

D. Die Einstellung des Strafverfahrens nach § 398a AO

I. Allgemeines

Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde mit § 398a AO erstmals eine – dem § 153a StPO nachempfundene¹ – Einstellungsvorschrift in die AO aufgenommen. 516

Nach § 398a AO kann ein an der Tat Beteiligten in den Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Abs. 2 Nr. 3 oder Nr. 4 AO nicht eintritt, dennoch eine **Verfahrenseinstellung** erlangen, wenn er fristgerecht die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern nebst Zinsen entrichtet und einen Strafzuschlag an die Staatskasse zahlt. 517

Die erste Fassung des § 398a AO im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz sah bei Selbstanzeigen mit Hinterziehungsbeträgen von mehr als 50.000 EUR eine Verfahrenseinstellung gegen Zahlung eines Strafzuschlags iHv 5 % der Hinterziehungssumme vor. 518

Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 22.12.2014 wurde § 398a AO mit Wirkung zum 1.1.2015 weiter verschärft.

Im Einzelnen wurde

- die „Einstiegsgrenze“ des § 398a AO – um die Hälfte – auf 25.000 EUR hinterzogene Steuer abgesenkt (§§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a Abs. 1 AO),
- die Steuernachentrichtung – parallel zu § 371 Abs. 3 AO – um eine Hinterziehungszinszahlungsverpflichtung erweitert (§ 398a Abs. 1 Nr. 1 AO),
- die Höhe des Strafzuschlags gestaffelt nach Hinterziehungsbeträgen auf 10 %, 15 % bzw. 20 % angehoben (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 lit. a–c AO) und
- der Anwendungsbereich zusätzlich auf besonders schwere Steuerhinterziehungen iSd § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–5 AO (ohne betragliche Einstiegsgrenze) ausgedehnt (§§ 371 Abs. 2 Nr. 4, 398a Abs. 1 AO).

Als Komplementärnorm knüpft § 398a Abs. 1 S. 1 AO an die Sperrgründe in § 371 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO (→ Rn. 340 ff.) an. Danach sind Selbstanzeigen generell gesperrt, wenn die hinterzogene Steuer 25.000 EUR pro Tat übersteigt oder ein Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–5 AO vorliegt. 519

Der Selbstanzeigererstatte kann in diesen Fällen nur noch mittels Strafzuschlag das Absehen von der Verfolgung erreichen („**Selbstanzeige zweiter Klasse**“).²

Werden die Voraussetzungen des § 398a AO erfüllt, erwirbt der Selbstanzeigererstatte einen Anspruch auf Verfahrenseinstellung. Wie bisher begründet § 398a AO insofern ein strafprozessuales **Verfahrenshindernis**.³ 520

Anders als § 371 AO bewirkt § 398a AO damit keinen persönlichen Strafaufhebungsgrund.⁴ Eine tatbestandliche, rechtswidrige und schuldhaftige Steuerhinterziehung bleibt bei § 398a AO – wie bei § 371 AO – daher bestehen. Der Staat verzichtet unter den gesetzlichen Voraussetzungen lediglich auf Verfolgung und Ahndung der Taten. 521

¹ BT-Drs. 17/5068 (neu), 20.

² Vgl. zB http://www.stb-verband-mv.de/wp-content/uploads/2014/09/Seminarflyer_Selbstanzeige.pdf.

³ Vgl. Rolletschke/Kemper/Rolletschke, 97. EL, AO § 398a Rn. 1; Geuenich NWB 2011, 1050; Heuel/Beyer StBW 2011, 315; Obenhaus Stbg 2011, 166; Füllsack/Bürger BB 2011, 1239; Hunsmann BB 2011, 2519; ähnl. Klein/Jäger AO § 398a Rn. 35; Kühn/v. Wedelstädt/Blesinger AO § 398a Rn. 1 (Strafverfolgungshindernis); Schwarz/Pahlke/Dumke, 145. EL, AO § 398a Rn. 1 (Strafverfolgungsverbot); offen gelassen von Mack Stbg 2011, 162.

⁴ Wannemacher/Schmedding Rn. 2186.

II. Verfassungsmäßigkeit

522 Seit der Einführung des § 398a AO wird die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift gestellt. Mit der Absenkung der „Einstiegsgrenze“ auf 25.000 EUR hinterzogener Steuer, der Anhebung des Strafzuschlags auf bis zu 20 % sowie der Ausdehnung auf Hinterziehungen in besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–5 AO) hat dieses Problem weiter an Bedeutung gewonnen.

