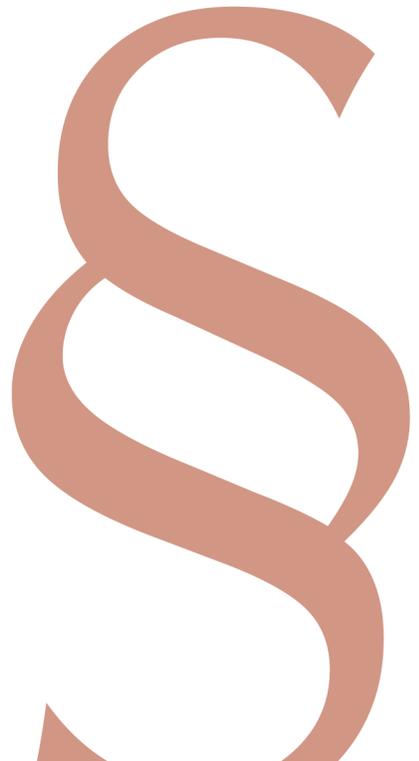


Neue Juristische Beiträge

Sarah Regina Helml

**Die Reform der Selbstanzeige im
Steuerstrafrecht**



Sarah Regina Helml

Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

Herbert Utz Verlag · München 2014

Neue Juristische Beiträge
Band 97

EBook-Ausgabe:

ISBN 978-3-8316-7026-0 Version: 1 vom 01.09.2014

Copyright© Herbert Utz Verlag 2014

Alternative Ausgabe: Softcover

ISBN 978-3-8316-4340-0

Copyright© Herbert Utz Verlag 2014

Sarah Regina Helml

**Die Reform der Selbstanzeige
im Steuerstrafrecht**



Herbert Utz Verlag · München

Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (EBS Universität für Wirtschaft und Recht Wiesbaden)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 97



Zugl.: Diss., München, Univ., 2013

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.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2014

ISBN 978-3-8316-4340-0

Printed in EC
Herbert Utz Verlag GmbH, München
089-277791-00 · www.utzverlag.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Juni 2013 abgeschlossen, bis Dezember 2013 veröffentlichte Literatur wurde noch nachgetragen.

Mein Dank gilt all jenen, die mich bei der Arbeit an dieser Dissertation unterstützt haben, sei es unmittelbar durch Anregungen, Ratschläge und Kritik, sei es mittelbar durch die notwendige Ablenkung.

Folgende Personen möchte ich besonders hervorheben:

Dank gebührt in erster Linie meinem Doktorvater Prof. Dr. Matthias Krüger für seine hervorragende Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Durch seine konstruktiven Anmerkungen und Hinweise sowie nicht zuletzt durch seine jederzeitige Diskussionsbereitschaft hat er entscheidend zum Gelingen meiner Arbeit beigetragen.

Zu Dank verpflichtet bin ich auch Prof. Dr. Petra Wittig für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens und Prof. em. Dr. jur. Dr. jur. h.c. mult. Bernd Schünemann für sein Mitwirken in der Prüfungskommission.

Herzlich danken möchte ich Cosmin Tanasescu für die verständnisvolle Unterstützung und die geduldige sowie ermutigende Begleitung während der Zeit der Promotion.

Darüber hinaus gebührt Dank meiner Schwester Nadine Helml für die umfassende Motivation und ihren Beistand zu dieser Arbeit.

Die Arbeit ist meinen lieben Eltern, Brunhilde und Josef Helml, als Zeichen der Dankbarkeit gewidmet, für alles, was sie für mich getan und mir ermöglicht haben.

München, Dezember 2013

Sarah Regina Helml

1. KAPITEL: EINFÜHRUNG	1
2. KAPITEL: ALLGEMEINES ZUR SELBSTANZEIGE IM STEUERSTRAFRECHT	4
A. EINFÜHRUNG	4
B. HISTORISCHE ENTWICKLUNG DES INSTITUTS DER SELBSTANZEIGE	6
I. RAO 1919	7
II. Änderungen in der Zeit von 1930-1950	9
III. Neufassungen ab 1951	12
IV. AOStrafÄndG 1967/68 und OWiG 1968	14
V. Die Strafrechtsreform und weitere Gesetzesänderungen	16
VI. AO 1977	16
VII. Änderungen seit der AO 1977 bis zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz	18
VIII. Zusammenfassung	19
C. VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DES INSTITUTS DER SELBSTANZEIGE	20
I. Vorwurf der Verfassungswidrigkeit des § 371 AO	20
II. Verfassungsmäßige Notwendigkeit der Selbstanzeigevorschrift	24
D. GRUNDLEGENDES ZUR SELBSTANZEIGE IM STEUERSTRAFRECHT	29
I. Aufbau des § 371 AO und Rechtsnatur	29
II. Anwendungsbereich	30
III. Der Zweck der Selbstanzeige	31
1. Fiskaltheorie	32
2. Anreiztheorie (Kriminalpolitische Theorie)	35
3. Belohnungs-, Prämien- bzw. Gnadentheorie	37
4. Indiztheorie	39
5. Strafzwecktheorie	40
6. Schuldertüchtigungstheorie	41
7. Opferschutzgedanke	43
8. Sonstige Ansätze zur Erklärung der Selbstanzeige	45
9. Fazit	47
3. KAPITEL: HISTORIE DER NOVELLIERUNG 2011	48
A. GRUNDLEGENDES	48
B. DIE LIECHTENSTEINAFFÄRE UND ERSTE POLITISCHE REAKTIONEN	48
C. DIE RECHTSPRECHUNGSÄNDERUNG DES BGH	49
I. Der Sachverhalt	50
II. Die Entscheidung	50

