

Der sog. Strafzuschlag nach § 398a AO im Bereich von Unternehmenssteuern

I. Einführung

In den letzten Jahren haben Selbststanzeigen die Praxis der Strafverteidigung dominiert.¹ Der Grund liegt zum einen in der Auswertung des durch Finanzministerien angekauften Datenmaterials ausländischer Banken.² Zum anderen hat sich mittlerweile der automatische Informationsaustausch als neuer OECD-Standard zur steuerlichen Erfassung des Finanzkapitals etabliert.³ Am 29.10.2014 haben 51 Staaten auf dem Berliner Jahrestreffen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ein dem OECD-Standard entsprechendes multilaterales Abkommen abgeschlossen.⁴ Zu den Unterzeichnern gehören Staaten wie Liechtenstein, Luxemburg, Guernsey, Jersey, Cayman und British Virgin Islands. Am 19.11.2014 unterzeichnete auch die Schweiz dieses Abkommen,⁵ die EU hat den OECD-Standard mit der jüngsten Änderung der Amtshilferichtlinie ebenfalls übernommen.⁶ Damit schützt das früher für „felsene“ gehaltene Liechtensteiner, Luxemburger oder Schweizer Bankgeheimnis Steuerpflichtige zukünftig nicht mehr vor dem internationalen Datenaustausch. Da auch andere „Steueroasen-Länder“ dem OECD-Standard folgen, fürchten Steuerpflichtige mit Auslandskonten die drohende Strafverfolgung und wollen dem durch Selbststanzeigen zuvorzukommen.

Gleichzeitig haben sich aber umgekehrt die Bedingungen für eine Selbstanzeige in mehreren Schritten verschärft. Den Anfang machte der 1. Strafsenat des BGH, indem er die Möglichkeit von sog. Teil-Selbstanzeigen ausschloss.⁷ Kurze Zeit später verankerte das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 diese Beschränkung in dem neu gefassten § 371 Abs. 1 AO.⁸ Gleichzeitig führte es in

¹ Der Jubilar hat sie auch dogmatisch-wissenschaftlich als Kommentator begleitet: *Wessing in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht*, Kommentar, 2013, § 371a AO.

² Mit Recht krit. gegenüber dem Ankauf illegal beschaffter Bankdaten: *Wessing*, Ankauf und Verwertung gespeicherter und geklauter Bankdaten durch Bund und Länder, *Steueranwalt* 2010/2011, 17 ff.

³ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014.

⁴ Abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>.

⁵ Am 27.5.2015 hat die Schweiz außerdem ein entsprechendes Abkommen mit der EU unterzeichnet.

⁶ Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014, ABl. Nr. L 359/1.

⁷ BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 (182 ff.).

⁸ BGBl. I 2011, 676.

§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO einen zusätzlichen Ausschlussgrund ein, der sich durch eine Schadensgrenze in Höhe von 50.000 EUR an dem Qualifikationsfall des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO („in großem Ausmaß Steuern verkürzt“) orientiert hat (siehe unten II.1.). In Fällen, in denen diese Wertgrenze überstiegen ist, kommt zwar der persönliche Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige⁹ nicht mehr in Betracht. An seine Stelle hat das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz in § 398a AO aber das „Absehen von einer Strafverfolgung“ unter der Voraussetzung angeordnet, dass der Täter nicht nur die zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer nachtrichtet, sondern zusätzlich noch einen Geldbetrag an die Staatskasse zahlt. Damit hat das Gesetz die „Selbstanzeige“ um eine besondere zusätzliche Leistungspflicht erweitert, um die Schonung vor einer Strafverfolgung zu „verdienen“.¹⁰ Der ursprüngliche Zuschlag von 5 % der hinterzogenen Steuer erschien den Rechtspolitikern im Deutschen Bundestag aber schon bald als zu preiswert. Deshalb entschied sich der Gesetzgeber im letzten Jahr, zum einen die Schwelle des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ab dem 1.1.2015 auf 25.000 EUR herabzusetzen und zum anderen den „Strafzuschlag“ des § 398a AO in Gestalt einer progressiven Staffel von 10 %-20 % der hinterzogenen Steuer deutlich zu erhöhen.¹¹ Diese erneute Verschärfung hat im Jahre 2014 zu einer weiteren Flut von Selbstanzeigen geführt, um die weniger scharfen Bedingungen des § 398a AO a. F. noch zu nutzen. Im Folgenden soll nun geprüft werden, was die Neuregelung des § 398a AO für die im und für Unternehmen handelnden Personen bedeutet. Zugleich soll der Beitrag zur Klärung einiger Einzelfragen der Norm beitragen.

II. Entstehungsgeschichte des § 398a AO

1. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011

Die Vorschrift des § 398a AO war im ursprünglichen Entwurf des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes noch nicht enthalten.¹² Die Initiative für die Verknüpfung der Selbstanzeige mit einem Zuschlag ging vom Bundesrat während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens aus. Der Bundesrat schlug vor, die Straffreiheit einer Selbstanzeige generell von der Entrichtung eines Zuschlages abhängig zu machen. Zur Begründung verwies er auf ähnliche Zuschläge im Zollwesen und im Steuerrecht im Zusammenhang mit der Verletzung von Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten.¹³ Er betonte, dass der Zuschlag

⁹ So die herrschende systematische Einordnung im Straftatensystem, s. *Schäuf* in Kohlmann, FGO, Kommentar, 233. EL 2015, AO § 371 Rn. 25 ff.; *Rüping* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/17.2.2011, BT-Drs. 17/4182 (gleichlautend mit dem Entwurf der Bundesregierung v. 17.2.2011, BT-Drs. 17/4802).

¹⁰ Zu weiteren zu vergewenwärtigen Nebenfolgen einer Selbstanzeige s. *Wessing*, Steueranwaltsmagazin 2010, 99.

¹¹ AO-Änderungsgesetz v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

¹² Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP v. 14.12.2010, BT-Drs. 17/4182 (gleichlautend mit dem Entwurf der Bundesregierung v. 17.2.2011, BT-Drs. 17/4802).