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit wird dabei insbesondere hinsichtlich des Richtervorbehalts iSd Art. 92 GG, des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes iSd Art. 3 Abs. 1 GG, des Rechts auf faires Verfahren iSd Art. 6 EMRK, des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des strafrechtlichen Schuldprinzips diskutiert.⁵

Die vorgetragenen Einwände verfangen jedoch nicht.⁶

523 Ein Verstoß gegen den **Richtervorbehalt** (Art. 92 GG), wonach die Entscheidung über die Verhängung einer strafrechtlichen Sanktion (Strafe oder Maßnahme) stets als ein Akt der Rechtsprechung dem Richter vorbehalten ist, liegt nicht vor,⁷ obwohl § 398a AO auch von Staatsanwaltschaft und Straf- und Bußgeldsachenstelle angewandt werden kann. Bei dem Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO handelt es sich – schon aufgrund der Freiwilligkeit seiner Zahlung – **nicht** um eine **Strafe**,⁸ **sondern** um einen **Zuschlag**, der vergleichbar ist mit den in den §§ 152, 162 Abs. 4 AO, § 32 Abs. 3 ZollVG geregelten Zuschlägen (Verspätungsschlag, Zuschlag auf zugeschätzte Beträge, Zollzuschlag) bzw. der Geldauflage nach § 153a StPO. Es entspricht der hM, dass weder § 152 AO noch § 162 Abs. 4 AO als Strafen aufzufassen sind.⁹ Zu § 32 Abs. 3 ZollVG ist dies sogar höchstrichterlich entschieden.¹⁰ Der BFH hat dort den Straf- bzw. Bußgeldcharakter mit der Begründung verneint, dass seine Erhebung nicht von einem Verschulden abhängt. Der Zuschlag nach § 32 Abs. 3 ZollVG stellt danach vielmehr ein aliud zu Geldstrafe und Geldbuße dar; er ist eine „Abgabe eigener Art“.¹¹ Daneben fehlt dem Zuschlag auch das bei einem Urteil typische schuldfeststellende Unwerturteil. Ein öffentlich gesprochener Schuldspruch findet bei der durch das Steuergeheimnis vor Veröffentlichung geschützten Verfahrenseinstellung mit Zuschlag gerade nicht statt. § 398a AO kommt – anders als sonstigen Strafurteilen – ausweislich seines Abs. 3 darüber hinaus kein Strafklageverbrauch zu. Insofern ist die Einstellung allein durch Straf-

⁵ Vgl. zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 *Spatscheck*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, 3, www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2011/042/index.html.

⁶ Vgl. *Flore/Tsambikakis/Quedenfeld* AO § 398a Rn. 16; bereits zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011: *Loritz*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, 4 f.; *Reimer*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, 2 f.; *Seer*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, 7; jeweils abrufbar unter www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2011/042/index.html; *Kühn/v. Wedelstädt/Blesinger* AO § 398a Rn. 2; *Rolletschke/Roth* StRR 2011, 171; *Hunsmann* BB 2011, 2519.

⁷ *Rolletschke/Kemper/Rolletschke*, 97. EL, AO § 398a Rn. 4; *Helml* Selbstanzeige 184.

⁸ S. Klarstellung der Regierungsfractionen in BT-Drs. 18/3439, 5; *Helml* Selbstanzeige 184; aA *Thonemann-Micker/Kanders* DB 2014, 2125, die einen Verstoß gegen die Grundsätze der Gewaltenteilung annehmen, da letztlich die Steuerverwaltung mit dem Strafzuschlag Aufgaben der Judikative wahrnehme.

⁹ Vgl. *Klein/Ratke* AO § 152 Rn. 1; *Klein/Rüsken* AO § 162 Rn. 54a.

¹⁰ Vgl. BFHE 135, 95 = NJW 1982, 2280.

¹¹ Vgl. *Rolletschke/Kemper/Kemper*, 94. EL, ZollVG § 32 Rz 15; *Franzen/Gast/Joecks/Jäger* ZollVG § 32 Rn. 52; *Loritz*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, S. 4 f.; *Reimer*, Stellungnahme für den Finanzausschuss, S. 2 f.; jeweils abrufbar unter www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2011/042/index.html; *Hunsmann* BB 2011, 2519.

und Bußgeldsachenstelle bzw. Staatsanwaltschaft – ohne Beteiligung des Gerichts – unproblematisch.

