstrafrecht. Das Steuerstrafrecht bewegt sich seit jeher⁴ zwischen Steuer(vollzugs-)recht und Strafrecht.⁵ Es umfasst die Gesamtheit der Normen, „die straf- oder ordnungsrechtliche Sanktionen wegen Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze androhen und das Straf- oder Bußgeldverfahren durch Sondervorschriften an die Eigenart steuerlicher Zuwiderhandlungen anpassen“.⁶ Der Fokus dieser Arbeit liegt hier auf den Normen des deutschen materiellen Steuerstrafrechts, namentlich den §§ 369 ff. AO. Normen des Strafverfahrensrechts und des allgemeinen Strafrechts werden lediglich am Rande thematisiert. Das Zollrecht und das Zoll-Strafrecht werden ebenfalls weitestgehend ausgeklammert.

Im Hinblick auf das Europarecht liegt das Hauptaugenmerk auf den Normen des Europäischen Primär- und Sekundärrechts. Zwar mag man auch die EMRK als Europäisierungsfaktor im weiteren Sinne ansehen. Aus Platzgründen wird hierauf im Verlauf der Arbeit aber nur beiläufig eingegangen.

⁴ Zur historischen Entwicklung des Steuerstrafrechts siehe *Bülte*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, Einleitung Rn. 38 ff.; *Röckl*, Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts, S. 79 ff.

⁵ *Tipke*, in: Festschrift Kohlmann, 2003, S. 555; *Bülte*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, Einleitung Rn. 1 ff.; *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29 (36 f.).

⁶ *Bülte*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, Einleitung Rn. 1; *Jäger*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Vorbem. AO Rn. 4.