

Schriften zum Strafrecht

Band 463

Die prozessuale Komponente der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige

**Analyse von Rechtsnatur und Verfassungskompatibilität
des § 398a AO sowie ein Vorschlag de lege ferenda**

Von

Dirk Jester



Duncker & Humblot · Berlin

DIRK JESTER

Die prozessuale Komponente
der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige

Schriften zum Strafrecht

Band 463

Die prozessuale Komponente der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige

Analyse von Rechtsnatur und Verfassungskompatibilität
des § 398a AO sowie ein Vorschlag de lege ferenda

Von

Dirk Jester



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
hat diese Arbeit im Jahre 2025 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.

D61

Alle Rechte vorbehalten
© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0558-9126

ISBN 978-3-428-19631-9 (Print)

ISBN 978-3-428-59631-7 (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 2025 von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis Juni 2025 berücksichtigt.

Die Dissertation ist unter der Betreuung von Frau Professorin Dr. Anne Schneider, LL.M., entstanden. Ich möchte ihr an dieser Stelle herzlich für die großzügige wissenschaftliche Freiheit danken, die mir bei der Arbeit gewährt wurde, sowie für die zahlreichen Anregungen und Denkanstöße. Die Diskussionen zu diesem eher ungewöhnlichen strafrechtlichen Thema waren stets inspirierend und haben meinen Blickwinkel erweitert.

Mein Dank gilt auch Herrn Professor Dr. Till Zimmermann für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und den regen Austausch während der Disputation.

Ein ganz besonderer Dank geht an meine Familie, die mich immer wieder mit Rückhalt, Unterstützung und ihrer Liebe begleitet hat. Die gemeinsamen Stunden waren für mich eine wertvolle Auszeit und haben mir Kraft gegeben. Besonders hervorheben möchte ich meine Eltern, die mich auf meinem gesamten Weg begleitet und gefördert haben. Ebenso danke ich meinen beiden Tanten, meinem Onkel, Frau Schubert, Weska, Toffer und Klein My für ihre Unterstützung und ihr offenes Ohr.

Abschließend möchte ich meiner Partnerin danken, die mit ihren klugen Gesprächen und ihrer Geduld maßgeblich dazu beigetragen hat, dieses Projekt erfolgreich abzuschließen. Ihre Unterstützung war für mich eine große Motivation und Inspiration.

Ellerstadt, im Juni 2025

Dirk Jester

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
I. Einführung	21
II. Gang der Untersuchung	22
 <i>Kapitel 1</i>	
Die Selbstanzeige im System des Steuerstrafrechts	24
A. Hintergrund der Selbstanzeige	24
B. Reformen des Selbstanzeigerechts	25
I. Reform durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011)	25
II. Reform durch das AO-Änderungsgesetz (2015)	27
III. Reform durch das Jahressteuergesetz (2022)	28
C. § 398a AO im Überblick	29
I. Adressat der Nachzahlungsverpflichtung	29
II. Nachzahlungsverpflichtung nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO	30
1. Die zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern	30
2. Geltung des Vollständigkeitsgebots	31
III. Zahlung des Geldbetrags nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	32
1. Zum Begriff des Hinterziehungsbetrags	32
2. Unterscheidung zwischen Hinterziehungsbetrag und dem Terminus der hinterzogenen Steuer innerhalb des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	33
3. Tatbezug	35
4. Personenbezug	35
IV. Fristsetzung und Verfahren	37
V. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 398a Abs. 3 AO	39
VI. Erstattungsverbot, § 398a Abs. 4 AO	39
 <i>Kapitel 2</i>	
Die Rechtsnatur des Geldbetrags in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	41
A. Rechtsnatur des Geldbetrags nach der herrschenden Ansicht	41
I. Gesetzgebungsmaterialien als Kernargument der herrschenden Ansicht	42
1. Charakterisierung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz	43
2. Charakterisierung durch das AO-Änderungsgesetz 2015	44