Unter Verweis auf die in § 398a Abs. 4 S. 2 AO neu eingeführte Möglichkeit der Anrechnung etwaiger Zuschlagszahlungen auf eine spätere Geldstrafe rückt der Gesetzgeber den Zuschlag jedoch zunehmend in die Nähe einer (Geld-)Strafe. Bis zur höchstrichterlichen Klärung der Frage lässt sich in der Strafverteidigung also auch eine gegenteilige Auffassung vertreten.

Während ein verurteilter „normaler Steuerhinterzieher“ ggf. im Wege der Zwangsvollstreckung (§§ 249 ff. AO) lediglich dazu „gezwungen“ werden kann, seine hinterzogenen Steuern zzgl. Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) zu zahlen, trifft einen Selbstanzeigeerstatte iSd § 398a AO zusätzlich die Pflicht, einen je nach Höhe des Hinterziehungsbetrags gestaffelten Zuschlag zahlen zu „müssen“ (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO).

In der unterschiedlichen Behandlung dieser Personenkreise wird man freilich keinen Verstoß gegen den allgemeinen **Gleichbehandlungsgrundsatz** (Art. 3 Abs. 1 GG) sehen können. Die Sachverhalte sind nicht miteinander vergleichbar. Anders als der verurteilte „normale Steuerhinterzieher“ wird der „Selbstanzeigeerstatte“ iSd § 398a AO nämlich nicht bestraft,¹² sondern erhält für seine Leistungen de facto Straffreiheit (Absehen von der Verfolgung). Darüber hinaus erfolgt die Zuschlagszahlung aus freien Stücken.

Auch die unterschiedlichen Prozentsätze (10 %, 15 %, 20 %) bzw. die Einstiegsgrenze von 25.000 EUR verstoßen nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. Zwar entstehen dadurch zuweilen erhebliche Belastungssprünge.

Beispiel:

Hinterziehungsbetrag 100.000 EUR: Zuschlag 10.000 EUR (10 %);
Hinterziehungsbetrag 100.001 EUR: Zuschlag 15.000 EUR (15 %).

Die Zuschläge und die Einstiegsgrenze orientieren sich jedoch an der hinterzogenen Steuer und sind damit schuldangemessen gestaffelt, da der Hinterziehungsbetrag anerkanntermaßen das wichtigste Strafzumessungskriterium darstellt.¹³ Dass ein Selbstanzeigeerstatte mit geringerer hinterzogener Steuer einen niedrigeren Zuschlagsprozentsatz zahlen muss als ein Täter, der einen höheren Steuerbetrag nicht deklariert hat, ist daher hinreichend sachlich gerechtfertigt. Dasselbe gilt für die Einstiegsgrenze von 25.000 EUR hinterzogener Steuer.

Zwar erfolgt die Staffelung des Zuschlags in § 398a AO auch als echter Stufentarif, sodass mit Überschreiten einer Stufe der volle Betrag der höheren Stufe zuzurechnen ist.¹⁴ Solche Stufentariife sind jedoch grundsätzlich auch verfassungskonform, da bereits in Analogie zur Einkommensteuerbelastung mögliche Fragen bei den Grenzbelastungen jeweils der Durchschnittsbelastung untergeordnet werden. Gleiches gilt für ökonomisch äquivalente Fragestellungen im Zusammenhang mit Freigrenzen.

Allerdings ist durch die Anhebung der Zuschlagssätze, die neu eingeführte Zinszahlungspflicht und die Absenkung der Einstiegsgrenze auf 25.000 EUR neben der ohnehin nach § 371 Abs. 3 S. 3 AO erforderlichen Steuernachentrichtung eine erhebliche Privilegierung vermögender Selbstanzeigeerstatte festzustellen. Nur diese sind in der

¹² So auch *Hunsmann* BB 2011, 2519; *Helml* Selbstanzeige 185; zweifelnd in Bezug auf die Differenzierung zwischen „zuschlagsfreien“ und „zuschlagspflichtigen“ Selbstanzeigen *Kühn/v. Wedelstädt/Blesinger* AO § 398a Rn. 2.

¹³ BT-Drs. 18/3018, 14.

¹⁴ *Krit. Rolletschke/Johe* NZWiSt 2014, 259.



524

525

526

Lage, die finanziellen Voraussetzungen für ein Absehen von der Verfolgung durch entsprechende Zahlungen herbeizuführen.