¹³ So die Stellungnahme des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren v. 11.2.2011, BR-Drs. 851/10 (B), 2.

keinen Strafcharakter besitze, sondern dazu diene, generalpräventiv die Steuerpflichtigen zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen zu bewegen.

Der Deutsche Bundestag nahm diese Initiative auf. Zur Begründung wies der Finanzausschuss darauf hin, dass Steuerhinterzieher wirtschaftlich stärker belastet werden müssten als der bloß säumige Steuerzahler.¹⁴ Offenbar zogen die Parlamentarier einen Vergleich zu dem schlicht säumigen Steuerschuldner, der gem. § 240 AO für jeden angefangenen Monat der Säumnis einen Zuschlag in Höhe von 1 % der fälligen, aber noch nicht getilgten Steuerschuld zu zahlen hat. Dem hätte es entsprochen, den Zuschlag – wie vom Bundesrat gefordert – auf alle Fälle der Selbstanzeige zu erstrecken und als zusätzliche Voraussetzung des § 371 AO auszugestalten. Dies geschah aber nicht. Vielmehr traf der Gesetzgeber mit Blick auf den Fall einer besonders schweren Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO ein *Unwerturteil* und beschränkte die Straffreiheit einer Selbstanzeige auf Steuerhinterziehungen, deren Erfolg „kein großes Ausmaß“ angenommen hat. Dazu schuf er rechtstechnisch in Gestalt des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO den Ausschlussbestand einer Verkürzungsobergrenze von 50.000 EUR je Tat, bis zu der eine Selbstanzeige überhaupt nur noch Straffreiheit bewirken kann. Dabei orientierte er sich an die jüngere Strafzumessungsrechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH.¹⁵ Gleichzeitig sah die Mehrheit des Deutschen Bundestages weiterhin ein sowohl rechtspolitisches als auch fiskalisches Bedürfnis dafür, einen Anreiz zur Abgabe von Selbstanzeigen gerade auch für Steuerverkürzungen zu setzen, die in einem größeren Umfang zu Steuer-schäden geführt haben bzw. führen.¹⁶ Für diese sollte sich aber die Selbstanzeige durch einen Zuschlag in Höhe von 5 % der hinterzogenen Steuer „verteuern“. Zugleich brachte der Gesetzgeber mit der Ausklammerung dieser Taten aus dem Bereich des persönlichen Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige eine rechtsethische Missbilligung zum Ausdruck, so dass keine Straffreiheit mehr eintritt, sondern von der Strafverfolgung nur noch (aber obligatorisch) „abgesehen“ wird.

Der innere Zusammenhang der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3; 398a AO mit den in § 370 Abs. 3 S. 2 AO genannten Regelbeispielfällen wurde im sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz allerdings nur eingeschränkt und ansonsten recht pauschal hergestellt. Zum einen erfasste § 371 Abs. 2 AO nicht die Fälle des § 370 Abs. 3 S. 2 Nrn. 2–5 AO mit der Folge, dass in den dort genannten besonders schweren Fällen durch eine Selbstanzeige (und auch ohne einen besonderen Zuschlag) bis zu einem Hinterziehungsbetrag in Höhe von 50.000 EUR/Tat weiterhin Straffreiheit eintreten konnte. Zum anderen verschwieg der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, dass der BGH keineswegs für alle Fälle eine Steuerhinterziehung zur Konkretisierung des Merkmals „in großem Ausmaß“ (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO)

¹⁴ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 16.3.2011, BT-Drs. 17/5067 (neu), 19.

¹⁵ So die ausdrücklichen Hinweise des Finanzausschusses v. 16.3.2011, BT-Drs. 17/5067 (neu), 20 f.

¹⁶ Siehe Finanzausschuss v. 16.3.2011, BT-Drs. 17/5067 (neu), 22.

auf eine feste untere Wertgrenze in Höhe von 50.000 EUR abstellt.¹⁷ Vielmehr hat dieser sie nur für solche Fälle postuliert, in denen sich der Täter durch eine aktive Täuschungshandlung nach Art eines „Steuer-Betruges“ vom Staat mehr als 50.000 EUR erschleicht.¹⁸ Denn nur in derart gelagerten Fällen lässt sich ein Bedürfnis nach Wertungskongruenz mit der für den Bereich der Qualifikation des § 263 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB vom BGH entwickelten Strafzumessungs-Rechtsprechung erkennen. Beschränkt sich das Verhalten des Täters hingegen lediglich darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen (schlicht) in Unkenntnis zu lassen und führt das bloß zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann vertritt der BGH für das Merkmal „Verkürzung in großem Ausmaß“ eine Wertgrenze in Höhe von 100.000 EUR.¹⁹ Es werden vom Anwendungsbereich der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3; 398a AO i.d.F. des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes damit eine Vielzahl von Fällen erfasst, die noch keine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ i.S. des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO darstellen.

Nun muss man dem Gesetzgeber allerdings konstatieren, dass gerade auch auf der Basis der Rechtsfolgenrechtsprechung des BGH die Abgrenzung zwischen einem „Steuerbetrug“ und einer anderen Steuerhinterziehung nicht ganz leicht zu ziehen ist. Denn der BGH sieht es auch als einen bereits der unteren Wertgrenze von 50.000 EUR unterfallenden Steuerbetrag an, wenn der Täter steuermindernde Umstände vortäuscht, indem er etwa tatsächlich nicht vorhandene Betriebsausgaben oder nicht bestehende Vorsteuerbeträge geltend macht. Nach Ansicht des BGH beschränkt sich in einem solchen Fall das Verhalten des Täters nicht darauf, den bestehenden Steueranspruch durch bloßes Verschweigen von Einkünften oder Umsätzen zu gefährden. Vielmehr unternehme er einen „Griff in die Kasse“ des Staates, weil die Tat zu einer Erstattung eines (tatsächlich nicht bestehenden) Steuerguthabens oder zum (scheinbaren) Erlöschen einer bestehenden Steuerforderung führen soll.²⁰

Es wäre weder praktikabel noch kalkulierbar, wenn die Straffreiheit der Selbstanzeige und die Festsetzung eines Zuschlages von der Prüfung des unbestimmten Merkmals „in großem Ausmaß“ des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO für jeden individuellen Einzelfall abhängen würde. Deshalb ist es vertretbar, dass der Gesetzgeber eine feste Größe gesetzlich fixiert. Wenn der Gesetzgeber für die Begrenzung der strafbefreienden Selbstanzeige auf das Strafschärfungsregelbeispiel „in großem Ausmaß“ abstellen wollte, hätte es aber näher gelegen, die Grenze bei 100.000 EUR anzusetzen.²¹ Denn damit wäre sichergestellt, dass die Aus-

¹⁷ Mit Recht kritisch bereits *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, *Steuerstrafrecht*, 2013, AO § 371 Rn. 138, mwN.