3.	Charakterisierung durch das JStG 2022	47
4.	Zwischenergebnis	47
II.	Vergleich mit Normen der Abgabenordnung und des Zollverwaltungsgesetzes	48
III.	Freiwilligkeit der Zahlung des Geldbetrags	51
IV.	Gleichbehandlung mit § 153a StPO	55
1.	Vergleichbarer Wortlaut	56
a)	Geldbetrag als Sanktion	56
b)	Zustimmung des Beschuldigten	56
c)	Zustimmung der übrigen Verfahrensbeteiligten	57
d)	Schwere der Schuld	58
e)	Verdachtsgrad als Anknüpfungspunkt	61
f)	Absehen von der Verfolgung	63
g)	Sanktionsübel im Zusammenhang mit der Verfahrenseinstellung	63
h)	Das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung	64
i)	Ermessen hinsichtlich der Einstellung des Verfahrens	65
j)	Frist zur Erfüllung der Sanktion	66
k)	Strafklageverbrauch	66
l)	Keine Erstattung erbrachter Leistungen	70
m)	Verhältnis von vorläufiger und endgültiger Einstellung	71
n)	Keine Vorstrafe	72
2.	Systematischer Vergleich	72
a)	Bestandteil des strafverfahrensrechtlichen Ordnungssystems ..	72
b)	Das Regelungsgefüge von §§ 398 AO, 398a AO und §§ 153, 153a StPO als Ausdruck der Opportunitätsregeln	72
c)	Vereinbarkeit des Opportunitätsprinzips mit dem Regelungsgedanken der Selbstanzeige	74
d)	Keine Öffentlichkeit	75
e)	Die konsensuale Verfahrenserledigung als Systematisierungsansatz?	75
3.	Teleologischer Vergleich	77
a)	Entlastung der Rechtspflege	77
b)	Flexibilisierung des Strafverfahrens	78
c)	Entkriminalisierung	80
d)	Sinn und Zweck der Selbstanzeige	81
e)	Schaffen von Rechtsfrieden	81
f)	Die Opportunitätseinstellung als Korrektiv für die Vorverlagerung der Strafbarkeit im materiellen Recht?	82
4.	Ergebnis des Vergleichs zwischen § 153a StPO und § 398a AO ...	83
V.	Zwischenergebnis zur herrschenden Ansicht	86
B.	Weitere Erklärungsansätze zur Klärung der Rechtsnatur des zu entrichtenden Geldbetrags nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	87
I.	Einordnung als nichtstrafrechtliche Sanktion aus anderen Gründen ...	87

II. Qualifikation als Steuer	90
III. Qualifikation als steuerliche Nebenleistung	91
IV. Einordnung als Gebühr in Abgrenzung zum Begriff der Steuer	92
V. Einordnung als Vorteilsabschöpfungsabgabe	93
VI. Sonderfall der Einziehung, §§ 73 ff. StGB	93
VII. Einordnung als öffentlich-rechtlicher Vertrag	95
1. Gegenstand des Vertrags	95
2. Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags im konkreten Fall	96
VIII. Maßregel der Besserung und Sicherung	97
IX. Einordnung als echte Kriminalstrafe	98
1. Schutzfunktion	99
a) Schutzgut im konkreten Fall	100
b) Schutzbegünstigter	104
c) Konkretes Abwehrerfordernis	104
2. Übel zum Zwecke des Schuldausgleichs	104
3. Sozialethisches Unwerturteil	107
4. Zwangswirkung der Strafe	109
a) Fehlen von Zwangsmitteln	110
b) Zwang und Freiwilligkeit als materielles Phänomen	112
c) Willensbeugung im konkreten Fall	113
aa) Rückschlüsse aus der Abgrenzung von Raub und räuberischer Erpressung	113
bb) Wertung der strafprozessualen Verständigung	116
d) Keine Relevanz der Freiwilligkeit der materiellen Selbstanzeige	117
5. Der Staat als „Gläubiger“ der Strafe?	119
6. Verfolgung von Strafzwecken	119
a) Absolute Strafzwecktheorien	120
b) Gedanke der Spezialprävention	120
c) Gedanke der Generalprävention	121
d) Vereinigungslehre	121
e) Anwendung auf § 398a AO	121
7. Strafe als ultima ratio	124
8. Strafe als Ausdruck der richterlichen Befugnis	127
9. Widerspruch zur Intention der Selbstanzeige?	127
10. Abgrenzung zur strafähnlichen Sanktion	129
a) Recht der Einziehung, §§ 73 ff. StGB	131
aa) Rechtsgedanke und Rechtsnatur der Einziehung	131
bb) Bezüge zu § 398a AO	132
cc) Folgerung: Keine Verfolgung nichtstrafrechtlicher Zwecke durch den Geldbetrag des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	133
b) § 890 ZPO im Lichte von BVerfGE 20, 323	135
c) Betrachtung des § 56b StGB	136

