

Schriften zum Strafrecht

Band 273

Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

**vor und nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011)
mit besonderem Augenmerk auf den neu geschaffenen
Sperrgrund gemäß §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO**

Von

Michael Müller



Duncker & Humblot · Berlin

MICHAEL MÜLLER

Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

Schriften zum Strafrecht

Band 273

Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

vor und nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011)
mit besonderem Augenmerk auf den neu geschaffenen
Sperrgrund gemäß §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO

Von

Michael Müller



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
hat diese Arbeit im Jahre 2014 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.

Alle Rechte vorbehalten
© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: L101 Mediengestaltung, Berlin
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany
ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-14479-2 (Print)
ISBN 978-3-428-54479-0 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84479-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die weitreichenden Änderungen und Verschärfungen des Rechtsinstituts der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 bieten aufgrund zahlreicher Ungenauigkeiten Anlass zu kritischer Auseinandersetzung. Die daraus resultierenden Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung in der Praxis gaben letztlich den Anstoß für die Entscheidung, die vorliegende Arbeit zu verfassen. Wenngleich bei Weitem noch nicht sämtliche Fragen, die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz hervorgerufen worden sind, in Wissenschaft und Praxis geklärt sind, ist bereits die nächste Gesetzesänderung in greifbarer Nähe, die zu weiteren Verschärfungen, möglicherweise auch zu weiteren Unschärfen, führen wird. Jedoch behalten die in dieser Arbeit gefundenen Ergebnisse und Aussagen auch nach den gegenwärtig geplanten Änderungen weitgehend Gültigkeit.

Die Fertigstellung der Arbeit innerhalb eines guten Jahres wäre nicht möglich gewesen, wenn mein Doktorvater Herr Prof. Dr. Hans Kudlich mich nicht derart engagiert begleitet hätte: Er hat sich immer Zeit für mich und meine Fragen genommen und den Fortschritt meiner Arbeit mit durchwegs konstruktiver, mich fordernder und fördernder Kritik unterstützt. Schon aus diesem Grund gebührt ihm mein besonderer Dank! Unbedingt erwähnen möchte ich aber auch die große Herzlichkeit und richtiggehende Fürsorglichkeit, mit der mein Doktorvater mir stets begegnet ist. Nicht zuletzt bin ich ihm und dem Zweitgutachter Herrn Prof. Dr. Michael Fischer sehr dankbar für die zügige Erstellung von Erst- und Zweitgutachten.

Mein besonderer Dank gilt außerdem meiner Frau, die mich in meiner Entscheidung, die vorliegende Arbeit zu verfassen, ganz erheblich bestärkt hat. Ihr und meiner ganzen Familie danke ich von Herzen für die verschiedensten Hilfestellungen, insbesondere für stundenlanges Korrekturlesen.

Die Arbeit ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich meine persönliche Meinung wieder.

Nürnberg, im Oktober 2014

Michael Müller

Inhaltsübersicht

A. Einführung	17
B. Grundlagen	20
I. Ausmaß von Steuerverkürzungen in der Bundesrepublik Deutschland	20
II. Maßnahmen zur Generierung von Steuereinnahmen neben der Selbst- anzeige und Wechselwirkung	21
1. Ankauf von Steuerdaten-CDs	21
2. Steuerabkommen Deutschland – Schweiz	41
3. Abschaffung des Bankheimnisses und weitere Maßnahmen	43
C. Die Selbstanzeige vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011)	47
I. Die Entwicklung der Selbstanzeige vor Inkrafttreten der AO 1977	47
1. Die Selbstanzeige vor Einführung der Reichsabgabenordnung 1919	47
2. § 374 RAO 1919	49
3. § 410 RAO 1931	54
4. Gesetz zur Änderung der RAO vom 04.07.1939	55
5. Änderung des § 410 RAO 1939 durch das 2. Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.04.1949	55
6. Neufassung des § 410 RAO durch die Novelle vom 07.12.1951 ...	56
7. Weitere Änderungen	58
II. Situation durch § 371 AO 1977	58
1. Grundlegendes	58
2. Verfassungsmäßigkeit	72
3. Positive Anforderungen des § 371 AO 1977	81
4. § 371 Abs. 2 AO 1977: Die Sperrgründe	98
5. Sonderfälle	117
D. Die Vorschriften zur Selbstanzeige nach dem Schwarzgeldbekämpfungs- gesetz (2011)	122
I. Wortlaut	122
1. § 371 AO n.F.	122
2. § 398a AO	123
II. Darstellung der Änderungen	123
1. § 371 Abs. 1 AO: Die neue Berichtigungseinheit	124
2. § 371 Abs. 2 AO: Die Sperrgründe	137
3. § 371 Abs. 3 AO: Nachentrichtung der verkürzten Steuern	188
III. Warum überhaupt eine Gesetzesänderung?	189
IV. Behandlung einer missglückten Selbstanzeige im Ermittlungs- und Strafverfahren – Der Fall Uli H.	193