¹⁸ So die vom Finanzausschuss mehrfach zitierte Grundsatz-Entscheidung des BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 (83).

¹⁹ BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 83 (85); BGH v. 5.5.2011 – 1 StR 116/11, NJW 2011, 2450 (2451); BGH v. 12.7.2011 – 1 StR 81/11, wistra 2011, 396; BGH v. 15.12.2011 – 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015 (1016).

²⁰ So BGH v. 15.12.2011 – 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015 (1016).

²¹ Auch *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, *Steuerstrafrecht*, 2013, AO § 371 Rn. 138, spricht unter Hinweis auf *Geuenich* NWB 2011, 1050 (1055) davon, dass der Grenzbetrag „etwas zufällig“ anmutet.

schlusswirkung sich jedenfalls im Regelfall auf Fälle beschränkt, die auch tatsächlich „besonders schwere Fälle“ nach der Lesart des 1. Strafenats des BGH sind.

2. AO-Änderungsgesetz vom 22.12.2014

Die unter 1. dargestellte Konzeption der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3; 398a AO hat der Gesetzgeber mit dem AO-Änderungsgesetz vom 22.12.2014 jedoch schon wieder geändert. Zu der in den Motiven zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz betonten Unterscheidung zwischen „einfachen“ Steuerhinterziehungen, die einer strafbefreienden Selbstanzeige zugänglich sind, und „besonders schweren“ Steuerhinterziehungen, bei denen nur unter Zahlung eines Zuschlages von der Strafverfolgung abgesehen werden kann, passt lediglich der neu eingefügte Ausschlussbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO. Danach schließt nicht mehr nur der in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO genannte Fall eine Straffreiheit durch Selbstanzeige aus. Vielmehr gilt dies seit dem 1.1.2015 auch für die anderen Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 S. 2 AO (den Nrn. 2–5). Diese Erweiterung ist im Ausgangspunkt folgerichtig. Nicht folgerichtig erweist sich dagegen die Absenkung des Grenzwerts in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO von 50.000 EUR auf einen Hinterziehungsbetrag in Höhe von 25.000 EUR. Angesichts der geringen Schwellengröße sind im Bereich der Unternehmenssteuern die relevanten Steuerstrafataten einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO praktisch kaum mehr zugänglich. Stattdessen kommt regelmäßig nur noch ein durch den Zuschlag deutlich verteuertes strafprozessuales „Absehen von der Strafverfolgung“ in Betracht. Damit hat der Gesetzgeber die Anbindung des Ausschlusses von der Straffreiheit der Selbstanzeige an Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung kurzerhand verlassen. Statt einer inhaltlichen Begründung für diese Absenkung weist die Bundesregierung zum Entwurf des AO-Änderungsgesetzes nur darauf hin, dass sich mittelfristig (geringfügige) Mehreinnahmen für die Länderhaushalte ergäben.²² Die Halbierung des Grenzwerts erweist sich damit konzeptionell als widersprüchlich und letztlich *unbillig*. Es ist am Maßstab des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) besonders rechtfertigungsbedürftig, warum für eine Gruppe von Steuerhinterziehern an ihre Selbstanzeige die Straffreiheit geknüpft wird (Hinterziehungsbetrag > 25.000 EUR/Tat), für eine andere Gruppe dagegen nicht (Hinterziehungsbetrag > 25.000 EUR/Tat). Soweit nicht aus anderen Gründen Strafschärfungen i.S. des § 370 Abs. 3 AO vorzunehmen sind, behandelt § 370 AO Taten mit einem Steuerverkürzungserfolg, der zwischen 25.000 EUR und 50.000 EUR (in der Regel auch bis zu 100.000 EUR) liegt, ebenso als einfache Steuerhinterziehungen, so dass auch für die Selbstanzeige kein qualitativer Unterscheidungsgrund erkennbar wird.

Zusammen mit der Halbierung des Schwellenwerts nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO hat der Gesetzgeber den bisherigen proportionalen Zuschlagsatz durch eine progressive Staffelung in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO ersetzt:

²² Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Änderung der AO und des EGAO v. 3.11.2014, BT-Drs. 18/3018, 1 u. 14 f. mit Beispielen.

| Hinterziehungsbetrag | Zuschlag |
|-----------------------|----------|
| 25.001–100.000 EUR | 10 % |
| 100.001–1.000.000 EUR | 15 % |
| über 1.000.000 EUR | 20 % |

Zur Rechtfertigung dieser Staffeln bemüht die Regierungsbegründung das *Schuldprinzip* und führt aus, dass die Höhe des Hinterziehungsbetrages ein wesentlicher Umstand für die Strafzumessung sei. Dementsprechend müssten mit der Höhe des Hinterziehungsbetrages gesteigerte Anforderungen erfüllt werden, um einer Strafverfolgung zu entgegen.²³ Zwar lässt sich die Staffel mit der Intensität der Rechtsgutbeeinträchtigung und des Schadens begründen. Allerdings zeigt sich auch hier die Willkürlichkeit der Grenzziehung von 25.000 EUR. Die Freigrenze von 25.000 EUR führt zu einer spürbaren quantitativen Unterscheidung, die im Grenzbereich zwischen 25.000 EUR und 50.000 EUR auch nicht typischerweise durch eine entsprechend gesteigerte Schuld gespiegelt wird. Dies wird im Unternehmensbereich besonders deutlich. Wenn ein Unternehmen jeden Monat Millionenumsätze tätigt, wirken sich Falschbeurteilungen (z. B. hinsichtlich des Leistungsorts, Steuersatzes etc.) in der genannten Größenordnung aus. Dasselbe gilt im Bereich der Gewinnsteuern hinsichtlich steuerbilanzieller Vorgänge. Insoweit sagt der Schwellenwert von 25.000 EUR Hinterziehungsbetrag über das Bestehen einer kriminellen Energie auf Seiten des Steuerpflichtigen wenig aus. Diese kann etwa bei einem Arbeitnehmer, der an den Wochenenden regelmäßig der Schwarzarbeit nachgeht, trotz eines geringeren Einzel-Steuerschadens deutlich ausgeprägter sein. Es fällt daher schwer zu begründen, warum bis zu einem Schaden von 25.000 EUR gar kein Zuschlag Anwendung finden soll.