aa)	Kurzdarstellung von § 56b StGB mit Bezügen zu § 398a AO	136
bb)	Gegenüberstellung von § 56b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 StGB und § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	137
cc)	Gegenüberstellung der sonstigen in § 56b Abs. 2 S. 1 StGB genannten Auflagen und § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	138
d)	Rückschlüsse aus BVerfGE 21, 378	139
e)	Kostenentscheidung zu Lasten des Beschuldigten nach Einstellung des Verfahrens ohne Hauptverhandlung, § 383 Abs. 2 StPO (BVerfGE 74, 358)	140
11.	Zwischenergebnis zur Charakterisierung als strafähnliche Sanktion	141
X.	Stellungnahme zur dogmatischen Einordnung des Geldbetrags in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	143
1.	Parallele zu den Maßregeln der Besserung und Sicherung und zur Einziehung	144
2.	Öffentlich-rechtliche Einordnung des Geldbetrags	144
3.	Einordnung als Sanktion	147
4.	Abgrenzung zwischen nichtstrafrechtlicher Sanktion und Strafe	148
5.	Abgrenzung Strafe und strafähnliche Sanktion	152
6.	Abschließende Betrachtung	153

Kapitel 3

	Verfassungsrechtliche Untersuchung	156
A.	Vereinbarkeit mit dem Richtervorbehalt	156
I.	Verhängen der Strafe als richterliche Kompetenz	156
II.	Kompetenz zum Verhängen der Strafe im Fall des § 398a AO	157
III.	Beteiligung des Gerichts bei Einstellung nach § 398a AO außerhalb des Ermittlungsverfahrens	158
B.	Vereinbarkeit mit dem Schuldprinzip	158
I.	Verfassungsrechtliche Bedeutung des Schuldprinzips	158
II.	Schuldprüfung bei § 398a AO	159
1.	Schuld trotz bloßen Verdachts als konzeptionelles Defizit der Norm	159
2.	Keine Ausnahmekonstellation trotz umfassender Aufklärungsleistung	160
3.	Verfassungswidrige Ausgestaltung im konkreten Fall	161
a)	Schematische Betrachtung von Schuld in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	162
b)	Schuldunangemessene Belastung durch geringfügiges Überschreiten der relevanten Hinterziehungsbeträge	163
c)	Anknüpfen an den Hinterziehungsbetrag als zielinadäquater Maßstab zur Bemessung der Schuld	163
C.	Die Verhältnismäßigkeit der Strafe	164

