

# „Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist“<sup>1</sup>

## Eine kritische Einführung in den Kampf des Gesetzgebers gegen die Steuerhinterziehung

RA Thomas Schierack\* / Philipp Bender\*\*

### I. Einleitung

Das Steuerrecht und insbesondere das Steuerstrafrecht sind Materien, mit denen die Studenten in ihrer Vorbereitung auf die Erste Juristische Staatsprüfung gar nicht oder nur oberflächlich in Berührung kommen.

Und dennoch vergeht fast keine Woche, ohne dass das Thema „Steuerhinterziehung und die Möglichkeit der Selbstanzeige“ in den Fokus der medialen Öffentlichkeit gerät oder man gar - wenn Prominente betroffen sind - unfreiwilliger Zeuge von Schicksalen in der Boulevardpresse wird.

In diesem Beitrag wollen wir uns zunächst dem Besteuerungsverfahren zuwenden und hieran den Problembereich des Tatbestandes der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) sowie damit verbunden der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) knüpfen. Im Anschluss sei ein aktuelles Problem der Selbstanzeige im Zusammenhang mit der „Schweizer Steuersünder-CD“ aufgeworfen. Durch eine kritische Würdigung dieser Materie im Schmelztiegel zwischen Steuerrecht, Strafrecht und Verfassungsrecht soll der Leser für die grundsätzliche Problematik sensibilisiert werden. Dabei können und wollen wir nicht den Anspruch einer umfassenden wissenschaftlichen Würdigung dieses hochkomplexen Themas erheben, sondern eine Einführung in diese in der steueranwaltlichen Tätigkeit bedeutsame Thematik bieten.

### II. Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und die Möglichkeit der Straffreiheit durch Selbstanzeige (§ 371 AO)

Gemäß § 3 I AO sind Steuern Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Demnach entstehen die Steueransprüche des Staates nach dem Tatbestandsprinzip (§ 38 AO), genauer gesagt: Mit der objektiven Verwirklichung des Tatbestands und

zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige dies weiß oder will<sup>2</sup>.

Der Staat erhebt Steuern zu seiner allgemeinen Finanzierung, wobei Gegenstand der Besteuerung die unterschiedlichsten Vorgänge sein können: Etwa das *Einkommen* erfasst durch Ertragssteuern (Einkommens- und Körperschaftsteuer), die *entgeltliche Erbringung von Leistungen* (Umsatzsteuer, Grunderwerbssteuer),

der *unentgeltliche Erwerb von Vermögensgegenständen* (Erbschafts- und Schenkungssteuer), sowie auch der *Verbrauch von Gütern* (Mineralöl- und Tabaksteuer)<sup>3</sup>. Die einzelnen Tatbestände der einzelnen Steuerarten sind in den jeweiligen Steuergesetzen (EStG, KStG, GewStG, UStG usw.) geregelt, während in der Abgabenordnung (AO) die allgemeinen Verfahrensvorschriften sowie auch das Steuerstrafverfahren enthalten sind.

In einem sich entwickelnden Verwaltungsverfahren verwirklicht sich der Steueranspruch. Im *Steuerermittlungsverfahren* verschafft sich der Staat durch seine Behörden die erforderlichen Kenntnisse (zum Beispiel durch die Abgabe von Steuererklärungen - §§ 149-153 AO). Hieran schließt sich das *Steuerfestsetzungsverfahren* an, indem die Finanzbehörde als Folge ihrer Informationsbeschaffung eine Steuerfestsetzung i.d.R. durch einen Steuerbescheid erlässt (vgl. §§ 155 ff. AO) und dieser dem Beteiligten bekannt gegeben wird. Schließlich erfolgt das *Steuererhebungs- und Vollstreckungsverfahren*, denn die Steuerbescheide sind Vollstreckungstitel und der Staat kann als Gläubiger seine Forderung auch zwangsweise einziehen (§§ 249 ff. AO).