Vor dem Hintergrund, dass jedoch auch Geldbußen, Geldauflagen (§ 153a StPO) und insbesondere Geldstrafen im Strafrecht für allgemein zulässig erachtet werden, ist auch diese „Bevorzugung“ reicher Selbstanzeigeerstatte gegenüber weniger vermögenden Tätern wohl noch mit dem Gleichheitsgrundsatz zu vereinbaren.

527 Es liegt auch kein Verstoß gegen das Recht auf faires Verfahren (Art. 6 EMRK) oder den allgemeinen **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** vor.¹⁵

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat in diesem Zusammenhang nicht nur entschieden, dass es einem Staat freistehe, die Finanzbehörden zu ermächtigen, Sanktionen wie etwa Steuerzuschläge zu verhängen, auch wenn diese sehr hohe Beträge ausmachen können.¹⁶ Er hat dabei auch Strafzuschläge bis zu 40 % der hinterzogenen Summe für zulässig erachtet. Der EGMR¹⁷ hat darüber hinaus auch ausgesprochen, dass Steuerzuschläge nicht dem Kernbereich des Strafrechts angehören, sodass strafrechtliche Garantien in diesem Bereich nicht voll zur Anwendung kommen. Da dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben wurde, seine Sache schriftlich vorzutragen und zum Vorbringen der Steuerbehörden Stellung zu nehmen, sei die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht notwendig.¹⁸

528 Zuzugeben ist allerdings, dass mit der Erhöhung der Strafzuschläge auf bis zu 20 % des Hinterziehungsbetrags zusammen mit der Steuernachentrichtungs- und Zinszahlungspflicht eine erhebliche Anhebung der zur Straffreiheit erforderlichen Zahlungspflichten erfolgt ist. Fasst man das gesamte Gewicht der drohenden negativen Konsequenzen zusammen, ergeben sich vor dem Hintergrund des Übermaßverbotes doch erhebliche Belastungen.¹⁹ Bei einem Nacherklärungszeitraum von zehn Jahren kann schon die Zinsbelastung für die Steuernachforderung bis zu 60 % betragen.²⁰

Dennoch dürfte aufgrund der Freiwilligkeit der Zahlungen nach § 398a AO sowie der Tatsache, dass die Zuschlagshöhe je nach hinterzogener Steuer bemessen wird (und folglich eine Staffelung der Zuschlagshöhe vorgesehen ist), noch von einer verhältnismäßigen Regelung auszugehen sein. Soweit in Extremfällen im Vergleich zur strafrechtlichen Schuld unzumutbar hohe Zuschlagszahlungen vorkommen können, wird sich die Praxis mit der Anwendung der §§ 153 ff. StPO behelfen und so zu verfassungskonformen Ergebnissen kommen können.

Soweit – insbesondere bedingt durch lange Zinsläufe etwa in Schenkungsteuerfällen – der summierte Zahlungsbetrag mehr als die der Besteuerung zugrunde liegende Einkünfte ausmacht, könnte eine verfassungswidrige Enteignung zu diskutieren sein.²¹ Hier ließe sich ggf. im Wege der verfassungskonformen Auslegung vorbringen, dass die Zahlungsverpflichtung auf die Einkünfte begrenzt sein müsse. Unseres Erachtens ist die

¹⁵ Zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz *Seer*, Stellungnahme für den Finanzausschuss 7; www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2011/042/index.html; *Rolletschke/Roth* StRR 2011, 171; *Hunsmann* BB 2011, 2519; *Helml* Selbstanzeige 185 ff.; krit. *Rolletschke/Joep* NZWiSt 2014, 259

¹⁶ Vgl. EGMR Urt. v. 23.7.2002 – 34.619/97 – Janosevic vs. Schweden, https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JJT_20020723_AUSL000_000BSW34619_9700000_000.

¹⁷ Vgl. EGMR Urt. v. 23.11.2006 – 73.053/01 – Jussila vs. Finnland, http://www.menschenrechte.ac.at/orig/06_6/Jussila.pdf (in englischer Sprache).

¹⁸ Zum Verhältnis des steuerverfahrensrechtlichen Zuschlagsystems zu Art. 6 EMRK insg. vgl. *Seer/Krumm* StuW 2006, 346.

¹⁹ *Rolletschke/Joep* NZWiSt 2014, 259.