1. Der Fall Hoeneß: Sachverhalt	194
2. Subsumtion	197
3. Die missglückte Selbstanzeige im Allgemeinen und im Besonderen	199
V. Übergangsregelung für Altfälle: Art. 97 § 24 EGAO	205
E. Schlussbetrachtung	207
Literaturverzeichnis	212
Quellenverzeichnis	222
Stichwortverzeichnis	227

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	17
B. Grundlagen	20
I. Ausmaß von Steuerverkürzungen in der Bundesrepublik Deutschland	20
II. Maßnahmen zur Generierung von Steuereinnahmen neben der Selbst- anzeige und Wechselwirkung	21
1. Ankauf von Steuerdaten-CDs	21
a) Allgemeines	21
b) Kritik am Ankauf von Steuerdaten-CDs	22
c) Beschluss des BVerfG vom 09.11.2010	24
d) Beschluss des LG Düsseldorf vom 17.09.2010	26
e) Stellungnahme und Zwischenergebnis	28
2. Steuerabkommen Deutschland – Schweiz	41
a) Inhalt des Abkommens	41
aa) Vergangenheitsbesteuerung	41
bb) Abgeltungswirkung für die Zukunft	42
b) Scheitern im Bundesrat	42
3. Abschaffung des Bankgeheimnisses und weitere Maßnahmen	43
C. Die Selbstanzeige vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2011)	47
I. Die Entwicklung der Selbstanzeige vor Inkrafttreten der AO 1977	47
1. Die Selbstanzeige vor Einführung der Reichsabgabenordnung 1919	47
a) Wurzeln des Rechts zur Selbstanzeige	47
b) Einzelsteuergesetze der Länder	48
c) Sonderregel: § 25 Satz 1 SteuerfluchtG vom 26.07.1918	48
2. § 374 RAO 1919	49
a) Inhalt der Regelung	49
aa) Gesetzeswortlaut	49
bb) Voraussetzungen und Rechtsfolge einer wirksamen Selbstanzeige nach § 374 RAO 1919	49
b) Ergänzung durch das Gesetz über Steuernachsicht vom 03.01.1920	50
c) Gesetzeszweck und widerstreitende Interessen	54
3. § 410 RAO 1931	54
4. Gesetz zur Änderung der RAO vom 04.07.1939	55
5. Änderung des § 410 RAO 1939 durch das 2. Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.04.1949	55

a) Inhalt	55
b) Kritik	56
6. Neufassung des § 410 RAO durch die Novelle vom 07.12.1951 ...	56
7. Weitere Änderungen	58
II. Situation durch § 371 AO 1977	58
1. Grundlegendes	58
a) Wortlaut	58
b) Rechtsnatur und Wirkung	61
aa) Rechtsnatur: Persönlicher Strafaufhebungsgrund	61
bb) Verhältnis zum Rücktritt	61
c) Sinn und Zweck der Vorschrift	63
aa) Fiskalischer Zweck	63
(1) Allgemeines	63
(2) Ermittlungsnotstand des Staates	65
bb) Honorierung und Erleichterung der Rückkehr in die Steuer- ehrllichkeit	65
cc) Strafrechtliche Aspekte	68
d) Konsequenzen für die Auslegung	70
e) Zwischenergebnis	71
2. Verfassungsmäßigkeit	72
a) Allgemeines und Meinungsstand	72
b) Allgemeines zu Art. 3 Abs. 1 GG	74
c) Subsumtion und Stellungnahme	75
3. Positive Anforderungen des § 371 AO 1977	81
a) § 371 Abs. 1 AO 1977: Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben	82
aa) Allgemeines	82
bb) Unvollständige Angaben im weiteren Sinn	84
(1) Selbstanzeige dem Grunde nach – Gestufte Selbst- anzeige	84
(2) Teilselbstanzeige und die Auslegung des Wortes „insoweit“ – Frühere und neuere Rechtsprechung des BGH	89
(a) Begriff der Teilselbstanzeige	89
(b) Meinungsstand bis zum 20.05.2010	89
(c) Entscheidung des BGH vom 20.05.2010	92
(d) Kritik und Bewertung	93
b) § 371 Abs. 3 AO 1977: Nachentrichtung verkürzter Steuern ...	97
4. § 371 Abs. 2 AO 1977: Die Sperrgründe	98
a) Allgemeines	98
b) § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO 1977: Erscheinen eines Amtsträgers	98
c) § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO 1977: Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens	100

d) § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977: Tatentdeckung	102
aa) Entdeckung der Tat – Entdeckung des Täters	103
bb) Person des Entdeckers	108
cc) Subjektives Element	109
(1) Allgemeines	109
(2) Begriff des Täters – Analogie <i>in bonam partem</i> trotz Ausnahmecharakters?	110
5. Sonderfälle	117
a) Tatentdeckung bei Steuerdaten-CD	117
b) Selbstanzeige des Teilnehmers	120
c) § 371 Abs. 4 AO 1977	121
D. Die Vorschriften zur Selbstanzeige nach dem Schwarzgeld- bekämpfungsgesetz (2011)	122
I. Wortlaut	122
1. § 371 AO n.F.	122
2. § 398a AO	123
II. Darstellung der Änderungen	123
1. § 371 Abs. 1 AO: Die neue Berichtigungseinheit	124
a) Umfang der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung	124
aa) Allgemeines	124
bb) Sachliche Vollständigkeit: „Alles-oder-nichts-Prinzip“ oder Geringfügigkeitsgrenze?	125
(1) Meinungsstand	127
(2) Stellungnahme und Lösungsvorschlag	129
b) Undolose Teilselbstanzeige	134
2. § 371 Abs. 2 AO: Die Sperrgründe	137
a) § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO: Bekanntgabe einer Prüfungs- anordnung	137
b) § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO: Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens	141
c) § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO: Erscheinen eines Amtsträgers	142
d) § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO: Tatentdeckung	142
e) §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO: Steuerhinterziehungen über 50.000 €	146
aa) Grundlegendes	147
(1) Zusammenspiel mit § 398a AO	147
(2) Verhältnis des § 398a AO zu § 153a StPO	148
(3) Rechtsnatur des § 398a AO	151
(4) Bestimmung der Tat	153
bb) Verfassungsmäßigkeit der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO	154
cc) Umfang der Sperrwirkung	158
dd) Streit um die Zahlen	160

(1) Höhe der Zahlung i. S. d. § 398a Nr. 2 AO bei Personen- mehrheiten – Gesamtschuldnerschaft?	161
(2) Bemessung der verkürzten Steuern – Nominalbetrag oder strafzumessungsrelevanter Steuerschaden?	162
(a) Steuerverkürzung auf Zeit und Kompensationsverbot – Begriffsbestimmungen	163
(b) Meinungsstand	165
(c) Stellungnahme	169
ee) Selbstanzeige des Teilnehmers	171
(1) Problemaufriss	171
(2) Meinungsstand	173
(3) Stellungnahme und Lösungsvorschlag	178
ff) Rechtsschutz	183
3. § 371 Abs. 3 AO: Nachentrichtung der verkürzten Steuern	188
III. Warum überhaupt eine Gesetzesänderung?	189
IV. Behandlung einer missglückten Selbstanzeige im Ermittlungs- und Strafverfahren – Der Fall Uli H.	193
1. Der Fall Hoeneß: Sachverhalt	194
2. Subsumtion	197
3. Die missglückte Selbstanzeige im Allgemeinen und im Besonderen	199
V. Übergangsregelung für Altfälle: Art. 97 § 24 EGAO	205
E. Schlussbetrachtung	207
Literaturverzeichnis	212
Quellenverzeichnis	222
Stichwortverzeichnis	227