Im Achte Teil der AO finden sich die gesetzlichen Grundlagen des Steuerstrafrechts, konkret in dessen erstem Abschnitt (§§ 369-376 AO). Legaldefiniert wird der Begriff der Steuerstraftat in § 369 I AO und hierunter fällt vor allem die Steuerhinterziehung

<sup>1</sup> „Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist“ ist eine Stelle im Matthäus-Evangelium (Mt. 22,21); Jesus antwortet dieses auf die Frage, ob der gottgefällige Mensch Steuern hinterziehen dürfe.

<sup>2</sup> Einen guten Überblick über das im Folgenden dargestellte Besteuerungsverfahren gibt *Wulf, Martin*, Schwerpunktbereich - Einführung in das Steuerstrafrecht (1. Teil), JuS 3/2008, S. 206-207.

<sup>3</sup> Übersicht bei *Wulf*.

\* Thomas Schierack ist Fachanwalt für Steuerrecht und Geschäftsführer des Verlags „Bastei Lübbe“ in Köln.

\*\* Philipp Bender studiert seit 2008 Rechtswissenschaft in Bonn und ist studentische Hilfskraft am Institut für Öffentliches Recht, Lehrstuhl Prof. Dr. Christian Hillgruber.

(§ 370 AO)<sup>4</sup>. Grundsätzlich gelten hier die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit steuerrechtliche Vorschriften nichts anderes bestimmen. Nach h.M. handelt es sich bei den Steuerstraftatbeständen um sog. *Blankettvorschriften*, das heißt dass die Vorschriften des materiellen Steuerrechts (s.o.) herangezogen werden müssen zur Bestimmung, ob eine Steuerstraftat vorliegt. Sie definieren mittelbar das tatbestandsmäßige Verhalten.

Die Steuerhinterziehung ist vergleichbar mit dem Tatbestand des Betrugs (§ 263 StGB), denn beide sind Vermögensdelikte, wobei der § 370 AO den § 263 StGB im Wege der Spezialität<sup>5</sup> verdrängt. Geschütztes Rechtsgut des § 370 AO ist nach überzeugender h.M. die „Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens jeder einzelnen Steuerart“<sup>6</sup>. Der Begriff des „Steueraufkommens“ darf jedoch nicht so verstanden werden, dass bereits auf Tatbestandsebene eine tatsächlichen Beeinträchtigung des Steueraufkommens vorliegen muss der tatbestandliche Erfolg ist in § 370 IV 1 AO legaldefiniert und hier genügt schon eine Gefährdung des kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruchs (§ 370 ist unstreitig abstraktes Gefährdungsdelikt<sup>7</sup>).

Der Grundtatbestand des § 370 I AO kombiniert drei mögliche Tathandlungen (aktives Tun in Abs. 1 Satz 1: „unrichtige oder unvollständige Angaben machen“; Unterlassungsalternativen in Abs. 1 Satz 2 und 3: „über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt“ bzw. „Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstempeln unterlässt“<sup>8</sup>) mit zwei Taterfolgen (Steuerverkürzung oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils, § 370 I AO, näher definiert in § 370 IV AO). Schließlich sind in Absatz 3 des § 370 AO als Strafzumessungsvorschrift besonders schwere Fälle in der Regelbeispielstechnik aufgeführt<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> Andere Delikte wie etwa der Bannbruch (§ 372), der gewerbsmäßige, gewaltsame und bandenmäßige Schmuggel (§ 373) und die Steuerhehlerei (§ 374) müssen im Folgenden außer Betracht bleiben.

<sup>5</sup> H.L., vgl. nur Franzen/Gast/Joelck § 370, Rn. 317; Tipke/Lang/Seer § 23, Rn. 53.

<sup>6</sup> H.M., vgl. nur BGHSt 43, 381 = wistra 1998, 180; Franzen/Gast/Samson Einleitung, Rn. 8, Franzen/Gast/Joelck § 370, Rn. 14.

<sup>7</sup> Franzen/Gast/Joelck § 370, Rn. 15; Ignor/Rixen/Wegner § 5, Rn. 44.

<sup>8</sup> Näher erläutert werden diese Verhaltensalternativen bei Wulf, Schwerpunktbereich - Einführung in das Steuerstrafrecht (2. Teil), JuS 4/2008, S. 316 f.