Das AO-Änderungsgesetz vom 22.12.2014 hat im Übrigen die Vorschrift des § 398a AO ausführlicher gefasst, um einige Unklarheiten zu beseitigen. So bezieht sich § 398a Abs. 1 AO nunmehr nicht mehr allein auf Täter der Steuerhinterziehung, sondern erfasst auch Teilnehmer („an der Tat Beteiligte“). § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO fordert von dem jeweiligen Beteiligten nicht nur die Entrichtung der zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, sondern auch der Hinterziehungszinsen einschließlich darauf angerechneter Zinsen i.S. des § 233a AO. § 398a Abs. 2 AO stellt klar, dass sich der für die Zuschlagsschwellen des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO maßgebliche Hinterziehungsbetrag nach § 370 Abs. 4 AO richtet, also insoweit das sog. Kompensationsverbot gilt. § 398a Abs. 3 AO bestätigt darüber hinaus, dass das Absehen von der Strafverfolgung zu keinem (auch nicht einem beschränkten) Strafklageverbrauch führt. Der Eindruck, dass der neugefasste § 398a AO Zweifelsfragen klärt, ist allerdings nur vordergründig. Gerade im Zusammenhang mit den genannten „Klarstellungen“ und der Verantwortlichkeit in einem Unternehmen wirft die Neuregelung weitere Zweifelsfragen auf, denen im Folgenden nachgegangen werden soll.

²³ Begründung der Bundesregierung v. 3.11.2014, BT-Drs. 18/3018, 14.

III. Ungeklärte Zweifelsfragen

1. Rechtsnatur und Verbot der Doppelbestrafung

§ 398a AO spricht neutral von der Zahlung eines „Geldbetrages zugunsten der Staatskasse“. Dagegen nennt § 40 StGB die monetäre Rechtsfolge einer Straftat „Geldstrafe“. Der Gesetzgeber macht damit deutlich, dass der Zuschlag keine „Strafe“ sein soll. Vor allem der Bundesrat betonte zu Beginn seiner Initiative, dass der Zuschlag keinen Strafcharakter besitze, sondern ein generalpräventiver *Verwaltungszuschlag* darstelle.²⁴ Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages sah die Besonderheit des Zuschlages in der *Freiwilligkeit der Zahlung*.²⁵ Daran anknüpfend wird der Zuschlag als eine „besondere nicht strafrechtliche Sanktion“ bezeichnet.²⁶ Allerdings ist die gebräuchliche Formulierung „Strafzuschlag“²⁷ inhaltlich mitnichten abwegig. Anders als etwa die Verwaltungszuschläge der §§ 146 Abs. 2b; 152; 162 Abs. 4 AO besitzt der Zuschlag des § 398a AO *strafprozessualen* Charakter. § 398a AO ist der Einstellungs des Strafverfahrens nach § 153a StPO nachempfunden.²⁸ Systematisch ist § 398a AO im Anschluss an die Einstellungs von Strafverfahren wegen Geringfügigkeit (§ 398 AO als Pendant zu § 153 StPO) platziert worden und statuiert ein *Strafverfolgungshindernis*.²⁹ Der Wortlaut des § 398a AO entspricht der Formulierung der Geldauflage in § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO, wo ebenfalls von der Zahlung eines „Geldbetrages zugunsten der Staatskasse“ gesprochen wird.

Michael Müller sieht die gegenüber einer hoheitlichen Sanktion bestehende Besonderheit darin, dass es der Steuerstrafäter selbst in der Hand habe, Selbststrafe zu erstatten. Der sich daran anschließende Zuschlag sei nur Teil eines „Angebots an den Steuerpflichtigen, die von ihm selbst gesetzte Gefahr einer Bestrafung abzuwenden“.³⁰ Nimmt der Steuerpflichtige dieses „Angebot“ an, hat er als *Strafersatz* den nummehr sogar nach der Intensität der Rechtsgutverletzung gestaffelten Zuschlag³¹ zu zahlen. Dies nimmt er als Surrogat in Kauf, um ein noch größeres Übel abzuwenden. Der Zuschlag besitzt damit jedenfalls den Cha-

²⁴ Stellungnahme des Bundesrats v. 11.2.2011, BR-Drs. 851/10 (B), 2.

²⁵ Bericht des Finanzausschusses v. 16.3.2011, BT-Drs. 17/5067 (neu), 20, 22.

²⁶ Rüping in Hübschmann/Hepp/Sptaler, AO/FGO, § 398a AO Rn. 13 (März 2012); M. Müller, Die Selbststrafe im Steuerstrafrecht, Diss., Berlin 2014, 152 f.; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, 103. EL, AO § 398a Rn. 4 (Mai 2012), folgt der Ansicht des Bundesrates, wonach der Zuschlag zu den Verwaltungszuschlägen (Bsp.: Verspätungszuschlag n. § 152 AO, Zuschlag bei Verletzung von Verrechnungspreis-Dokumentationspflichten n. § 162 Abs. 4 AO oder Zollzuschlag nach § 32 Abs. 3 ZollVG) gehört.

²⁷ So etwa Buse DB 2015, 89 (93); Talaska DB 2015, 944 (945).

²⁸ So ausdrücklich der Bericht des Finanzausschusses v. 16.3.2011, BT-Drs. 17/5067 (neu), 20.

²⁹ Statt vieler *Schlauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 51. EL 2015, AO § 398a Rn. 1: „zwingende Verfahrenseinstellung“.