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Amtsgericht/Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuer-Berater
Art.	Artikel
AStBV (St)	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
Aufl.	Auflage
Bay	Bayerische(r/s)
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGSt	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
Beschl.	Beschluss
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BND	Bundesnachrichtendienst
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb

ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DM	Deutsche Mark
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStR	Deutsches Steuerrecht
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGGVG	Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz
Einl.	Einleitung
etc.	et cetera
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
f.	folgende
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
G	Gesetz
GA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hj.	Halbjahr
h. M.	herrschende Meinung
HRRS	Online-Zeitschrift für Höchstgerichtliche Rechtsprechung im Strafrecht
Hrsg.	Herausgeber
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinn
IWW	Institut für Wirtschaftspublizistik
JA	Juristische Arbeitsblätter
JuS	Juristische Schulung
JR	Juristische Rundschau
JZ	Juristenzeitung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LG	Landgericht
lit.	Buchstabe
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
ö	österreichisch(e/s)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OLG	Oberlandesgericht
Preuß	Preußische(r/s)
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdnr.	Randnummer(n)
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
sog.	sogenannte(r/s)
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StB	Der Steuerberater
Stbg.	Die Steuerberatung
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StraFo	Strafverteidiger Forum
StRR	StrafRechtsReport
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Strafverteidiger
u. a.	und andere
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
usw.	und so weiter
v.	vom
vgl.	vergleiche

wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
Württ	Württembergische(r/s)
z. B.	zum Beispiel
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

A. Einführung

„Recht ist in Sätzen (Rechtssätzen) gefaßt. Es existiert nur in sprachlicher Formulierung. Es kann ohne Sprache nicht gedacht werden. Es kann nur in der Sprache vermittelt, angewendet, verändert werden. Sprache ist die Existenzform des Rechts. Die Sprache ist – nicht nur, aber auch – das unverzichtbare, unentrinnbare Arbeitsgerät des Juristen. (...) Diese Sprache ist als Arbeitsgerät ungenau, mehrdeutig und durch wechselnde Begriffsinhalte gekennzeichnet. (...)“

So beschreibt Rütters in „*Das Ungerechte an der Gerechtigkeit*“ das Verhältnis zwischen Sprache und Recht¹. Diese der Sprache innewohnenden Ungenauigkeiten und Mehrdeutigkeiten finden sich natürlich auch in Gesetzestexten. Dort sind die Folgen dieser Ungenauigkeiten für sich genommen schon besonders prekär. Hinzu kommt aber noch, dass sich diese von Natur aus gegebenen Unschärfen mit teils unsystematischem und ungenauem Arbeiten des Gesetzgebers paaren. Gibt das Gesetz als Folge daraus keine eindeutige Antwort für einen bestimmten Sachverhalt, bedient sich der Rechtsanwender der verschiedenen Methoden der Auslegung, was je nach Fallgestaltung ein hohes Maß an Argumentation erfordern kann. Hat dann zusätzlich ein Rechtsinstitut wie die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht eine weit über hundertjährige Tradition mit zahlreichen Gesetzesänderungen hinter sich, ist es nicht verwunderlich, dass eine einzige Norm – § 371 AO² – ausreichend Stoff bietet, um eine Arbeit wie die vorliegende darüber zu verfassen, ohne auch nur annähernd abschließend sämtliche Problempunkte rund um die Selbstanzeige zu behandeln.

Die Arbeit setzt zunächst das Rechtsinstitut der Selbstanzeige in den richtigen Kontext, indem staatliche Maßnahmen beschrieben werden, die in einer Wechselwirkung mit der Selbstanzeige stehen (dazu im Anschluss B.). Hier bildet aus der jüngeren Vergangenheit der Ankauf von Steuerdaten-CDs einen ersten Schwerpunkt der Arbeit, weil der Ankauf dieser CDs einerseits die Zahl der erstatteten Selbstanzeigen massiv in die Höhe schnellen ließ und andererseits in rechtlicher als auch rechtspolitischer Hinsicht heftig umstritten ist. Nicht zuletzt war auch der durch den Ankauf der CDs verursachte Anstieg von Selbstanzeigen Grund und Anlass für den Gesetzgeber, die Regelungen zur Selbstanzeige im Jahre 2011 zu verschärfen.

