



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Das Rechtsinstitut der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige  
- Eine rechtsvergleichende Untersuchung der deutschen und  
britischen Selbstanzeige im Hinblick auf die Notwendigkeit einer  
europäischen Selbstanzeigeregelung -“**

Dissertation vorgelegt von Lisa Martin

Erstgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. Gerhard Dannecker

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und  
Strafprozessrecht

## **A. Einleitung**

Die Selbstanzeige ermöglicht dem Steuerstraftäter Straffreiheit zu erlangen, obwohl die Tat bereits vollendet ist.

Von den Kritikern wird moniert, dass die Selbstanzeige immer dann Hochkonjunktur habe, wenn über die Presse der Ankauf einer neuen Steuerdaten-CD bekannt werde. Der Gesetzgeber hat im Laufe der Jahre die Voraussetzungen an eine wirksame Selbstanzeige immer weiter verschärft. Dennoch hat er sich für die Beibehaltung der Selbstanzeige entschieden und hat dies damit begründet, dass die Selbstanzeige sich über die Jahrzehnte bewährt habe.

Da kommt die Frage auf, warum der Gesetzgeber nach wie vor an der Selbstanzeigeregulation festhält oder ob nicht vielmehr sogar eine Notwendigkeit für die Existenz einer solchen besteht.

Beschäftigt man sich mit der Selbstanzeige näher, ist es nicht schwer, an juristische Literatur zu gelangen. Es existiert eine Fülle an Handbüchern, die eine Anleitung zur vollständigen und wirksamen Selbstanzeige geben, und es gibt mehrere Kommentare, Lehrbücher, zahlreiche Aufsätze sowie Dissertationen, die sich mit der Selbstanzeige auseinandersetzen.

Schaut man sich die verschiedenen Beiträge genauer an, so fällt auf, dass sich diese häufig tiefgehend mit den tatbestandlichen Voraussetzungen der Selbstanzeige und ihren gesetzlichen Änderungen befassen. Allerdings standen bisher, sieht man von der Habilitationsschrift *Brauns* aus dem Jahr 1996 ab, die Grundlagen des Instituts der Selbstanzeige nicht im Mittelpunkt des Interesses.

Ziel der Arbeit ist es, einen „Blick über den Tellerrand“ der nationalen Selbstanzeigeregulation des § 371 AO zu werfen und sowohl die verfassungsrechtlichen als auch europarechtlichen Einflüsse auf diese zu beleuchten.

Dabei ist zentrale These der Arbeit, dass die Selbstanzeige rechtspolitisch und europarechtlich geboten ist, damit das Steuerstrafrecht seine Aufgabe, das Steueraufkommen des Staates durch Verhinderung bzw. Bestrafung von Steuerhinterziehungen zu schützen, effektiv erfüllen kann und um dem Steuerstraftäter einen Ausweg aus der Hinterziehungsfalle zu ermöglichen.

Um die Frage der Gebotenheit der nationalen und einer einheitlichen europäischen Selbstanzeigeregulation zu beantworten, wird rechtsvergleichend die Selbstanzeigeregulation in Großbritannien untersucht.

## **B. Der deliktische Eingriff in die Funktionsfähigkeit der Steuer**

Für ein umfassendes Verständnis über die Selbstanzeige sowohl in steuer- und steuerstrafrechtlicher Hinsicht als auch in verfassungs- und europarechtlicher Hinsicht ist zunächst ein Überblick über den Steuerstaat, die Sozialschädlichkeit der Steuerhinterziehung und die Steuermoral der Bürger erforderlich. Denn der Staat ist als Steuerstaat auf Steuereinnahmen angewiesen. Diese kann er aber nur generieren, wenn die Bürger eine hohe Steuermoral haben und auch der Staat zugleich Besteuerungsmoral zeigt.

Der Steuerstaat hat seine Wurzeln in der Finanzwissenschaft zur Zeit des Ersten Weltkriegs. Im 19. Jahrhundert reifte die Einsicht, dass die Einnahmen des Staates nicht mehr durch Domänen, Gebühren oder alte ständische Steuern gedeckt werden konnten, sondern fortan nur noch durch Steuern.

Mithilfe der Steuereinnahmen kann der Staat seine öffentlichen Aufgaben als Sozial- und Rechtsstaat verwirklichen.