I.	Das Übermaßverbot in Hinblick auf den Sanktionsrahmen des Strafzuschlags	165
II.	Das Übermaßverbot in Hinblick auf die monetäre Gesamtbelastung aus Strafzuschlag und Zinsbelastung	167
	1. Exkurs: Verfassungswidrigkeit der Hinterziehungszinsen	168
	2. Kein Verstoß der Zinszahlungsverpflichtung gegen das Übermaßverbot	170
	3. Kein Verstoß gegen das Übermaßverbot wegen der monetären Gesamtbelastung	171
III.	Kein Verstoß gegen das Übermaßverbot in Fällen arbeitsteiligen Zusammenwirkens	172
D.	Bestimmtheit der Norm	173
I.	Verfassungsrechtliche Bedeutung des Bestimmtheitsgebots	173
II.	Hinterziehungsbetrag	174
III.	Staffelbeträge in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	175
IV.	Handhabung mehrerer Tatbeteiligter	176
V.	Anwendungsunbestimmtheit durch Bagatellabweichung hinsichtlich der Vollständigkeit	178
VI.	Blanketttechnik	180
E.	Vereinbarkeit mit der Eigentumsgarantie, Art. 14 GG	180
F.	Vereinbarkeit mit der Berufsfreiheit, Art. 12 GG	182
G.	Vereinbarkeit mit der allgemeinen Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	182
H.	Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	183
I.	Prüfungsmaßstab	183
II.	Vereinbarkeit des Staffeltarifs mit dem Gleichheitssatz	185
	1. Strafzumessung als legitimes Differenzierungsziel	185
	2. Typisierung als legitimes Differenzierungsmittel	187
III.	Gleichbehandlung von einfachen und besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung bei § 398a Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO	190
	1. Gleicher Strafzuschlag bei einfachen und besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung	190
	2. Kein willkürliches Anknüpfen an den Betrag von 25.000 Euro in §§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, 398a Abs. 1 AO	191
IV.	Gleichbehandlung von Täter und Teilnehmer im Rahmen des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	192
	1. Gleichbehandlung von Täterschaft und Anstiftung	193
	2. Gleichbehandlung von Anstiftung und Beihilfe	195
V.	Ungleichbehandlung im Verhältnis zu § 153a StPO	197
	1. Anknüpfungspunkt der sachlichen Ungleichbehandlung	197
	2. Eigenständiger Zweck des § 398a AO	198
	3. Mögliche tatsächliche Rechtsanwendungsungleichheit	198
VI.	(Un-)Gleichbehandlung hinsichtlich des Tätervermögens	201

VII. Ungleichbehandlung zum tradierten Sanktionensystem	203
VIII. Ungleichbehandlung durch das Erstattungsverbot nach § 398a Abs. 4 AO	205
1. Keine rein deklaratorische Regelung	205
2. Raum für eine verfassungskonforme Auslegung	206
IX. Ungleichbehandlung zu anderen Selbstanzeige-konstellationen	209
I. Gebot effektiven Rechtsschutzes	210
I. Prüfungsmaßstab	210
II. Meinungsstand	212
1. Keine Rechtsschutzmöglichkeit	212
2. Einschlägiger Rechtsbehelf	212
3. Anordnung der Zuschlagszahlung (der Höhe nach)	213
4. Anordnung der Zuschlagszahlung (dem Grunde nach)	214
5. Rechtsschutzbedürfnis hinsichtlich der Fristsetzung	215
6. Zeitliche Reichweite der Rechtsschutzmöglichkeiten	216
III. Wertung	217
1. Anordnung der Zuschlagszahlung	217
2. Zeitliche Reichweite der Rechtsschutzmöglichkeit	218
3. Überprüfbarkeit der Zahlungsfrist des § 398a Abs. 1 AO	222
IV. Ausblick auf weitere Möglichkeiten des Rechtsschutzes	223
1. Zinszahlungsverpflichtung	223
2. Ausbleiben der Verfahrenseinstellung	224
3. Rechtsschutz gegen die Wiederaufnahme nach § 398a Abs. 3 AO	225
4. Unterbliebene Erstattung des Geldbetrags	226
a) Kein Vorliegen eines bloßen Motivirrtums des Normunterworfenen	226
b) Unklare Rechtsschutzmöglichkeit	228
5. Möglichkeit der verfassungsrechtlichen Überprüfung	230
J. Ne bis in idem	231
I. Prüfungsmaßstab	231
II. Ne bis in idem im Anwendungsbereich des § 398a AO	233
1. Anwendbarkeit des ne bis in idem-Grundsatzes im Zusammenhang mit § 398a AO	233
2. Wiederaufnahme als zulässige Beschränkung des ne bis in idem-Grundsatzes bei § 398a AO	234
3. Zeitliche Reichweite des Vertrauensschutzes	235
4. Praktische Relevanz des Doppelbestrafungsverbots in Fällen des § 398a AO	238
K. Unechte Rückwirkung durch das JStG 2020?	239
I. Neuregelung der Verjährung im Steuerstrafrecht und Auswirkungen auf § 398a AO	239
II. Verfassungsrechtliche Implikation	240