²⁰ *Erb/Erdel* NZWiSt 2014, 327.

²¹ *Kemper* DStR 2014, 928.

Zinszahlung jedoch gerechtfertigt, da sie als Gegenstück zu der dem Täter möglichen Verwendung der aus der Straftat erlangten Steuerersparnis fungiert. Bisher wird etwa auch die hohe steuerliche Verzinsungspflicht in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung²² trotz des derzeit niedrigen allgemeinen Zinsniveaus auch nicht als unverhältnismäßig angesehen.

Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit kann es insbesondere in Fällen des Kompensationsverbots, der Hinterziehung auf Zeit und des Steuervorteils bei Steueranrechnungsbeträgen, zu Verwerfungen kommen (→ Rn. 89),²³ da der Zuschlag hier am tatbestandlichen **Nominalbetrag** der Steuerhinterziehung und nicht nach dem strafzumessungsrelevanten Schaden bemessen wird (→ Rn. 443). In diesen Fällen könnte ein verfassungskonformer Ausweg über § 153a StPO gewählt werden. Schließlich kann der Täter durch Nichtzahlung des für unverhältnismäßig gehaltenen Zuschlags die Fortführung des Strafverfahrens und damit Anwendung des § 153a StPO herbeiführen.

Vor dem Hintergrund der erheblichen Belastungswirkungen wurde im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens vorgeschlagen, eine verfassungskonforme Abmilderung dadurch sicherzustellen, dass die Zuschlagsstufen – entgegen der bisherigen Rechtslage – als echter Staffeltarif verstanden werden.²⁴ Bei dieser Auslegung wäre immer nur der überschießende Betrag mit dem nächsthöheren Zuschlagsprozentsatz zu multiplizieren. Dem ist der Gesetzgeber ausweislich des Wortlauts und der eindeutigen Gesetzesbegründung jedoch nicht gefolgt.²⁵ § 398a AO wurde nicht als Staffeltarif ausgestaltet.

Auch ein Verstoß gegen das strafrechtliche **Schuldprinzip** durch die „starre“ Betragsgrenze (25.000 EUR) bzw. die pauschalen Zuschlagsprozentsätze liegt uE nicht vor.²⁶

So ist schon fraglich, ob das vor allem für Strafen geltende strenge Schuldprinzip überhaupt auf die freiwillige Zuschlagszahlung, die gerade nicht als Strafe im eigentlichen Rechtssinne konzipiert ist, Anwendung finden kann. Darüber hinaus orientieren sich sowohl die Einstiegsgrenze von 25.000 EUR als auch die Zuschlagssätze (10 %, 15 %, 20 %) an der hinterzogenen Steuer als dem für die Strafzumessung wichtigsten Kriterium. Diese Anknüpfung an den bestimmenden Strafzumessungsgrund sowie die Staffelung der Prozentsätze machen deutlich, dass die Regelung des § 398a AO hinreichend am Schuldprinzip ausgerichtet ist.²⁷

Neuerdings wird in der Literatur²⁸ auch ein Verstoß gegen das **Doppelbestrafungsverbot** thematisiert.

Kommt § 398a AO allerdings unproblematisch zur Anwendung, weil alle Taten vollständig berichtet, Steuern und Zinsen nachgezahlt und der Strafzuschlag entrichtet wurden, wird die Frage des Doppelbestrafungsverbots nicht virulent. Insofern tritt § 398a und dessen Zahlungspflichten an die Stelle der Kriminalstrafe, sodass von Doppelbestrafung keine Rede sein kann. Zudem handelt es sich bei dem Strafzuschlag nicht um eine Strafe nach nationalem Strafrechtsverständnis, da die Zahlung letztlich freiwillig erfolgt und nicht mit einem schuldfeststellenden öffentlichen Unwerturteil (Verurteilung mit Schuldspruch) einhergeht.

Im Fall einer missglückten oder bewusst unrichtigen Selbstanzeige nebst Zuschlagszahlung und zunächst erfolgter Verfahrenseinstellung kann sich im Hinblick auf eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens mit anschließender Verurteilung demgegen-

²² BFH BFH/NV 2014, 1901 = BeckRS 2014, 96181.

²³ Rolletschke/Kemper/Rolletschke, 96. EL, AO § 398a Rn. 17 ff., 36 ff.

²⁴ Rolletschke/Johe NZWiSt 2014, 259.

²⁵ BT-Drs. 18/3018, 14 ff.