<sup>9</sup> Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung wird etwa angenommen, wenn der Täter in in großem Ausmaß Steuern verkürzt (Nr. 1), er seine Stellung als Amtsträger missbraucht (Nr. 2), unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege Steuern verkürzt (Nr. 4) oder er als Mitglied einer Bande agiert, die Umsatz- und

Der Vorwurf der einfachen Steuerhinterziehung verjährt nach Ablauf von fünf Jahren, was einem allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz entspricht: Die Länge der Verjährungsfrist orientiert sich prinzipiell an der Strafandrohung (§ 78 StGB). Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2009<sup>10</sup> wurde aber die Vefolungsverjährung für die besonders schweren Fälle (§ 370 III AO) auf zehn Jahre erhöht.

Zwar gelten im Steuerstrafrecht, wie bereits oben aufgeführt, grundsätzlich die allgemeinen strafrechtlichen Regeln sofern nichts Abweichendes spezialgesetzlich geregelt ist. Eine Besonderheit stellt jedoch die Möglichkeit der Strafbefreiung durch eine Selbstanzeige dar (§ 371 AO): Hier erlangt der Täter auch nach der *Vollendung* (sogar nach *Beendigung!*) des Vermögensdelikts Straffreiheit, sofern er gegenüber dem zuständigen Finanzamt seine bisherigen unrichtigen oder unvollständigen Angaben berichtigt, indem er in konkreten Zahlen die Besteuerungsgrundlagen, die er bisher in seinen Steuererklärungen verschwiegen hat, mitteilt. Zweck der Regelung sind - nach h.M. ausschließlich - fiskalische Gründe: Dem Fiskus sollen bislang verheimlichte Steuerquellen erschlossen werden, die sonst nicht entdeckt worden wären<sup>11</sup>.

Schließlich müssen die verkürzten Steuern nachgezahlt werden (§ 371 III AO); hierfür setzt die Straf- und Bußgeldsachenstelle des Finanzamts eine besondere Frist. Allerdings existieren in Absatz 2 des § 371 AO drei „Ausschlussgründe“, die eine strafbefreiende Selbstanzeige blockieren bzw. nicht mehr möglich machen<sup>12</sup>. So einfach und kulant diese Regelung auch klingen mag, so schwer stellt sich die steueranwaltliche Beratung des Steuern hinterziehenden Mandanten dar: „Die Beratung an der Schnittstelle des Steuerstrafrechts zum Steuerrecht erfordert genaue Kenntnis beider Rechtsgebiete, da ansonsten dem Mandanten gravierende Schäden erwachsen können und sich der Berater schadensersatzpflichtig machen kann“<sup>13</sup>.

### III. Problemaufriss: Ist der Weg in die Straffreiheit versperrt, wenn der Fiskus mit der „Steuer-sünder-CD“ droht?

Wie schon oben angesprochen, normiert der § 371 II

Verbrauchssteuern verkürzt (Nr. 5).

<sup>10</sup> BGBl v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794 ff.).

<sup>11</sup> BGHSt 37, 340 = wistra 1991 (223); Franzen/Gast/Samson § 371, Rn. 14; Rolletschke/Kemper § 371, Rn. 2a.

<sup>12</sup> So etwa, wenn ein Prüfer der Finanzbehörde beim Steuerpflichtigen erschienen ist (§ 371 II Nr. 1 lit. a AO), wenn bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und bekannt gegeben wurde (§ 371 II Nr. 1 lit. b AO) oder wenn die Tat entdeckt ist (§ 371 II Nr. 2 AO).

<sup>13</sup> Hofmann, Hans Georg, Mandantenberatung bei der steuerlichen Selbstanzeige, DstR 1998, 399 (399).