III.	Verhältnismäßigkeit der unechten Rückwirkung	241
1.	Spannungsfeld	241
2.	Rechtfertigung	242
L.	Ergebnis der verfassungsrechtlichen Untersuchung	246
I.	Zusammenfassung	246
II.	Resümee zur verfassungsrechtlichen Untersuchung	253

Kapitel 4

Europarechtliche Untersuchung

255

A.	§ 398a AO als Durchführung des Rechts der Union im Sinne des Art. 51 GRC	255
I.	<i>Åkerberg-Fransson</i> -Entscheidung als Ausgangspunkt	255
II.	Präzisierung durch die <i>Siragusa</i> -Entscheidung	258
III.	Nationale Kritik am Prüfungsmaßstab des EuGH	259
IV.	PIF-RL als Anknüpfungspunkt	261
V.	Europäische Staatsanwaltschaft als weiterer Anknüpfungspunkt	264
1.	Sachliche Zuständigkeit der Europäischen Staatsanwaltschaft	264
2.	Zuständigkeit auch im Fall der Verfahrenseinstellung	266
3.	Durchführung des Rechts der Union auch im Falle der nachträglich erklärten Unzuständigkeit?	267
VI.	Zwischenergebnis	272
B.	Geltung und Reichweite des transnationalen ne bis in idem-Grundsatzes im Sinne des Art. 50 GRC bzw. Art. 54 SDÜ	273
I.	Einordnung als Strafe im Sinne des Unionsrechts	274
1.	Erstes Engel-Kriterium	274
2.	Zweites Engel-Kriterium	275
3.	Drittes Engel-Kriterium	276
4.	Zwischenergebnis	277
II.	Begriff der Tat	278
III.	Rechtskräftige Verurteilung	279
IV.	Vollstreckungselement des Art. 54 SDÜ	281
V.	Praktische Konsequenzen und Ausnahmen	282
1.	Grundsätzliches	282
2.	Ne bis in idem bei weiteren Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter (<i>Volkswagen-Italia</i>)	283
3.	Auswirkungen von <i>Volkswagen-Italia</i> auf § 398a AO	286
4.	Dolos unvollständige Selbstanzeige	293
C.	Vereinbarkeit von § 398a AO mit Art. 325 AEUV	295
I.	Zentrale Aussagen der <i>Taricco</i> -Entscheidung	296
II.	Relevanz für § 398a AO	297
D.	Zusammenfassung der europarechtlichen Untersuchung	300

