

Inhalt

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17
A. Einleitung	27
I. Problemstellung	27
II. Gang der Untersuchung	28
III. Ziel der Untersuchung	31
B. Der deliktische Eingriff in die Funktionsfähigkeit der Steuer	33
I. Der Steuerstaat	34
1. Geschichtliche Entwicklung	34
2. Merkmale des Steuerstaats	35
II. Sozialschädlichkeit der Steuerhinterziehung	36
III. Steuermoral des Bürgers	38
1. Motive für die Begehung einer Steuerhinterziehung	39
a) Der homo oeconomicus	40
b) Der Aufrechner	41
c) Der Staatsverdrossene	41
d) Der Steuerliberale	42
e) Der legalistische Steuervermeider	42
f) Der Steuerlaie	43
g) Der Gerechtigkeitssensible	44
h) Weitere Motive	44
2. Zur aktuellen Lage der Steuermoral in Deutschland	44
3. Besteuerungsmoral des Staates und Einfluss auf die Steuermoral der Bürger	46

a) Mangelnde Verwirklichung von Steuergerechtigkeit sowohl bei der Rechtsetzung als auch bei der Rechtsanwendung	46
aa) Rechtsetzung	47
bb) Rechtsanwendung	48
b) Steuerverschwendung	50
c) Ausnutzen von gesetzlichen Lücken zur Steuerhinterziehung	50
d) Einfluss der Besteuerungsmoral auf die Steuermoral	51
IV. Zwischenergebnis	52

C. Verfassungsrechtliche Grundlagen und rechtspolitische Gebotenheit der Selbstanzeige	53
I. Gründe für die Existenz der Selbstanzeige	53
1. Fiskalische Begründung der Selbstanzeige	53
2. Kriminalpolitische Begründung der Selbstanzeige	56
3. Strafrechtliche Einordnung der Selbstanzeige	56
a) Einordnung der Selbstanzeige als Fall des Rücktritts oder der tätigen Reue	56
b) Schadenswiedergutmachung	59
4. Herstellung der Belastungsgleichheit im Steuerrecht und Wiederherstellung der Effektivität des Steuerstrafrechts	60
5. Zwischenergebnis	62
II. Vorgaben des Verfassungsrechts für die Selbstanzeige als Teil des Steuerstrafrechts	63
1. Steuerrechtliche Grundsätze aus dem allgemeinen Gleichheitssatz Art. 3 Abs. 1 GG	64
a) Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	65
b) Leistungsfähigkeitsprinzip	66
c) Zwischenergebnis	69
2. Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeige	70
a) Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG	71
b) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	72

aa) Ungleichbehandlung aufgrund Straffreiheit gemäß § 371 Abs. 1 AO	73
aaa) Legitimes Ziel	73
bbb) Geeignetheit	73
ccc) Erforderlichkeit	73
ddd) Angemessenheit	73
(1) Steuerhinterziehung als leicht zu begehendes Delikt	74
(2) Fiskalischer Zweck	74
(3) Ermöglichung der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	75
(4) Herstellung der Belastungsgleichheit im Steuerrecht und Wiederherstellung der Effektivität des Steuerstrafrechts	75
(5) Schadenswiedergutmachung	76
(6) Zwischenergebnis	78
bb) Ungleichbehandlung aufgrund der Nachzahlungspflicht in § 371 Abs. 3 AO	78
c) Zwischenergebnis	78
3. Das Nemo-tenetur-Prinzip	78
a) Inhalt des Nemo-tenetur-Prinzips	79
b) Geschichtliche Entwicklung des Nemo-tenetur-Prinzips	81
c) Verfassungsrechtliche Verankerung	85
aa) Die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG)	86
bb) Das allgemeine Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 iVm Art. 1 Abs. 1 GG)	95
aaa) Der Schutz der Ehre	96
bbb) Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung	97
cc) Die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)	101
dd) Die Freiheit der Person (Art. 2 Abs. 2 S. 2 GG)	102
ee) Die Gewissensfreiheit (Art. 4 Abs. 1 GG)	103
ff) Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG)	105
gg) Das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG)	109
hh) Unschuldsvermutung	111