AO Ausschlussgründe, bei deren Vorliegen eine strafbefreiende Selbstanzeige nach Absatz 1 unmöglich wird. Von Interesse sei hier im Folgenden der Ausschlussgrund der Tatentdeckung (§ 371 II Nr. 2 AO), dass heißt, wenn die Tat ganz oder zum Teil entdeckt ist (objektiver Tatbestand) und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste (subjektiver Tatbestand). Gemeint ist nach allgemeiner Auffassung, dass durch die Kenntnis von der Tat eine solche Lage geschaffen wird, die bei vorläufiger Tatbewertung eine Verurteilung des Betroffenen wahrscheinlich macht<sup>14</sup>. Fraglich ist nun, ob die Steuerstraftat „entdeckt“ i.S.d. § 371 II Nr. 2 AO ist, wenn sich die Finanzbehörden Daten von deutschen Bankkunden im Ausland über dubiose Mittler verschaffen; im Klartext: Ein Straftat zur Strafverfolgung begehen<sup>15</sup>.

Während die Finanzbehörden bei der Steuerfestsetzung ohne jegliches Problembewusstsein auf illegal beschafftes Datenmaterial zurückgreifen, wird die Möglichkeit der Tatentdeckung hier wohl zu verneinen sein. Zunächst ist festzuhalten, dass das ungeprüfte Kontrollmaterial nicht geeignet ist, die Tat zu entdecken, da die vermeintlich verkürzte Steuer nach Steuerart und Besteuerungszeitraum bestimmbar und bezifferbar sein muss<sup>16</sup>. Dies ist aber regelmäßig nach der Auswertung der Fall. Da es aber darauf ankommt, dass die Verurteilung des Betroffenen in den Augen der jeweiligen Behörde wahrscheinlich ist, kann dann nicht von „Entdeckung“ i.S.d. § 371 II Nr. 2 AO gesprochen werden, wenn die Verurteilung fraglich ist. Dies wäre der Fall, wenn die zu Tage geförderten Fakten aufgrund eines Beweisverwertungsverbotes im Strafprozess nicht verwertet werden dürften. Im konkreten Fall der Schweizer Daten-CD ist vor allem ein Verwertungsverbot aufgrund der Datenbeschaffung zu denken, womöglich noch wegen der Verletzung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 I, Art. 1 I GG)<sup>17</sup>: Das Verhalten der Behördenmitarbeiter, die die CD oder DVD ankauften, ist von dem Gesetzgeber unter Kriminalstrafe

gestellt (s.o.). Dieses Vorgehen zur Strafverfolgung zieht prinzipiell immer ein Verwertungsverbot des belastenden Materials nach sich. So muss bei der Prognose, ob die Verurteilung wahrscheinlich ist (vgl. „hinreichenden Tatverdacht“ in § 203 StPO), berücksichtigt werden, dass bestimmte entscheidungserhebliche Tatsachen gerade *nicht* einem Urteil zu Grunde gelegt werden dürfen - eben wenn eine Beweisverwertung unterbleiben muss. Insofern kann nicht die Rede davon sein, dass die Tat entdeckt worden ist, denn eine tatsächliche Verurteilung ist im Wege einer Beweisbarkeitsprognose nicht wahrscheinlich, vielleicht sogar mehr als zweifelhaft. Der Schritt in die Straffreiheit im Wege einer Selbstanzeige bleibt weiterhin möglich.

#### IV. Kritische Würdigung

Erster Ansatz für Kritik an dem einzigartigen Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO, die zugleich auch leicht für den „Nicht-Steuerrechtler“ nachzuvollziehen ist, ist der Vorwurf, der Gesetzgeber bagatellisiere Steuerhinterziehungen. Es könne schnell der Eindruck entstehen, der Fiskus nehme es eben doch nicht so genau mit den Steuerdelikten und akzeptiere diese als „Kavaliersdelikte“<sup>18</sup>, wenn Steuerstraftätern (fast) stets die Straffreiheit winke. Wie oben dargelegt, bestand die Motivation des Gesetzgebers bei Schaffung des § 371 AO darin, bisher unerkannte Steuerquellen anzuzapfen und so die staatlichen Steuereinnahmen zu sichern. Gleichzeitig heißt dies aber auch, dass die Straffreiheit nicht die Prämie für die Rückkehr des Steuerhinterziehers auf den „rechten Weg“ der Steuerehrlichkeit ist. Generell ging es dem Gesetzgeber nicht um eine wie auch immer geartete rechtsethische Motivation des Selbstanzeigers. Weiter gedacht muss also festgestellt werden, dass der - immerhin mit Verfassungsrang ausgestattete - Schuldgrundsatz des Strafrechts hier nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden kann<sup>19</sup>. Martin Kemper bezweifelt sogar, dass der rein fiskalische Zweck der Offenlegung von Steuereinnahmemöglichkeiten den § 371 AO legitimieren könne<sup>20</sup>: Gerade in jüngster Zeit<sup>21</sup> sei mithilfe des § 371 AO ein mediales „Bedrohungsszenario“ geschaffen worden, indem das Aufdecken einer Vielzahl von Steuerstraftaten durch