²⁶ Helml Selbstanzeige 184 (zu § 371 AO aF).

²⁷ BT-Drs. 18/3018, 14.

²⁸ Beyer AO-StB 2013, 130; Bülte NZWiSt 2014, 321.

über aber die Frage stellen, ob die Folgeverurteilung nach zuvor gezahltem Zuschlag nicht gegen das Doppelbestrafungsverbot verstößt (zunächst Zuschlagseinstellung; anschließend Verurteilung).

Nach nationalem Verständnis fehlt es jedoch bereits an einer rechtskräftigen ersten „Verurteilung“ bzw. „Bestrafung“, da die Zuschlagszahlung aufgrund der freiwillig erfolgten Selbstanzeige nebst Zahlung keine Strafe im Rechtssinne darstellt. Auch der neue § 398a Abs. 3 AO macht klar, dass entsprechende Verfahren jederzeit wieder aufgenommen werden können, sobald die Finanzbehörde die Unvollständigkeit der Selbstanzeige erkennt. § 398a AO kommt damit kein Strafklageverbrauch zu und unterscheidet sich demzufolge von rechtskräftigen Verurteilungen. Darüber hinaus sieht § 398a Abs. 4 S. 2 AO vor, dass das Gericht etwaige Zuschlagszahlungen, die nicht zu einer Verfahrenseinstellung nach § 398a Abs. 1 AO geführt haben, auf eine spätere Geldstrafe anrechnen kann. Durch diese gesetzliche Vorschrift konsumiert die Geldstrafe etwaige Zuschlagsleistungen, sodass „Doppelbestrafungen“ bereits nach der gesetzlichen Konstruktion weitgehend vermieden werden.

- 533** Auf Europäischer Ebene legt der EuGH zum Teil ein weitergehendes Verständnis des „ne bis in idem“-Grundsatzes nach Art. 50 EU-Grundrechte-Charta zugrunde. Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur²⁹ bei Europäischen Anknüpfungspunkten – etwa dem harmonisierten Umsatzsteuerrecht – unter gewissen Umständen ein Verstoß gegen das Europäische Doppelbestrafungsverbot nicht ausgeschlossen. Durch die neue Anrechnungsvorschrift des § 398a Abs. 4 S. 2 AO dürfte der Strafzuschlag jedoch auch mit dem Europäischen ne bis in idem-Grundsatz vereinbar sein. Eine EuGH-Grundsatzentscheidung zu dieser Frage liegt allerdings noch nicht vor.

III. Anwendungsbereich

1. Persönlicher Anwendungsbereich

- 534** Ausweislich des Gesetzeswortlauts bezieht sich § 398a AO idF des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung nunmehr auf den „an der Tat Beteiligten“ und umfasst damit **Täter** und **Teilnehmer** der Steuerhinterziehung.³⁰ Der frühere Streit, ob § 398a AO aF, der allein den „Täter“ in Bezug nahm, auch auf Teilnehmer anzuwenden war,³¹ ist durch diese gesetzliche Klarstellung für alle Fälle, die unter die Neuregelung fallen, obsolet geworden.

Zur Frage, ob der Zuschlag bei **mehreren Tatbeteiligten** nur einmal oder aber von jedem einzelnen Tatbeteiligten persönlich gezahlt werden muss → Rn. 570.

- 535** Mit § 398a AO nF hat der Gesetzgeber eine gesetzliche Klarstellung bezweckt. Es sollte die schon zur alten Fassung vertretene hL³² bestätigt werden.

²⁹ So *Bülte* NZWiSt 2014, 321.

³⁰ Statt aller *Hunsmann* NZWiSt 2015, 130.

³¹ Dafür LG Aachen BeckRS 2014, 23459 = *wistra* 2014, 493; *Rolletschke/Kemper/Rolletschke*, 96. EL, AO § 398a Rn. 6; *Klein/Jäger* AO § 398a Rn. 50 ff.; *Schwarz/Dumke*, 145. EL, AO § 398a Rn. 15; *Kohlmann/Schauf*, 46. EL, AO § 398a Rn. 3; *Rolletschke/Roth* Stbg 2011, 200; *Zanzinger* DStR 2011, 1397; *Obenhaus* Stbg 2011, 166; *Rolletschke/Roth* Stbg 2014, 459; mit anderer Begründung *Müller* Selbstanzeige im SteuerStrafR 182 (Analogie); wohl auch *Stahl* Selbstanzeige Rn. 417; *Beermann/Gosch/Hoyer*, 99. EL, AO § 398a Rn. 9; grdl. *Roth* NZWiSt 2012, 23; aA FM NRW Erl. v. 5.5.2011 – S 0702 – 8 – V A 1, www.iww.de AbrufNr. 111881; *Simon/Vogelberg/Simon* 229; *Heuvel/Beyer* StBW 2011, 315; *Hunsmann* NJW 2011, 1482; *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf* *wistra* 2011, 281, *Buse* StBp 2011, 153.