Kapitel 5

Regelungsvorschlag de lege ferenda	302
A. Erklärungsansätze für das Institut der Selbstanzeige	303
I. Fiskaltheorie	303
II. Anreiztheorie	305
III. Belohnungstheorie	307
IV. Zwischenergebnis	308
B. Vorschläge zur Verfassungskonformität des § 398a AO	310
I. Streichung der Norm	310
II. Systematische Neuplatzierung der Norm	311
III. Vereinbarkeit mit dem Richtervorbehalt	312
1. Spannungsfeld	312
2. Betrachtung von § 153a StPO	313
3. Anforderungen an das Verhängen der Strafe	313
4. Reformvorschlag zur Vereinbarkeit der Norm mit dem Richtervorbehalt	314
IV. Vereinbarkeit mit dem Schuldprinzip	315
1. Keine Abhilfe durch Rückverweis auf den Strafraum des § 370 AO	316
2. Reformvorschlag zur Vereinbarkeit der Norm mit dem Schuldprinzip	316
3. Erläuterung des Reformvorschlags	317
4. Gleichzeitige Auflösung gleichheitswidriger Tendenzen	318
V. Gesamtdarstellung des Reformvorschlags	318

Kapitel 6

Zusammenfassung der Untersuchungsthesen	320
Literaturverzeichnis	331
Stichwortverzeichnis	350

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
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
BB	Betriebs-Berater
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung

bzw.	beziehungsweise
bzgl.	bezüglich
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU	Christlich-Soziale Union (in Bayern)
DAV	Deutscher Anwaltverein
DB	Der Betrieb
d. h.	das heißt
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
EUR	Euro (€)
EUSTA	Europäische Staatsanwaltschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende(r)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	fortfolgende
FinMin.	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GS	Gedächtnisschrift
h. M.	herrschende(r/n) Meinung
HRRS	Onlinezeitschrift für höchstrichterliche Rechtsprechung zum Strafrecht
Hrsg.	Herausgeber

i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
insb.	insbesondere
i. V. m.	in Verbindung
JA	Juristische Arbeitsblätter
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
Jura	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen Zeitung
Kap.	Kapitel
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	kritisch
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
LG	Landgericht
lit.	litera
LK	Leipziger Kommentar
Mio.	Million(en)
MüKo	Münchener Kommentar
m. w. N.	mit weiterem Nachweis
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NK-StGB	Nomos Kommentar zum Strafgesetzbuch
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
NZWSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLAF	Office européen de lutte antifraude
OLG	Oberlandesgericht
PartG	Parteiengesetz
PIF	Protection of the Union's Financial Interests Directive
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer

Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite; Satz
s. a.	siehe auch
SDÜ	Schengener Durchführungsübereinkommen
SK-StPO	Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte(r/s)
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StA	Staatsanwaltschaft
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StBW	Steuerberaterwoche
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
str.	strittig
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Strafverteidiger
teilw.	teilweise
TK-StGB	Tübinger Kommentar
u. a.	unter anderem; und andere
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WiJ	Journal der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
ZIS	Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium
ZPO	Zivilprozessordnung
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Haftung im Unternehmen

Einleitung

I. Einführung

Das Steuerstrafrecht ist immer wieder Gegenstand der Medienberichterstattung. Die Fälle sind nicht selten spektakulär: dank klangvoller Namen wie den *Panama Papers*¹, der hohen Steuerschäden² oder schlicht wegen der Prominenz³ der Delinquenten. Die vorgenannten Konstellationen haben sicherlich wenig gemein mit dem Verständnis der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) als Kavaliersdelikt⁴. Mit dem Schutz des Steueraufkommens⁵ kommt § 370 AO eine wichtige Rolle für das Abgabewesen zu. Wohl auch vor diesem Hintergrund erfuhr das Steuerstrafrecht verschiedene Verschärfungen, die auch an der Rechtsfigur der Selbstanzeige (§ 371 AO) nicht spurlos vorübergingen. Die Selbstanzeige wurde durch die Einführung des § 398a AO um eine prozessuale Komponente erweitert.⁶ Die echte Straffreiheit, so wie sie § 371 AO vorsieht, ist nur noch in eng umgrenzten Fällen möglich.⁷ Nach § 398a AO, der an die materielle Selbstanzeige nach § 371 AO anknüpft, ist es unter gewissen Voraussetzungen möglich, das Verfahren prozessual zur Einstellung zu bringen.⁸ Indes sind bei dieser Neuregelung verschiedene Fragen offengeblieben, die im Rahmen dieser Untersuchung aufzugreifen sind. Auf diese einzugehen, scheint nicht nur allein vor dem Hintergrund der reinen Rechtsdogma-

¹ Mühlaue/Obermaier/Wormer, <https://www.sueddeutsche.de/politik/panama-papers-in-die-grauzone-faellt-jetzt-licht-1.3449126> (geprüft am 30.06.2025).