<sup>14</sup> S. etwa Buse, *Johannes W.*, Verwertungsverbot und Tatentdeckung, DstR 2008, S. 2100 (2100); Randt, *Karsten/Schauf, Jörg*, Selbstanzeige und Liechtenstein-Affäre: Ist der Weg in die Strafflosigkeit noch möglich oder sind die Taten schon entdeckt?, DstR 2008, S. 489 (490); Franzen/*Gast/Joeks*, § 371, Rn. 187.

<sup>15</sup> Zwar scheidet die Hehlerei (§ 259 I StGB) als naheliegenderes Delikt aus, es bleibt aber bei dem Vorwurf der Begünstigung (§ 257 I StGB) und der Beihilfe zum Verrat von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen (§§ 17 UWG, 27 StGB). S. hierzu Ignor, *Alexander/Jahn, Matthias*, Der Staat kann auch anders - Die Schweizer Daten-CDs und das deutsche Strafrecht, JuS 5/2010, S. 390 ff.

<sup>16</sup> Buse, S. 2100.

<sup>17</sup> So auch Buse, S. 2101, in Bezug auf die ähnlich gelagerte „Liechtenstein-Affäre“ im Jahre 2008.

<sup>18</sup> So etwa Röckl, S. 341; Kemper, *Martin*, Die Selbstanzeige nach § 371 AO - Eine verfehlte „Brücke zur Steuerehrlichkeit“?, ZRP 2008, S. 105 (107).

<sup>19</sup> Röckl, S. 342.

<sup>20</sup> Kemper, S. 107 f.; ähnlich auch Müller, *Rudolf*, Begünstigung der Steuer- und Wirtschaftsstraftäter durch den Staat?, ZRP 1975, S. 49 (50); Seer, *Roman*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* § 24, Rn. 55.

<sup>21</sup> Kemper bezieht sich auf die „Liechtenstein-Affäre“ von 2008, gleiches gilt aber auch für die Situation rund um die aktuelle nebulöse Schweizer Steuersünder-CD.

die Behörden als kurz bevorstehend oder bereits als geschehen dargestellt werde. Frei nach dem Motto: Wir (die Steueradministration) hat euch Steuersünder sowieso am Haken, deshalb jetzt lieber die Karten auf den Tisch legen. Wenn aber tatsächlich schon genaue Kenntnis von vielen Steuerhinterziehungen gegeben sei oder gar schon strafrechtliche Ermittlungen konkret geplant seien, so bestehe aus Sicht des Gesetzgebers kein Anlass für die Straffreiheit der Täter. Im Sinne einer kompletten Offenlegung der hinterzogenen Beträge seien sogar strafrechtliche Ermittlungen effektiver, da erfahrungsgemäß bei der Selbstanzeige die Gefahr bestehe, dass der Steuerpflichtige nur angibt, was den Finanzbehörden ohnehin schon bekannt ist. Grundsätzlich sei die Selbstanzeige also nur dann eine wirkliche Alternative für den Steuerhinterzieher, wenn er bereits fest mit der Entdeckung rechne, wenn also zum Beispiel ohnehin eine Betriebsprüfung oder Ähnliches bevorstehe.

Ferner kritisiert *Kemper* mit beachtlichen Argumenten die im Windschatten des § 371 AO entstehende Praxis der Behörden und Staatsanwaltschaften, einen - medial gestützten und aufgebauchten - kollektiven „Druck“ auf vermeintliche Steuersünder aufzubauen, um sie zur Selbstanzeige förmlich zu zwingen. Eine derartige Bedrohungssituation sei rechtsstaatlich höchst zweifelhaft und stoße sich am ebenfalls im Grundgesetz verbürgten Grundsatz des „nemo tenetur se ipsum accusare“ (Art. 2 I i.V.m. Art. 1 I GG, Selbstbelastungsverbot). Hier erreiche „das schon historisch erscheinende Instrument der Selbstanzeige im deutschen Steuerrecht eine neue Dimension“<sup>22</sup>.