³² BT-Drs. 18/3018, 11, 15.

Insofern kann der geänderte Wortlaut nicht dahingehend missverstanden werden, dass für **Altfälle** nunmehr wegen des anderslautenden Wortlauts zwingend davon auszugehen ist, dass nur Täter erfasst sein sollen. Hinsichtlich der Altfälle bleibt es bei der alten Streitfrage, wobei Rechtsprechung³³ und hL³⁴ hier zu Recht davon ausgingen, dass schon damals sowohl Täter als auch Teilnehmer von § 398a AO aF erfasst wurden (→ Rn. 556 ff.).

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Die Vorschrift des § 398a AO knüpft an die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 Nr. 3 und **536**
Nr. 4 AO (→ Rn. 340 ff.) an, die ihrerseits bei Vorliegen einer **vorsätzlichen** Steuerhinterziehung iSd § 370 AO zur Anwendung kommen. Mangels einer entsprechenden Verweisung im Gesetz ist § 398a AO bei der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO nicht anwendbar. Bei Selbstanzeigen hinsichtlich leichtfertiger Steuerverkürzung ist daher kein Strafzuschlag zu entrichten. Neben den weniger restriktiven Sperrtatbeständen und der fehlenden Zinszahlungspflicht ist die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung gem. § 378 Abs. 3 AO daher auch in dieser Hinsicht (kein Strafzuschlag) privilegiert.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 398a AO ist insbesondere bei **vollendeten** **537**
Steuerhinterziehungen eröffnet.

Nicht einfach zu beantworten ist demgegenüber die Frage, ob § 398a AO auch auf **538**
versuchte Steuerhinterziehungen anwendbar ist.

Gegen eine Anwendung auf versuchte Steuerhinterziehungen³⁵ spricht, dass die Nachentrichtungspflicht (§ 398a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) wie die Zuschlagszahlungspflicht (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO) an „*hinterzogene Steuern*“ anknüpfen. Selbst wenn man versucht hinterzogene Steuern noch unter diesen Wortlaut subsumieren könnte, würde jedenfalls die Nachentrichtungspflicht des § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ins Leere laufen. Bei lediglich versuchter Steuerhinterziehung gibt es gerade keine zugunsten des Täters hinterzogene Steuern, die es nachzuzahlen gilt. Für diese Sichtweise spricht auch der in § 398a Abs. 2 AO neu eingefügte Verweis auf § 370 Abs. 4 AO. Dort wird definiert, wann Steuern verkürzt (mit Festsetzung) bzw. Steuervorteile erlangt (mit Gewähren bzw. Belassen) „*sind*“, womit letztlich die Vollendungszeitpunkte umschrieben und folglich bereits vollendete Steuerhinterziehungen in Bezug genommen werden. Schließlich nimmt der Wortlaut der Komplementärnorm des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO die nach „§ 370 Abs. 1 verkürzte Steuer“ bzw. den „*erlangten Steuervorteil*“ in Bezug, womit vollendete Steuerhinterziehungen erfasst werden. Insbesondere in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO spricht daher alles gegen die Anwendbarkeit auf Versuchstaten.

Letztlich kommt man für die Fälle des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO de facto auch zu **539**
 gleichen Ergebnissen. Egal, ob man § 398a AO von vornherein nicht auf versuchte Taten anwendet oder aber § 398a zunächst zwar grundsätzlich anwendet, einzelne Zahlungspflichten nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 aber letztlich verneint, wird der Versuchstäter im Rahmen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO letztlich – ohne Zahlungsverpflichtungen – nicht bestraft. Mangels vollendeter Hinterziehung greift der Sperrgrund des § 371

³³ LG Aachen BeckRS 2014, 23459 = wistra 2014, 493.