Die herrschende Meinung sieht das geschützte Rechtsgut bei § 370 AO im staatlichen Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern. Durch die Steuerhinterziehung wird somit der Staat geschädigt, weil ihm Einnahmen verloren gehen, auf die er einen Anspruch hat. Steuerhinterziehungen schränken die Planungs- und Dispositionsfreiheit des Staates ein, weil der Staat nicht mehr frei entscheiden kann, für welche Zwecke die Einnahmen künftig verwendet werden sollen. Zugleich werden die ehrlichen Steuerzahler geschädigt, weil sie zusätzlich die Steuerlast derjenigen schultern müssen, die nicht bereit sind, entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit Steuern zu zahlen.

Ferner kommt es durch Steuerhinterziehungen zu Wettbewerbsverzerrungen, da die Unternehmen, die weniger Gewerbesteuer-, Körperschaft- und Umsatzsteuer bezahlen, höhere Gewinne erwirtschaften. Durch diese höheren Gewinne können die delinquenten Unternehmen ihre Waren billiger anbieten als ihre Konkurrenten. Dies führt dazu, dass die Konkurrenten aus dem Markt ausscheiden oder ebenfalls zur Begehung von Steuerhinterziehungen angeregt werden, um nicht aus dem Markt gedrängt zu werden.

Damit der Staat an seine Einnahmen gelangt, ist er im Besteuerungsverfahren wesentlich auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Dieser wird richtige und vollständige Angaben in seiner Steuererklärung machen, wenn er von der Gerechtigkeit des Steuersystems ausgeht und die Besteuerung für gerechtfertigt hält.

Die Steuermoral hängt maßgeblich von der Besteuerungsmoral des Staates ab, d.h. nach welchen Kriterien Steuern erhoben werden und wie der Staat mit den Steuereinnahmen umgeht. Ein Staat kann nur dann Steuermoral von seinen Bürgern erwarten, wenn er selbst Besteuerungsmoral zeigt. Fehlt es an dieser, werden auch die Bürger nicht zur Steuerzahlung bereit sein.

### **C. Verfassungsrechtliche Grundlagen und rechtspolitische Gebotenheit der Selbstanzeige**

Über kaum ein Rechtsinstitut ist in den letzten Jahren so heftig diskutiert worden wie über die Selbstanzeige und ihre Berechtigung. Während die herrschende Meinung bis zum Beschluss des BGH vom 20.05.2010 als Zweck der Selbstanzeige maßgeblich auf die Erschließung unbekannter Steuerquellen abstellte, hat sich mit der genannten Entscheidung des BGH der Schwerpunkt von der fiskalischen Begründung auf eine strafrechtliche verlagert, bei der die Schadenswiedergutmachung durch den Täter honoriert wird. Die kriminalpolitische Begründung (Erforderlichkeit der Selbstanzeige aufgrund des Ermittlungsnotstands des Staates) ist angesichts des Ankaufs von Steuerdaten-CDs und dem automatischen Informationsaustausch von untergeordneter Bedeutung. Abzulehnen ist hingegen die strafrechtliche Einordnung der Selbstanzeige als Fall des Rücktritts oder der tätigen Reue.

Neben der Schadenswiedergutmachung ist ein entscheidender Grund für die Existenz der Selbstanzeige, dass sie die Belastungsgleichheit im Steuerrecht herstellt und das Steuerstrafrecht wieder effektiv macht. Durch die Berichtigung seiner Angaben und Nachzahlung der Steuern kommt der Steuerdelinquent durch die Selbstanzeige nachträglich seinen steuerlichen Pflichten nach. Die Belastungsgleichheit im Steuerrecht ist hergestellt. Zugleich wird das Steuerstrafrecht, dessen Aufgabe in der Sicherstellung des vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommens besteht, wieder effektiv.

Der Steuerdelinquent ist gemäß § 90 AO verpflichtet, im Besteuerungsverfahren mitzuwirken und muss seine Steuererklärung jährlich einreichen. Durch die Periodizität der Steuern ist ein Vergleich zwischen den verschiedenen Veranlagungszeiträumen möglich. Falls Einkünfte oder Umsätze in einem Jahr nicht zutreffend angegeben wurden, im darauffolgenden hingegen schon, wird die Finanzbehörde hinsichtlich der höheren Einkünfte bzw. Umsätze misstrauisch werden und Ermittlungen einleiten. Der Steuerdelinquent trägt durch seine nunmehr richtigen Angaben zu seiner eigenen Überführung bei. Die Selbstanzeige ist in der Lage, das Spannungsverhältnis zwischen den steuerlichen Mitwirkungspflicht einerseits und dem strafrechtlichen Selbstbelastungsverbot andererseits aufzulösen, sodass der Steuerhinterzieher wieder steuerlich ehrlich werden kann, ohne eine strafrechtliche Verurteilung befürchten zu müssen. Gäbe es keine Selbstanzeige, könnte der Täter den strafrechtlichen Ermittlungen nur entgehen, wenn er weiterhin Steuerhinterziehungen begeht (sog. Hinterziehungsfalle).

