

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 Abwehrenderfordernis	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