² So wird etwa in den sog. Cum-Ex-Fällen von einem Steuerschaden von bis zu 150 Milliarden Euro gesprochen, <https://www.zdf.de/nachrichten/wirtschaft/cum-ex-steuerskandal-schaden-dreimal-hoher-100.html> (geprüft am 19.10.2022).

³ LG München II, Urt. v. 13.3.2014 – W5 KLs 68 Js 3284/13, openJur 2017, 1960 (Fall Hoeneß).

⁴ Mit dieser Bezeichnung etwa BGH, Urt. v. 1.8.2000 – 5 StR 624/99 = NJW 2000, 3010.

⁵ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt/Joecks, AO § 370, Rn. 29; Ibold, in: BeckOK AO, AO § 370, Rn. 11; Jäger, in: Klein, AO § 370, Rn. 2; Rolletschke, in: Graf/Jäger/Wittig, AO § 370, Rn. 3; Schmitz/Wulf, in: MüKoStGB, AO § 370, Rn. 2.

⁶ BGBl. I 2011, 676 (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz).

⁷ Hoyer/Stark, in: Gosch, AO § 398a, Rn. 4; Kohler, in: MüKoStGB, AO § 371, Rn. 8; Joecks/Randt, in: Joecks/Jäger/Randt, AO § 371, Rn. 12 f.

⁸ Kohler, in: MüKoStGB, AO § 398a, Rn. 1 f.; Pflaum, in: MüKoStPO, AO § 398a, Rn. 4 f.; Randt, in: Joecks/Jäger/Randt/Joecks, AO § 398a, Rn. 1.

tik interessant. Zwar wird bisher nur ein geringer Anteil⁹ der Selbstanzeigeverfahren nach § 398a AO eingestellt. Es steht aber aufgrund der allgemeinen Verschärfungstendenz¹⁰ des Gesetzgebers auf dem Gebiet des Steuer- und des Steuerstrafrechts im Raum, dass auch der Selbstanzeige – und damit auch § 398a AO – zunehmend größere Bedeutung zukommen wird, um etwaigen Strafen zu entgehen. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber, was sogleich darzustellen ist, die Hürden an eine erfolgreiche Selbstanzeige drastisch erhöht, was in praktischer Hinsicht einen höheren Beratungsbedarf bedeuten kann. Schon vor diesem Hintergrund scheint es durchaus lohnenswert, sich näher mit der prozessualen Komponente der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige auseinanderzusetzen.

II. Gang der Untersuchung

Nachdem die Eckpfeiler der Selbstanzeige¹¹ und insbesondere des § 398a AO erläutert wurden, soll sich diese Untersuchung mit der Frage der Rechtsnatur des Zuschlags nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO beschäftigen.¹² Hierbei handelt es sich sicherlich um das zentrale Problem dieser Norm, das in der Literatur äußerst kontrovers diskutiert wird.¹³ Die vorrangige Behandlung dieser Frage ist deshalb wichtig, weil hiervon maßgeblich die Frage nach der verfassungsrechtlichen Kompatibilität der Norm beeinflusst wird. Ergibt sich etwa aus der Untersuchung, dass die Norm dogmatisch als nichtstrafrechtliche Sanktion¹⁴ zu klassifizieren ist, unterscheidet sich der verfassungsrechtliche Prüfungsmodus in vielfacher Hinsicht zu dem, der beispielsweise bei einer

⁹ Im Jahr 2021 wurden 287 Fälle nach § 398a AO eingestellt, Bundesfinanzministerium, Verfolgung von Steuerstraftaten, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-verfolgung-von-steuerstraf-taten-2021.html> (geprüft am 30.06.2025).