Dem nemo-tenetur-Grundsatz, der als Verfahrensrecht aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Recht auf ein faires Verfahren herzuleiten ist, kommt somit eine überragende Bedeutung für die Selbstanzeige zu.

Die verfahrensrechtliche Einordnung des Selbstbelastungsverbots hat vor allem Auswirkungen darauf, ob sich auch eine juristische Person auf das Schweigerecht berufen kann, wenn gegen diese ein Ordnungswidrigkeitenverfahren zur Verhängung einer Geldbuße gemäß § 30 Abs. 1 OWiG eingeleitet wurde, weil eine Selbstanzeige der natürlichen Person, die beispielsweise als Organ des Unternehmens Steuerhinterziehungen begangen hat, unwirksam war. Dies ist nach bei einer Einordnung des Selbstbelastungsverbots als Verfahrensrecht möglich und angesichts der geschilderten vergleichbaren Gefährdungslage erforderlich.

Teilweise wird die Selbstanzeige als verfassungsrechtlich geboten angesehen. Das bedeutet, dass der Gesetzgeber gegen Verfassungsrecht verstoßen würde, wenn er sich für die Abschaffung der Selbstanzeige entschied. Dem kann nicht gefolgt werden. Denn dem Gesetzgeber steht es grundsätzlich frei, ob er sich für eine Strafmilderung oder für eine Strafbefreiung entscheidet.

Anstelle der Selbstanzeige käme die Normierung eines Beweisverwertungs- oder Beweisverwendungsverbots in Betracht. Das Verfassungsrecht fordert zum Schutz von nemo tenetur nur eine Auflösung der Zwangslage, in der sich der Steuerhinterzieher befindet. Wie der Gesetzgeber dieses Spannungslage auflöst, bleibt ihm überlassen.

Die Selbstanzeige ist daher rechtspolitisch, nicht jedoch verfassungsrechtlich geboten.

## **D. Selbstanzeige in Deutschland und Großbritannien**

Die deutsche Selbstanzeige ist ein Rechtsinstitut, das bereits seit über 100 Jahren existiert und im Laufe der Zeit mehrere grundlegende Änderungen erfahren hat. Während früher noch eine Berücksichtigung der subjektiven Motive des Täters erfolgte, besteht heute kein Freiwilligkeitserfordernis mehr. Entscheidend ist, dass der Steuerdelinquent die positiven und negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen erfüllt. Ist das der Fall, wird er mit Straffreiheit belohnt.

Die Selbstanzeige in Großbritannien ist hingegen nicht gesetzlich verankert, sondern es handelt sich um eine Praxis der Finanzbehörde, die nach dem ersten Weltkrieg eingeführt wurde, um der steigenden Anzahl von Steuerhinterziehungen Herr zu werden. Dass es sich bei der britischen Selbstanzeige um ein steuerrechtliches und kein strafrechtliches Rechtsinstitut handelt, lässt sich mit der restriktiven Strafverfolgungspolitik der britischen Finanzbehörde begründen.

Die britische Finanzbehörde HMRC verfolgt den Ansatz, nur besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung durch ein Strafverfahren zu verfolgen, um ein Exempel zu statuieren. In allen anderen Fällen werden steuerliche Ermittlungen geführt.

Die Gründe für die Existenz der Selbstanzeige sind dieselben wie in Deutschland. Allerdings unterscheidet sich die Ausgestaltung der Selbstanzeige in Großbritannien von der in Deutschland.

Bei der britischen Selbstanzeige handelt es sich um eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Täter und der Finanzbehörde (sog. Contractual Disclosure Facility). Für eine vollständige und richtige Selbstanzeige muss der Täter ebenfalls alle Steuerstraftaten offenlegen. Dies erfolgt mithilfe von zwei verschiedenen Formularen, der *Outline* und der *Formal Disclosure*. Sodann geht die Finanzbehörde zur Einigung über, bei der die zu entrichtenden Steuern, die Zinsen und die Geldbußen festgelegt werden. Als Rechtsfolge gewährt die britische Selbstanzeigeregulation Immunität vor Strafverfolgung.