³⁰ M. Müller, Die Selbststrafe im Steuerstrafrecht, Diss., Berlin 2014, 152.

³¹ Die Bundesregierung begründet die Staffel mit der in Höhe der Hinterziehungssumme typischerweise anwachsenden Schuld des sich selbst anzeigenden Täters, s. BT-Drucks. 18/3018, 14 (v. 3.11.2014).

rakter einer *strafähnlichen Sanktion*.³² Wird das Strafverfahren eingestellt und später nicht wieder aufgenommen, kann das Verbot einer Doppelbestrafung (*ne bis in idem*, s. Art. 103 Abs. 3 GG, Art. 50 EU-GRCharta) nicht verletzt sein, weil zusätzlich zu dem Zuschlag keine weitere Sanktion verhängt worden ist. Anders verhält sich dies aber, wenn die Selbstanzeige wegen ihrer Unvollständig- oder gar Unrichtigkeit missglückt ist. Dies kann gerade im Bereich von komplexen, steuerrelevanten Sachverhalten in einem Unternehmen leicht der Fall sein. Mag das Doppelbestrafungsverbot des nationalen deutschen Rechts mangels mehrerer durch die Gerichte für dieselbe Tat verhängter Sanktionen nicht greifen, gilt dies nicht ohne weiteres für Art. 50 EU-GRCharta.³³ § 398a Abs. 4 S. 1 AO verbietet für diesen Fall ausdrücklich die Erstattung des gezahlten Zuschlages. Immerhin ergänzt § 398a Abs. 4 S. 2 AO, dass das Strafgericht später den Zuschlag auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen kann. Es bleibt aber unverständlich, warum die Anrechnung des Zuschlages *nicht zwingend* ist. Des Weiteren ist die Regelung unvollständig, wenn es nicht zu einer Geld-, sondern zu einer Freiheitsstrafe kommt. Es stellt sich die Frage, ob der gezahlte Zuschlag auf eine monetäre Bewährungsaufgabe *anrechenbar* ist.³⁴ Wird später sogar eine Freiheitsstrafe (von mehr als zwei Jahren) ohne Bewährung ausgesprochen, bedarf es einer anderen Art von Kompensation. Es bleibt letztlich nur, den Umstand der Zahlung des Zuschlages ebenso wie den Umstand der Selbstanzeige und Wiedergutmachung des Schadens gem. § 46 Abs. 2 StGB bei der Strafzumessung mildernd zu berücksichtigen.³⁵ Aufgrund des einfachgesetzlichen Erstattungsverbots werden davon die Fälle aber nicht erfasst, in denen es später zu einer hinter dem Zuschlag zurückbleibenden Geldstrafe oder gar zu einem (eher seltenen) Freispruch kommt. Dies überzeugt nicht.

2. Zuschlagspflicht bei mehreren Tatbeteiligten

An einer Steuerhinterziehung sind im Unternehmen regelmäßig mehrere Personen beteiligt.³⁶ Jeder Beteiligte (Täter und Teilnehmer) kann eine Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO erstatten. Dabei wirkt die Selbstanzeige grundsätzlich zunächst nur für jeden Beteiligten persönlich. Allerdings handelt es sich um keinen höchstpersönlichen Akt; vielmehr ist eine Stellvertretung möglich.³⁷ Die Neufassung des § 398a AO, dessen Wortlaut sich bisher nur auf den Täter bezog, ist dieser Reichweite des § 371 AO richtigerweise angepasst worden. Damit ist klargestellt, dass auch und erst recht bei einem Teilnehmer, der (oder für den) die Selbstanzeige erstattet (wird), im Falle eines den Schwellenwert des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO übersteigenden Hinterziehungsbetrages von der Strafverfolgung abzusehen ist.

³² Zutreffend *Kühlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, 160; *Beyer* AO-StB 2013, 130 (Anmerkung zu EuGH v. 26.2.2013 [Große Kammer] – Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson).

³³ Dies ausführlich *Biille* NZWiSt 2014, 321 (323 ff.) mwN.

³⁴ Dies verneinen *Joeks* DStR 2014, 2261 (2266); *Hunsmann* NJW 2015, 113 (118).

³⁵ *Hunsmann* NJW 2015, 113 (118).

³⁶ *Wulf/Kamps* DB 2011, 1711 (1716).

³⁷ Dazu *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, § 371 AO Rn. 29 ff.; *Spatscheck* DB 2013, 1073 (1079).

Von der Erstattung der Selbstanzeige zu unterscheiden ist die Frage der Nachzahlungspflicht. Diese bezieht sich nach §§ 371 Abs. 3; 398a Abs. 1 Nr. 1 AO allein auf den Beteiligten, *zu dessen Gunsten* die Steuern hinterzogen worden sind. Dieses zusätzliche Erfordernis erklärt sich einerseits aus dem fiskalpolitischen Zweck der Selbstanzeige, andererseits strafzwecktheoretisch aus dem Bedürfnis nach Aufhebung des Erfolgsunrechts und dem Gedanken der Wiedergutmachung, der zu der mit der Selbstanzeige verbundenen Aufhebung des Handlungsunrechts hinzukommen muss.³⁸ Im unternehmerischen Bereich stellt sich dabei allerdings das Problem, dass der Täter oder Teilnehmer häufig nicht gleichzeitig der Steuer-schuldner ist. Die Rechtsprechung des BGH lässt es im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügen, wenn der Beteiligte aus der Tat wenigstens einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil gezogen hat.³⁹ Dies ist für einen Fremd-Vorstand bzw. Fremd-Geschäftsführer oder gar einen Arbeitnehmer-Prokuristen in Hinblick auf die Unternehmenssteuern in der Regel zu verneinen. Umgekehrt muss von einem wirtschaftlichen Vorteil ausgegangen werden, wenn der Tatbeteiligte am Gewinn des Unternehmens partizipiert.⁴⁰ Dabei beschränkt sich die Nachzahlungspflicht auf den Umfang des durch den Tatbeteiligten erlangten wirtschaftlichen Vorteils. Der Nachzahlungsbetrag ist nicht deckungsgleich mit dem Nominalbetrag der verkürzten Steuer im straffrechtlichen Sinne. Der Zweck der Wiedergutmachung beschränkt die Nachzahlungspflicht, so dass abweichend vom Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 AO mit der Tat zusammenhängende, gegenläufige Steuererminderungen (z. B. Vorsteuerbeträge) zu berücksichtigen sind.⁴¹ Aufgrund der Neufassung der §§ 371 Abs. 3, 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ist dieser Betrag seit dem 1.1.2015 allerdings um die darauf entfallenden Hinterziehungszinsen (einschließlich darauf anzurechnender Zinsen im Sinne des § 233a AO) zu erhöhen.