¹⁰ Für das Steuerrecht sind etwa internationale Bestrebungen im Rahmen des BEPS (base-erosion-and-profit-shifting)-Projekts der OECD zu nennen, die im Wesentlichen zu einem besseren Informationsaustausch zwischen den teilnehmenden Staaten beitragen und so aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken sollen, Bundesfinanzministerium, BEPS-Projekt, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Beps/beps.html (geprüft am 20.10.2022). Speziell im Steuerstrafrecht ist in jüngster Zeit eine Tendenz zu strengeren Verjährungsregeln zu beobachten, vgl. BGBl. I 2020, 1512 (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz), BGBl. I 2020, 3096 (Jahressteuergesetz 2020).

¹¹ Kap. 1.

¹² Kap. 2.

¹³ Im Überblick Kohler, in: MüKoStGB, AO § 398a, Rn. 4; Randt, in: Joecks/Jäger/Randt/Joecks, AO § 398a, Rn. 7; Rolletschke, in: Graf/Jäger/Wittig, AO § 398a, Rn. 3.

¹⁴ So wohl die herrschende Auffassung Jehke, in: BeckOK AO, AO § 398a, Rn. 63; Pflaum, in: Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 22. Kapitel, Rn. 287; Quedenfeld, in: Flore/Tsambikakis, AO § 398a, Rn. 15; Rol-

Strafe anzunehmen wäre. Sinnhaft erscheint es deshalb, vor dem Hintergrund der dogmatischen Einordnung der Norm sich in einem nächsten Schritt mit dem Verfassungsrecht auseinanderzusetzen.¹⁵ Der Fokus dieser Untersuchung soll daher explizit auf den verfassungsrechtlichen Aspekten der Norm liegen. Insbesondere die Literatur, aber auch Teile der Rechtsprechung bringen verschiedentlich verfassungsrechtliche Einwände gegen die Norm vor, worauf im Rahmen der Untersuchung einzugehen ist.

Die verfassungsrechtliche Untersuchung soll sich hierbei aber nicht nur auf das nationale Verfassungsrecht beschränken, sondern auch das Europarecht berücksichtigen.¹⁶ Verschiedentlich wurde hierzu bereits die Reichweite des in Art. 50 GRC verankerten Grundsatzes *ne bis in idem* diskutiert, was auch in dieser Untersuchung aufgegriffen werden soll.¹⁷ Daneben lässt eine jüngere Entscheidung des EuGH¹⁸ in Teilen des nationalen Schrifttums¹⁹ Zweifel laut werden, ob die Selbstanzeige *per se* – und im Speziellen auch § 398a AO – mit den Anforderungen an eine effektive Bekämpfung von Betrugereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten (Art. 235 AEUV), vereinbar ist.²⁰

Die Kritik im Schrifttum an § 398a AO gibt durchaus Anlass, über einen Regelungsvorschlag *de lege ferenda* nachzudenken. Insbesondere wenn sich tatsächlich verfassungsrechtliche Defizite ergeben sollten, scheint es angezeigt, eine verfassungskonforme Ausgestaltung aufzuzeigen.²¹

Ietschke/Roth, Die Selbstanzeige, Rn. 523; *Schauf*, in: Kohlmann, AO § 398a, Rn. 4; wohl auch *Beckemper*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 398a, Rn. 12 f.

¹⁵ Kap. 3.

¹⁶ Kap. 4.

¹⁷ Kap. 4, B.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 8.9.2015 – C 105/14 (Taricco) = NZWiSt 2015, 390.

¹⁹ *Kohler*, in: MüKoStGB, AO § 371, Rn. 32; *Gaede*, wistra 2016, 89 (93).

²⁰ Kap. 4, C.

²¹ Kap. 5.