Neben der Contractual Disclosure Facility gab es weitere Programme, die auf bestimmte Länder für Auslandssteuerhinterziehungen zugeschnitten waren. Die Worldwide Disclosure Facility bildete das letzte aktuelle Programm.

Der Rechtsvergleich zwischen der deutschen und der britischen Selbstanzeige zeigt, dass es sich um Rechtsinstitute handelt, die auf eine lange Tradition zurückblicken.

Die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige in Deutschland und Großbritannien sind bis auf das Vorliegen von Ausschlussgründen gleich. Die Selbstanzeige muss richtig und vollständig sein, der Täter muss die hinterzogenen Steuern zuzüglich Zinsen nachzahlen und der Täter muss entweder einen Zuschlag (Deutschland) oder eine Geldbuße (Großbritannien) bezahlen.

Auf dieser Grundlage kann die Schaffung einer einheitlichen europäischen Selbstanzeigeregulation untersucht werden.

## **E. Schaffung einer europäischen Selbstanzeigeregulation**

Neben Deutschland und Großbritannien kennen auch noch andere europäische Länder die Selbstanzeige bei begangener Steuerhinterziehung.

Auch wenn die OECD und die Europäische Union verschiedene Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ergriffen haben, sind diese Maßnahmen nicht ausreichend, um die Fälle grenzüberschreitender Steuerhinterziehung einzudämmen.

Angesichts der vielfältigen Begehungsweise grenzüberschreitender Steuerhinterziehungen, den hohen Einnahmeverlusten für die Mitgliedstaaten und die Europäische Union sowie den unterschiedlichen Verurteilungsraten bezüglich Steuerhinterziehungen in den Mitgliedstaaten besteht eine tatsächliche Notwendigkeit für die Einführung einer einheitlichen europäischen Selbstanzeigeregulation.

Die Mitgliedstaaten sind aufgrund des Effektivitätsgrundsatzes gemäß Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen einzuführen, um Verstöße gegen Unionsrecht zu ahnden. Dieser Aufgabe kann das jeweilige nationale Steuerstrafrecht nicht gerecht werden, wenn die Steuerstraftäter keinen Anreiz haben, um ihre Steuerhinterziehungen offenzulegen.

Mit Erstattung der Selbstanzeige werden keine neuen Steuerhinterziehungen mehr begangen, weil den Tätern eine Möglichkeit zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gegeben wird. Zugleich werden die offengelegten Steuerhinterziehungen in Form von Zinsen, Geldbußen bzw. Zuschlägen sanktioniert. Das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten und die Einnahmen der EU werden durch die Selbstanzeige gesichert und das Steuerstrafrecht wird wieder effektiv. Die Selbstanzeige dient dem Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union.

Durch eine einheitliche europäische Selbstanzeigeregulation wird ein einheitliches Schutzniveau der finanziellen Interessen der Europäischen Union gewährleistet. Der Schutz der finanziellen Interessen hängt somit nicht mehr vom Ermittlungserfolg in den jeweiligen Mitgliedstaaten ab. Ferner wird sog. forum shopping vermieden, bei dem der Steuerdelinquent seine Steuerhinterziehungen in das Land verlagert, welches die günstigsten Voraussetzungen für die Erstattung einer wirksamen Selbstanzeige bietet.

Eine einheitliche europäische Selbstanzeigeregulation lässt sich daher aus dem Effektivitätsgrundsatz ableiten.

Die Schaffung einer einheitlichen europäischen Selbstanzeigeregulation sollte im Wege der Richtlinie, gestützt auf Art. 83 Abs. 2 AEUV, erfolgen. Da die Richtlinie nur hinsichtlich des Ziels, nicht jedoch hinsichtlich der Ausgestaltung verbindlich ist, können Systembrüche innerhalb der jeweiligen nationalen Rechtsordnungen vermieden werden. Zugleich wird dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Rechnung getragen.

Der Regelungsvorschlag für eine einheitliche europäische Selbstanzeigeregulation sollte alle Steuerarten erfassen und möglichst restriktiv ausgestaltet werden, um den Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten nicht zu stark einzuschränken.

## **F. Fazit**

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Selbstanzeige sowohl rechtspolitisch auf nationaler und unionsrechtlicher Ebene geboten ist, um die Effektivität des Steuerstrafrechts zu garantieren.