Nach wie vor nicht eindeutig geklärt ist, ob *jeder* Tatbeteiligte den Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO an die Staatskasse unabhängig davon zu zahlen hat, ob er durch die Tat zu seinen Gunsten einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat. Bereits zu § 398a AO a. F. hat dies das LG Aachen in seinem Beschluss vom 27.8.2014 bejaht.⁴² Wenn § 398a AO nicht nur Täter, sondern auch Teilnehmer und damit von vornherein auch Personen erfasse, die nicht zwingend „zu eigenen Gunsten“ Steuerbeträge hinterzogen haben, mache die in § 398a AO getroffene Unterscheidung zwischen der Nachzahlung und der (zusätzlichen) Zahlung eines Zuschlags auf die (insgesamt) hinterzogene Steuer Sinn. Denn derartige Teilneh-

³⁸ Zur strafrechtsdogmatischen Rechtfertigung der Selbstanzeige s. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., § 23 Rn. 55, 57.

³⁹ Siehe etwa BGH v. 4.7.1979 – 3 StR 130/79, BGHSt 29, 37 (40 f.); BGH v. 22.7.1987 – 3 StR 224/87, wistra 1987, 514; *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, AO § 371 Rn. 150 mwN.

⁴⁰ *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, AO § 371 Rn. 150 mwN.

⁴¹ *Wessing* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, AO § 371 Rn. 153 mwN.

⁴² LG Aachen v. 27.8.2014 – 86 Qs 11/14, ZWH 2014, 484 (485), unter Bezugnahme auf *Roth*, NZWiSt 2012, 23 (24 f.); ebenso *Rollschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, AO § 398a Rn. 44 (Mai 2012); *Wébel* in *Schwarz/Pahlke*, AO, Kommentar, Freiburg i.Br., § 398a AO Rn. 13b (November 2012); *Jäger* in *Klein*, AO, 12. Aufl., München 2014, § 398a AO Rn. 58.

mer könnten zwar – wenn die Hinterziehung nur zugunsten anderer Personen erfolgte – von vornherein nicht einen zu eigenen Gunsten hinterzogenen Betrag nachzahlen; sie könnten aber über § 398a AO dennoch ein Absehen von der Strafverfolgung erreichen, wenn sie einen Zuschlag auf den – zu Gunsten einer dritten Person – hinterzogenen Gesamtbetrag zahlen.⁴³ Die Gegenauffassung will die Zuschlagspflicht auf den Beteiligtenkreis, zu dessen Gunsten die Hinterziehung gewirkt hat,⁴⁴ oder zumindest auf eine Gesamtschuld aller Beteiligten⁴⁵ begrenzen. Diese Einschränkungen vernachlässigen allerdings, dass der Zuschlag des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO die Funktion einer Geldauflage im Sinne des § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO besitzt (siehe oben unter III.1.). Es handelt sich um eine „Quasi-Geldauflage in einem Beendigungsverfahren mit Selbstunterwerfung“.⁴⁶ Dazu passt es nicht, dass ein Teilnehmer, der einen Tatbeitrag zu einer fremdnützigen Steuerhinterziehung erbracht hat, nur durch eine bloße Selbstanzeige ohne jegliche Geldauflage der Strafverfolgung entgeht. Zudem ist der Wortlaut des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO weit gefasst. Er spricht davon, dass „der an der Tat Beteiligte“ (und nicht „die an der Tat Beteiligten“) einen Geldbetrag zu zahlen hat, und macht im Gegensatz zu § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO keine Einschränkung danach, ob die Steuer zugunsten des Tatbeteiligten verkürzt worden ist oder nicht.⁴⁷ Deshalb ist jedenfalls für die Neufassung des § 398a AO davon auszugehen, dass *jeder Beteiligte* den Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO zu entrichten hat, damit von einem Strafverfahren gegen ihn abgesehen wird.⁴⁸

3. Konkrete Höhe des Zuschlags und Bedeutung des Kompensationsverbots des § 370 Abs. 4 S. 3 AO

Die Frage des „Ob“ eines Zuschlages ist weiterhin scharf zu trennen von der Frage des „Wie“, d.h. anhand welchen Maßstabs er in welcher Höhe zu bemessen ist. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO hat den proportionalen Zuschlagsatz in Höhe von 5 % durch einen Staffeltarif in Höhe von 10–20 % ersetzt (siehe oben II.2.). Dabei handelt es sich nicht um einen Teilmengen-, sondern um einen *Vollmengenstaffeltarif*.⁴⁹ Dies bedeutet, dass der sich bei Übersteigen des jeweiligen Schwellenwerts ergebende Zuschlagsatz auf die gesamte hinterzogene Steuer anzuwenden ist. Des Wei-

teren erscheint gesichert, dass sich der nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO zu zahlende Geldbetrag auf die jeweilige Straftat im materiellen Sinne und nicht etwa auf die Summe der hinterzogenen Steuern einer Steuerart des gesamten Selbstanzeigezeitraums bezieht.⁵⁰ Allerdings vertritt der BFH hinsichtlich des Merkmals „in großem Ausmaß“ (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO) die Auffassung, dass die Taterfolge von *in Tateinheit* stehenden Steuerhinterziehungen für die Wertberechnung zu addieren sind.⁵¹ Folgt man dem auch für § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO, wären Tateinheitlich verwirklichte Erfolge (z. B. Einkommensteuer u. Solidaritätszuschlag; ggf. auch mit Gewerbesteuer) zusammenzurechnen.