ii) Das Recht auf ein faires Verfahren	113
jj) Zwischenergebnis	116
d) Geltung von nemo tenetur für juristische Personen	116
e) Zwischenergebnis	119
III. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit oder rechtspolitische	
Gebotenheit der Selbstanzeige	119
1. Hinterziehungsfalle und Gefahr der Selbstbelastung bei	
periodischen Steuern	121
a) Hinterziehungsfälle	121
b) Gefahr der Selbstbelastung	122
aa) Doppelzuständigkeit der Finanzbehörde	122
bb) Steuerliche Mitwirkungspflichten	124
2. Lösung des Konflikts	126
a) Schutz durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) und die	
Regelung des § 393 AO	126
aa) Das Steuergeheimnis (§ 30 AO)	126
bb) § 393 Abs. 1 S. 2 AO	128
aaa) Schätzung als Zwang iSd § 393 Abs. 1 S. 2 AO ..	129
bbb) § 393 Abs. 1 S. 2 AO und die Selbstanzeige	131
cc) § 393 Abs. 2 S. 1 AO	133
aaa) Inhalt des § 393 Abs. 2 S. 1 AO	133
bbb) Einschränkungen und Durchbrechungen	
des § 393 Abs. 2 S. 1 AO	135
dd) Zwischenergebnis	137
b) Lösungsansätze in der Literatur	137
aa) Zeitliche Entzerrung von Besteuerungs- und	
Steuerstrafverfahren	137
bb) Verwertungsverbot bei selbstbelastenden Angaben	138
cc) Mitwirkungsverweigerungsrecht des	
Steuerpflichtigen	140
dd) Verwendungsverbot bei selbstbelastenden Angaben ..	141
ee) Zwischenergebnis	144
c) Ausweg durch die Selbstanzeige	145

aa) Rechtspolitische Gebotenheit der Selbstanzeige	145
bb) Reichweite und Grenzen des Nemo-tenetur- Grundsatzes	147
aaa) Einschränkung des Nemo-tenetur- Grundsatzes im Strafverfahren aufgrund eines Aufklärungs- und Strafverfolgungsinteresses	148
bbb) Einschränkung des Nemo-tenetur- Grundsatzes im Rahmen von Auskunftspflichten im Vorfeld eines Strafverfahrens	150
ccc) Schlussfolgerungen für die Selbstanzeige	153
3. Zwischenergebnis	158

D. Selbstanzeige in Deutschland und Großbritannien

161

I. Selbstanzeige in Deutschland	161
1. Historische Entwicklung	161
2. Voraussetzungen der Selbstanzeige	164
a) Berichtigung gemäß § 371 Abs. 1 AO	164
b) Kein Vorliegen von Ausschlussgründen iSd § 371 Abs. 2 AO	166
aa) Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	167
bb) Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens	168
cc) Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung	169
dd) Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung	170
ee) Erscheinen eines Amtsträgers zur Nachschau	171
ff) Tatentdeckung	171
gg) Überschreiten des Betrags von 25.000 Euro und besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung	173
c) Nachzahlungspflicht gemäß § 371 Abs. 3 AO	173
3. Rechtsfolgen der Selbstanzeige	173
II. Selbstanzeige in Großbritannien	174
1. Das Steuersystem in Großbritannien	174
a) Rechtsquellen des Steuerrechts	174

aa) Primäre Gesetzgebung	175
bb) Sekundäre Gesetzgebung	176
b) Pflichten des Steuerzahlers	178
c) Befugnisse der HMRC	180
aa) Befugnisse im Steuerverfahren	180
aaa) Korrektur von Steuererklärungen und Einleitung von Untersuchungen	180
bbb) Verpflichtung zur Herausgabe von Informationen	182
ccc) Betreten von Geschäftsräumen	183
ddd) Sammeln von Daten	184
eee) Weitergabe von Informationen an andere Behörden	184
fff) Verhängung von Geldbußen (penalties)	186
bb) Befugnisse im Strafverfahren	188
d) Zwischenergebnis	189
2. Das Steuerstrafrecht in Großbritannien	190
a) Zuständige Behörden	190
b) Straftaten bei Steuerhinterziehung	191
aa) Fraudulent evasion of income tax	192
bb) Fraudulent evasion of VAT	193
cc) Providing false documents or information to HMRC ...	194
dd) Fraudulent evasion of duty	195
ee) Cheating the public revenue	196
ff) Spezielle Straftaten und Geldbußen für Unternehmen und Auslandssteuerhinterzieher	197
aaa) Unterlassen, die Erleichterung der Steuerhinterziehung zu verhindern	198
bbb) Spezielle Straftaten und Geldbußen für Auslandssteuerhinterzieher	198
c) Zwischenergebnis	199
3. Die Selbstanzeige in Großbritannien	200
a) Historische Entwicklung	200
aa) Entwicklung nach dem ersten Weltkrieg	200