¹ Rütters, *Das Ungerechte an der Gerechtigkeit*, S. 62.

² Ab 2011 ergänzt durch eine weitere Norm: § 398a AO.

Sodann wird in einem zweiten Schritt (dazu sogleich C. I.) zunächst ein geschichtlicher Abriss über Wurzeln und Entwicklung des Rechtsinstituts bis zur Einführung des § 371 AO im Jahre 1977 gegeben; dieser Abschnitt soll die lange Tradition des Rechtsinstituts darstellen und über die Beweggründe des Gesetzgebers zur Schaffung der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht Aufschluss geben.

Im Anschluss daran wird der bis in das Jahr 2011 und auch heute in weiten Teilen noch geltende § 371 AO 1977 näher beleuchtet (dazu sogleich C. II.): Zunächst werden Rechtsnatur, Sinn und Zweck der Vorschrift, die gebotene Art der Auslegung und danach ihre Verfassungsgemäßheit dargestellt. Sodann wird der Regelungsgehalt des § 371 Abs. 1 AO beschrieben. In diesem Zusammenhang wird in einem zweiten Schwerpunkt der Arbeit eine kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BGH aus dem Jahre 2010³ erfolgen, im Rahmen derer der BGH die Möglichkeit der Erstattung einer Teilselbstanzeige abschaffte, obwohl er dies jahrelang bei gleichbleibendem Gesetzeswortlaut entgegengesetzt vertreten hatte. Auf die vielfach kritisierte Entscheidung passen die weiteren Ausführungen von Rüthers zu dem Verhältnis von Sprache und Gerechtigkeit⁴:

„(...) Jedes Wort und jeder Text beziehen ihren Sinn zu erheblichen Teilen aus dem Kontext, aus dem zeitlichen und räumlichen Umfeld. (...) Der Versuch einer Auslegung nach dem schlichten („vernünftigen“) Wortlaut ist einer Freiballonnfahrt vergleichbar. Der Text wird aufgeblasen wie ein Luftballon, und der Wind des jeweiligen Zeitgeistes treibt ihn, wohin er will. (...)“

So scheint der 1. Strafsenat des BGH insgesamt den Steuerhinterzieher in der jüngeren Vergangenheit „härter anpacken“ zu wollen. Diese Entwicklung nahm ihren Anfang bereits in einer Entscheidung aus dem Jahre 2008⁵, als der BGH urteilte, dass bei Steuerverkürzungen von über 1 Million Euro in der Regel keine bewährungsfähige Strafe mehr verhängt werden könne. In diese Richtung geht auch die Abschaffung der Teilselbstanzeige, wodurch der steuerunehrliche Bürger weniger bevorzugt wird. So formuliert Schwedhelm – freilich überspitzt –, dass es für den 1. Strafsenat des BGH scheinbar „*keinen größeren Staatsfeind*“ als den Steuerhinterzieher gebe⁶.

Die Entscheidung wird auch aus einem weiteren Grund ausführlich behandelt: Die Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahre 2011 wurden durch die Entscheidung deutlich beeinflusst. Deswegen werden nach einer Darstellung der Sperrgründe gemäß § 371 Abs. 2 AO 1977 in einem weiteren Schritt die aktuelle Rechtslage nach dem Schwarz-

³ BGHSt 55, 180.

⁴ Rüthers, Das Ungerechte an der Gerechtigkeit, S. 63 f.

⁵ BGHSt 53, 71 (86).

⁶ Schwedhelm, in: Stbg. 2010, 348 (349).

geldbekämpfungsgesetz (2011) und die damit einhergehenden Verschärfungen zu Lasten des Selbstanzeigeerstatters näher betrachtet (dazu sogleich D.). Zum Schluss wird hierbei ein weiterer Schwerpunkt auf dem neu geschaffenen Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO und dessen Zusammenspiel mit dem ebenfalls neu geschaffenen § 398a AO liegen. Im Rahmen der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO treten „handwerkliche“ Fehler des Gesetzgebers besonders offen zu Tage, die Anlass zu kritischer Auseinandersetzung bieten.