Unklar ist die Bemessungsgrundlage für den Zuschlagsatz, d.h. worauf sich dieser konkret bezieht. § 398a Abs. 1 AO spricht insoweit von „der hinterzogenen Steuer“. Für die Anwendung der Schwellenwerte (und damit zugleich der Tarifstaffel) verwendet § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO die abweichende Formulierung „Hinterziehungsbetrag“ und stellt in § 398a Abs. 2 AO ergänzend klar, dass sich dessen Bemessung nach § 370 Abs. 4 AO richte. Fraglich ist nun, ob diese Formulierungs-Synonyme enthalten oder unterschiedliche Bedeutungen besitzen. Die Gesetzesbegründung ist dazu unergiebig.⁵² Sie macht lediglich deutlich, dass der Verweis in § 398a Abs. 2 AO auf § 370 Abs. 4 AO vor allem die Anwendung des sog. Kompensationsverbots des § 370 Abs. 4 S. 3 AO zur Bemessung des Hinterziehungsbetrages bezweckt. Setzt man „hinterzogene Steuer“ und „Hinterziehungsbetrag“ gleich, so ergeben sich aufgrund der Anwendung des Kompensationsverbots Belastungen, die gerade im Unternehmensbereich die Grenze der Verhältnismäßigkeit überschreiten. Der BGH vertritt bisher, dass das Kompensationsverbot – anders als im Verhältnis zwischen Betriebseinnahmen und -ausgaben⁵³ – im Verhältnis zwischen Umsatz- und Vorsteuer gelten soll.⁵⁴ Wendet man diese widersprüchliche Rechtsprechung⁵⁵ auch auf die „hinterzogene Steuer“ im Sinne des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO an, so können sich hohe Zuschlagsbeträge ergeben, obwohl überhaupt kein oder im Falle der Steuerhinterziehung auf Zeit nur ein äußerst geringer Steuerschaden eingetreten ist.

*Beispiel:*⁵⁶ Die A-GmbH meldet weder in der Umsatzsteuervoranmeldung noch in der Umsatzsteuerjahreserklärung einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG an (USt = 500.000 EUR). Gleichzeitig liegen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG vor. Die Steuererklärungen hat der

⁵⁰ Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 3.11.2014, BT-Drucks. 18/3018, 14; FinMin NRW v. 26.1.2015 – S 0702-8F-V A 1, FR 2015, 244 (246); *Hunsmann*, NJW 2015, 113 (118).

⁵¹ BGH v. 15.12.2011 – 1 SsR 579/11, NJW 2012, 1015 (1016).

⁵² Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 3.11.2014, BT-Drucks. 18/3018, 14 f. Die dort zur Illustration gebildeten, eher einfachen Beispiele klären die Zweifelsfrage nicht.

⁵³ Betriebsausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit verschwiegenen Betriebsbeziehungen stehen, unterfallen dem Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO nicht (s. BGH v. 20.7.1988 – 3 StR 583/87, wistra 1988, 356; BGH v. 4.5.1990 – 3 SsR 72/90, wistra 1991, 27 [28]).

⁵⁴ BGH v. 23.7.1985 – 5 StR 465/85, wistra 1985, 225; BGH v. 12.1.2005 – 5 SsR 301/04, wistra 2005, 144 (145).

⁵⁵ Zur Kritik s. etwa *Flore* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, § 370 AO Rn. 374; „steuersystematischer Irrweg“.

⁵⁶ Siehe *Habhammer/Pflaum*, DStR 2014, 2267 (2270), Beispiel 3; hier leicht abgewandelt.

⁴³ LG Aachen ZWH 2014, 484 (485) unter Bezugnahme auf *Roth*, NZWiSt 2012, 23 (25).

⁴⁴ Zur Altregelung: *Buse*, StBp. 2011, 153 (158); *Zanzinger*, DStR 2011, 1397 (1402); *Wülf/Kamps*, DB 2011, 1711 (1716); *Quedenfeld* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2013, AO § 398a Rn. 36; *Schäuf* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 46. EL, AO § 398a Rn. 5 (Juli 2012).

⁴⁵ Zur Altregelung: *Stahl*, KOSDI 2011, 17442 (17450); *Schäuf/Schwartz*, ZWH 2011, 85; *Kälz/Maurer*, PStR 2013, 150 (152); *Schäuf* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 51. EL 2015, AO § 398a Rn. 5.

⁴⁶ Siehe *Rolletschke* in *Rolletschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, 103. EL, AO § 398a Rn. 41; *Schäuf* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 51. EL 2015, AO § 398a Rn. 9 unter Bezugnahme auf die Ausführungen von *Meyer-Göbner/Schmitt*, StPO, Kommentar, 58. Aufl. 2015, § 153a StPO Rn. 12.

⁴⁷ Siehe bereits zur Altregelung *M. Müller*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss., Berlin 2014, 162.

⁴⁸ So auch *Habhammer/Pflaum*, DStR 2014, 2267 (2270); *Hunsmann*, NJW 2015, 113 (117).

⁴⁹ Zu dieser Unterscheidung s. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rn. 140, am Beispiel des Tarifs zur Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Prokurist P gefertigt, die Geschäftsführer B und C haben sie unterzeichnet. Der Sachverhalt war allen Beteiligten bekannt.

Korrigieren die Beteiligten später die unrichtigen Umsatzsteuererklärungen, tritt gleichwohl keine Straffreiheit nach § 371 AO ein, weil der Ausschlussstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO hinsichtlich des Schwellenwerts von 25.000 EUR begrifflich auf die „nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer“ abstellt. Diese wiederum definiert sich nach § 370 Abs. 4 AO, so dass unter Anwendung der genannten BGH-Rechtsprechung das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO für die Berechnung des Schwellenwerts Anwendung findet. Erstreckt man dies nun kurzerhand auch auf die „hinterzogene Steuer“ im Sinne des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO, ist von einer Strafverfolgung von A, B und P nur abzusehen, wenn jeder (siehe vorstehend unter 2.) einen Geldbetrag in Höhe von 15 % von 500.000 EUR = 65.000 EUR an die Staatskasse zahlt; dies obwohl gar kein Steuerschaden eingetreten ist!