³⁴ Vgl. Rolletschke/Kemper/Rolletschke, 96. EL, AO § 398a Rn. 6; Dumke/Schwarz, 145. EL, AO § 398a Rn. 15; Kohlmann/Schauf, 46. EL, AO § 398a Rn. 3; Zanzinger DStR 2011, 1397; Rolletschke/Roth Stbg 2011, 200; Obenhaus Stbg 2011, 166; Rolletschke/Roth Stbg 2014, 459; wohl auch Stahl Selbstanzeige Rn. 417; grdl. Roth NZWiSt 2012, 23.

³⁵ Klein/Jäger AO § 398a Rn. 10.

Abs. 2 Nr. 3 AO nach erster Auffassung nicht ein, womit der Täter Straffreiheit nach § 371 Abs. 1 AO erhalten würde; bei Anwendbarkeit des § 398a AO wäre die Norm zwar auf den Versuchstäter anwendbar, es entstünden aber keine Zahlungspflichten, sodass das Verfahren ebenfalls „auflagenlos“ eingestellt werden würde.

- 540 Virulent wird das Problem allerdings bei den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO iVm § 398a AO. § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO sieht einen generellen Sperrtatbestand bei besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung vor.

Nach der Rechtsprechung sind auch „versuchte Regelbeispiele“ möglich.³⁶ Anders als beim Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO werden versuchte Steuerhinterziehungen vom Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO auch nicht von vornherein ausgeschlossen. Selbstanzeigen könnten daher bei entsprechend weiter Auslegung des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO auch bei versuchten Regelbeispielen stets gesperrt sein. Würde man solchen Versuchstätern den § 398a AO verweigern, wäre ihre Selbstanzeige wegen § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO deshalb immer unwirksam. Es blieben – folgt man der hier vertretenen Auffassung, dass § 24 StGB durch die lex specialis § 371 AO verdrängt wird (→ Rn. 33) – lediglich die Möglichkeit der Einstellung gem. § 398 AO bzw. §§ 153 ff. StPO, die jedoch gerade keinen Anspruch auf Verfahrenseinstellung enthalten, sondern lediglich im Opportunitätsersessen der Behörden bzw. Gerichte stehen. Damit stünde der weniger strafwürdige Versuchstäter (kein Anspruch auf Verfahrenseinstellung) bei besonders schweren Fällen letztlich schlechter da als der Vollendungstäter (Anspruch auf Verfahrenseinstellung nach § 398a AO). Daher muss (a majore ad minus) in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO entweder § 398a AO auch für Versuchstäter nutzbar sein (Anspruch auf Verfahrenseinstellung, allerdings ohne Zahlungspflichten) oder man reduziert den Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO auf rein vollendete schwere Fälle der Steuerhinterziehung. Die letztgenannte Lösung erscheint vor dem Hintergrund des Wortlauts des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO, der auf „in § 370 Abs. 3 2 Nr. 2 bis 5 AO genannte besonders schwere Fälle“ abstellt und damit wohl nicht ohne Weiteres auf versucht schwere Fälle Bezug nimmt, uE die sachgerechteste Lösung (→ Rn. 536).

Damit findet § 398a AO in den Konstellationen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO und des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO bei versuchter Steuerhinterziehung keine Anwendung.

- 541 § 398a AO kann des Weiteren nicht nur im Ermittlungsverfahren Anwendung finden, sondern auch in einem gerichtlichen Erkenntnisverfahren.³⁷ Lediglich die in § 398a Abs. 4 S. 2 AO geregelte Anrechnung etwaiger nicht zur Verfahrenseinstellung führender Zuschlagszahlungen auf Geldstrafen ist dem Gericht und damit dem Gerichtsverfahren allein vorbehalten.

Zur Zuständigkeit → Rn. 584.

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

- 542 Das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ist am 1.1.2005 in Kraft getreten. § 398a AO nF findet daher auf Selbstanzeigen Anwendung, die nach dem 31.12.2014, 24:00 Uhr der zuständigen Finanzbehörde zugegangen sind. Insofern ist der rechtzeitige Eingang beim Finanzamt entscheidend. Zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelungen in §§ 371, 398a AO → Rn. 10f.

³⁶ Zu § 370 Abs. 3 AO vgl. BGH NStZ 2011, 167 = wistra 2010, 449; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 277a.

³⁷ Vgl. Hunsmann PStR 2011, 227; Hunsmann BB 2011, 2519; Helml Selbstanzeige 175; aA anscheinend Kohlmann/Schauf, 46. EL, AO § 398a Rn. 7.