Rechtfertigungsbedürftig schließlich ist auch der nahe liegende Gedanke der sachwidrigen Privilegierung gegenüber anderen Tätern, insbesondere gegenüber solchen, die den Betrugstatbestand verwirklicht haben<sup>23</sup> (Art. 3 I GG). Überwiegend wird eine Willkür des Gesetzgebers hier aber verneint<sup>24</sup>, allerdings in der Mehrheit mit fragwürdiger Argumentation: Überwiegend wird behauptet, dass die Steuerhinterziehung in weiten Teilen der Gesellschaft für ein adäquates Mittel gehalten werde, eine als zu hoch empfundene Steuerlast zu verringern<sup>25</sup>, somit also das sozialetische Unwerturteil nicht dasselbe sei wie beim Betrug. Auch sei die kriminelle Energie des Steuerhinterzie-

hers geringer als die des Betrügers, denn während der eine bereits durch Unterlassen einzelner Angaben den Tatbestand des § 370 AO erfülle, müsse für den § 263 StGB ein Irrtum beim Opfer erregt werden<sup>26</sup>.

Es bleibt festzustellen, dass der Kampf des Gesetzgebers für die Sicherung seiner Steuereinnahmen ein schwieriger ist und vielfach verfassungsrechtlich „aneckt“. Dennoch erscheinen sowohl das Schutzgut des § 370 AO (Sicherung des staatlichen Steueranspruchs bzw. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens) als auch die gesetzgeberische Intention des § 371 AO (Entdeckung verborgener Steuerquellen) als aus fiskalischer Sicht legitime Zwecke und so gesellen sich diese Normen eher zum Steuer- als zum Strafrecht. Sie sind mithin also im Lichte der spezifischen Natur des deutschen Steuerrechts zu sehen. Zudem kann man die Konstruktion der §§ 370, 371 AO wohl nicht als „willkürlich“ abstempeln, obwohl die Erklärungsmodelle zur Selbstanzeige unbefriedigend bleiben und nur in einer Gesamtschau aller Deutungsmuster<sup>27</sup> annähernd plausibel werden. Letztlich täte auch der Gesetzgeber gut daran, sich klar zu machen, dass die Steuerhinterziehung immer die Kehrseite der Steuererhebung ist und bleiben wird<sup>28</sup> und das ihm in einem solchen Duell weder die freie und umfassende Wahl der Waffen verbleibt, noch er dem „Gegner“ auf Augenhöhe gegenüber treten kann - insofern bleibt das Kapital so scheu und beweglich wie das in diesem Kontext oft und gerne bemühte flüchtige Reh.

<sup>26</sup> *Hoffschmidt, Dieter*, Über die Rechtfertigung der strafbefreienden Selbstanzeige im Steuerstrafrecht (§ 371 AO), S. 218 f.

<sup>27</sup> Die aber hier den Rahmen des Beitrags sprengen würde.

<sup>28</sup> Und beides bedingt sich wohl - auch darüber sollte der expansive Steuerstaatslenker nachdenken.

<sup>22</sup> *Kemper*, S. 106.

<sup>23</sup> So das AG Saarbrücken v. 02.12.1982-35-55/82 = *wistra* 1983, S. 84; *Abramoski, Jasper*, Verfassungswidrigkeit des steuerlichen Selbstanzeigeprivilegs?, *DstZ* 1992, S. 460 (464 f.).

<sup>24</sup> So beispielsweise *BverfGE* 64, 251 (255); *Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1439; *Zöbeley, Günter*, Zur Verfassungsmäßigkeit der strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, *DstZ* 1984, 198 f.

<sup>25</sup> *Bilsdorfer, Peter*, Aktuelle Tendenzen des Steuerstrafrechts, *DstZ* 1985, 184 (185).