Jedoch greift die Gleichsetzung von „Hinterziehungsbetrag“ und „hinterzogene Steuer“ zu kurz. Sie unterschlägt, dass das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO nach der Rechtsprechung des BGH im Bereich der Strafzumessung gar nicht gilt.⁵⁷ Dies bedeutet, dass der mögliche Vorsteuerabzug bei der Strafzumessung sehr wohl schadensmindernd zu berücksichtigen ist, was auf die Einschätzung des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO, ob ein „besonders schwerer Fall“ der Steuerhinterziehung vorliegt, durchschlagen muss. Soll die zusätzliche Geldzahlung einer Geldauflage im Sinne des § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO ähnlich sein und eine Art von Strafersatz herstellen, der sich auf pauschalierte Weise an der Schuld des Täters orientiert (siehe oben III.1.), kann die Frage nach dem Eintritt eines tatsächlichen Steuerschadens nicht irrelevant bleiben. Dies lässt sich nur erreichen, wenn man zwar für die Anwendung der Schwellenwerte des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO gemäß § 398a Abs. 2 AO das Kompensationsverbot anwendet (= Bemessung des „Hinterziehungsbetrages“), dann aber den Begriff der „hinterzogenen Steuer“ auf den *tatsächlichen eingetretenen Steuerschaden* bezieht.⁵⁸

Die uneinheitliche BGH-Rechtsprechung überzeugt ebenso wenig wie das Kompensationsverbot selbst, dessen Funktion eine *Prozessstoffbegrenzung* sein soll.⁵⁹ Eine Ausklammerung von schadensmindernden bzw. gar schadensneutralisierenden Faktoren wie z. B. des Vorsteuerabzuges verletzt das Verhältnismäßigkeitsprinzip und führt zur *Überkriminalisierung* der Tat.⁶⁰ Deshalb darf das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO nur mit aller Vorsicht angewendet werden.⁶¹ Fehlt es – wie in dem vorgenannten Beispielfall – schlicht an einem Steuerschaden, darf der (nicht geschädigte) Staat keinen Zuschlag verlangen.

⁵⁷ BGH v. 11.7.2002 – 5 StR 516/01, BGHSt 47, 343 (350 f.); grundsätzlich auch BGH v. 30.4.2009 – 1 StR 342/08, BGHSt 53, 311 (315).

⁵⁸ So *Gauenich*, NWB 2015, 29 (36); *Talaska* DB 2015, 944 (948); so bereits zu § 398a AO a. F.: *Rolltschke* in *Rolltschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, 103. EL, AO § 398a Rn. 448.

⁵⁹ Ausführlich *Schindhelm*, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, Diss., Frankfurt a.M. u.a. 2004, 36 ff., mwN zur Rechtschichte.

⁶⁰ *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 23 Rn. 39.

⁶¹ Für eine einschränkende Auslegung *Gaede*, Der Steuerbetrug, Habil, unter D.III.3. c) u. d), noch nicht veröffentlicht; für eine gänzliche Abschaffung *Röckl*, Das Steuerstrafrecht im

§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO läuft in diesem Fall leer, da die Bemessungsgrundlage 0 EUR beträgt. Diese einschränkende Auslegung des § 398a Abs. 2 AO entspricht auch dem Wortlaut der Norm. Nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO hat ein Beteiligter die „zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer“ (nicht den „Hinterziehungsbetrag“ im Sinne des § 398a Abs. 2 AO) nachzutrichen. Damit geht es konform, wenn die Beteiligten einen Zuschlag jeweils nur für die „hinterzogene Steuer“ zu zahlen haben.

IV. Fazit

Die Selbstanzeige hat sich durch das AO-Änderungsgesetz vom 22.12.2014 (siehe oben II.2.) weiter verkompliziert. Die Neuregelung hinterlässt mehr Fragen als sie Antworten gibt. Es bedarf der dringenden Klärung, worauf sich der Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO bezieht. Das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO ist zumindest einschränkend auszulegen. Nachdem die Reichweite des § 371 AO zugunsten des neugefassten § 398a AO deutlich eingeschränkt worden ist, wird ein stärkeres Augenmerk auf den Vorsatz und der Abgrenzung zu § 153 AO zu legen sein. Insoweit hat das Bundesfinanzministerium immerhin ein Schreiben angekündigt, das die Verwaltungspraxis der Finanzbehörden zu § 153 AO vereinheitlichen soll.⁶² Dies lässt auf Augenmaß hoffen. Trotz der geschliffenen Reichweite des § 371 AO ist den Unternehmen und ihren Organen nach wie vor zu empfehlen, steuerrelevante Fehler – sobald sie entdeckt worden sind – zu berichtigen. Kann der Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung nicht nachgewiesen werden, darf es zur Festsetzung eines Zuschlages nach § 398a AO erst gar nicht kommen. Setzt die Straf- und Bußgeldstelle (bzw. das Strafassen-Finanzamt) gleichwohl einen fristgebundenen Zuschlag als Bedingung für eine Verfahrenseinstellung fest, muss dem Betroffenen nach Art. 19 Abs. 4 GG effektiver Rechtsschutz gewährt werden. Da es sich um eine strafprozessuale Maßnahme handelt, ist nicht der Finanzrechtsweg einschlägig, sondern in entsprechender Anwendung des § 98 Abs. 2 S. 2 StPO der Weg in die ordentliche Gerichtsbarkeit zu dem nach § 162 StPO zuständigen Amtsgericht.⁶³ Die Fähigkeiten des Jubilars in der qualifizierten Selbstanzeige-Beratung bleiben daher (mehr, denn je) gefordert!

Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts, Diss., Berlin 2002, 168 ff.; *Schindhelm*, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, Diss., Frankfurt a.M. u.a. 2004, 272 ff.

⁶² So der Abteilungsleiter *Sell* auf dem DWS-Symposium am 1.12.2014, siehe Tagungsbericht, DWS-Schriftenreihe Nr. 30, Berlin 2015, 69; mittlerweile hat das BMF einen „Diskussionsentwurf“ für eine Regelung zu § 153 AO (Anwendungserlass zur AO) veröffentlicht.

⁶³ *Hunsmann* NZWiSt 2012, 102 (103 f.); *Schauf* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 51. EL, AO § 398a Rn. 17.