bb) Versagung der Immunität vor Strafverfolgung	202
cc) Die Entscheidungen R v Allen und R v Gill and anor ...	202
dd) Code of Practice 9	203
aaa) Civil Investigation of Fraud	203
bbb) Contractual Disclosure Facility	204
b) Strafverfolgungspolitik der HMRC	206
aa) Maßgebliche Kriterien	206
bb) Vorteile steuerlicher gegenüber strafrechtlichen Ermittlungen	207
cc) Aktuelle Zahlen zur Strafverfolgung	209
dd) Ablauf der Auswahl der Fälle für steuerliche oder strafrechtliche Ermittlungen	210
ee) Zwischenergebnis	211
c) Notwendigkeit der Selbstanzeige	212
aa) Erhöhung der Einnahmen des Staates	212
bb) Ermittlungsnotstand	214
cc) Rückkehr zur Steuerehrlichkeit	215
dd) Herstellung von Belastungsgleichheit im Steuerrecht und Wiederherstellung der Effektivität des Steuerstrafrechts	216
ee) Zwischenergebnis	217
d) Ausgestaltung der Selbstanzeige	217
aa) Contractual Disclosure Facility (CDF)	217
aaa) Übersendung des Eröffnungsbriefs (opening letter)	219
bbb) Outline Disclosure	220
ccc) Formal Disclosure	221
ddd) Erreichen einer Einigung	223
eee) Zwischenergebnis	224
bb) Spezielle Selbstanzeigeprogramme (offshore disclosure facilities)	224
aaa) Offshore Disclosure Facility	225
bbb) The New Disclosure Opportunity	225
ccc) Liechtenstein Disclosure Facility	226

ddd) UK-Swiss Agreement	226
eee) Kronbesitzungen der britischen Krone (Guernsey, Isle of Man, Jersey)	227
fff) Worldwide Disclosure Facility	227
cc) Zwischenergebnis	229
e) Rechtsfolgen der Selbstanzeige	229
aa) Reduzierung der Geldbuße	230
bb) Publishing details of deliberate defaulters und Managing Serious Defaulters Programme	232
cc) Immunität vor Strafverfolgung	232
aaa) Immunität bezüglich Steuerstraftaten	233
bbb) Immunität bezüglich anderer Straftaten	234
ccc) Zwischenergebnis	239
III. Rechtsvergleich	239
1. Historische Entwicklung der Selbstanzeige	239
2. Gründe für die Existenz der Selbstanzeige	240
a) Fiskalischer Aspekt	241
b) Ermittlungsnotstand	241
c) Rückkehr in die Steuerehrlichkeit	241
d) Herstellung von Belastungsgleichheit im Steuerrecht	242
e) Wiederherstellung der Effektivität des Steuerstrafrechts	243
f) Rechtspolitische Gebotenheit	243
g) Zwischenergebnis	246
3. Ausgestaltung der Selbstanzeige	246
a) Rechtliche Einordnung	246
b) Wirksamkeitsvoraussetzungen	247
aa) Deutschland	247
bb) Großbritannien	247
cc) Gemeinsamkeiten und Unterschiede	248
4. Rechtsfolgen der Selbstanzeige	248
5. Zwischenergebnis	249

E. Schaffung einer europäischen Selbstanzeigeregelerung ... 251

I. Maßnahmen auf europäischer und internationaler Ebene zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung	252
II. Notwendigkeit einer europäischen Selbstanzeigeregelerung	255
1. Fälle grenzüberschreitender Steuerhinterziehung	255
a) Umsatzsteuerhinterziehung	256
b) Zoll- und Verbrauchsteuerhinterziehung	261
aa) Zolllhinterziehung	261
bb) Verbrauchsteuerhinterziehung	263
c) Einkommensteuerhinterziehung	264
d) Körperschaftsteuerhinterziehung	264
aa) Steuerhinterziehung durch unangemessene Verrechnungspreise	265
bb) Einsatz von Basisgesellschaften	267
e) Erbschaft- und Schenkungsteuer	270
f) Zwischenergebnis	272
2. Rechtliche Gebotenheit einer europäischen Selbstanzeigeregelerung	272
a) Vereinbarkeit der Selbstanzeige mit dem Schutz der finanziellen Interessen der Union	272
aa) Verpflichtung zum Schutz der finanziellen Interessen der Union	272
bb) Vereinbarkeit der Selbstanzeige mit dem Schutz der finanziellen Interessen der Union	273
b) Rechtfertigung der Selbstanzeige auf Grundlage der europäischen Verträge	277
aa) Ermächtigungsgrundlage	277
aaa) Art. 325 Abs. 4 AEUV	278
bbb) Art. 83 Abs. 2 AEUV	280
bb) Rechtfertigung einer europäischen Selbstanzeigeregelerung aus dem Effektivitätsgrundsatz	282
c) Zwischenergebnis	284
III. Ausgestaltung einer europäischen Selbstanzeigeregelerung	285

1. Selbstanzeige als Strafaufhebungs- oder Strafmilderungsgrund	285
2. Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige	288
a) Positive Wirksamkeitsvoraussetzungen	288
b) Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen	288
3. Erfasste Steuerarten	289
 F. Fazit und Ausblick	 291
I. Grundlagen des deutschen Steuerrechts und seiner Durchsetzung	291
II. Die Selbstanzeige im deutschen Steuerstrafrecht	292
III. Die steuerrechtliche Selbstanzeige in Großbritannien	294
IV. Die europäische Selbstanzeigeregulung	296
V. Ausblick	296
 Literaturverzeichnis	 297
 Verzeichnis der zitierten britischen Rechtsprechung	 333