1.	Rechtfertigung des Instituts der Selbstanzeige.....	51
2.	Ausschluss der Möglichkeit der Teilselbstanzeige	51
3.	Auslegung der Selbstanzeigevorschrift und der Sperrgründe	52
4.	Umfang der Sperrwirkung in § 371 Abs. 2 Nr. 1a) 2. Alt. AO a.F.....	52
5.	Der „neue“ Begriff der Tatentdeckung in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO a.F.....	52
6.	Gestufte Selbstanzeige	54
7.	Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft	54
III.	Fazit.....	55
D.	DAS JAHRESSTEUERGESETZ 2010 UND DER FINANZAUSSCHUSS AM 07.07.2010.....	56
I.	Jahressteuergesetz 2010	56
II.	Vorhergehende Anträge, Gesetzesentwürfe und Empfehlungen	56
E.	DER GESETZESENTWURF BT-DRS. 17/4182 DER FRAKTIONEN CDU/CSU UND FDP ...	57
F.	DIE NEUFASSUNG DURCH DAS SCHWARZGELDBEKÄMPFUNGSGESETZ	58
4.	KAPITEL: § 371 AO NACH DER NOVELLIERUNG	60
A.	DIE ERSTATTUNG DER SELBSTANZEIGE NACH § 371 ABS. 1 AO.....	60
I.	Berichtigung, Ergänzung und Nachholung gemäß § 371 Abs. 1 AO	60
1.	Gegenstand der Berichtigung.....	60
2.	Form.....	62
3.	Motive.....	62
a)	Allgemeines.....	62
b)	Rückkehr zum allgemeinen Freiwilligkeitserfordernis?.....	63
II.	Adressat der Berichtigung und Zugang.....	64
III.	Selbstanzeige bei mehreren Beteiligten	67
B.	FORMEN DER SELBSTANZEIGE.....	69
I.	Teilselbstanzeige	69
1.	Allgemein.....	69
2.	Novellierung.....	70
a)	Sachlicher Umfang	70
b)	Persönliche Reichweite	74
c)	Zeitliche Reichweite.....	76
d)	Undolose Teilselbstanzeige	78
e)	Fortgeltung der Kulanzregelung.....	82
aa)	Anwendbarkeit und Höhe der Kulanzregelung	82
bb)	Berechnung der Geringfügigkeit	86
f)	Fazit.....	89
II.	Gestufte Selbstanzeige	90

III.	Koordinierte Selbstanzeige	93
IV.	Selbstanzeige nach der Selbstanzeige	94
V.	Fazit	97
C.	DIE SPERRTATBESTÄNDE DES § 371 ABS. 2 AO	97
I.	Anpassung der Sperrwirkung an das neue Erfordernis des Berichtigungsverbundes	98
II.	Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a) AO	100
	1. Persönlicher Anwendungsbereich	101
	2. Prüfungsanordnung nach § 196 AO	103
	a) Inhalt	103
	b) Form	103
	c) Rechtswidrige bzw. nichtige Prüfungsanordnungen	104
	d) Sachlicher Umfang	105
	3. Bekanntgabezeitpunkt	105
	4. Keine Sperrwirkung trotz bekanntgegebener Prüfungsanordnung	108
	5. Fazit	110
III.	Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens nach § 371 Abs. 2 Nr. 1b) AO	111
	1. Persönlicher Regelungsgehalt	111
	2. Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens	111
	3. Bekanntgabe	112
IV.	Erscheinen eines Amtsträgers nach § 371 Abs. 2 Nr. 1c) AO	113
	1. Allgemein	114
	2. Amtsträger der Finanzbehörde	114
	3. Erscheinen des Amtsträgers	115
	4. Grund des Erscheinens	116
	5. Umfang der Sperrwirkung	117
V.	Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	118
	1. Tat	118
	2. Entdeckung	120
	3. Entdecker	121
	4. Subjektive Voraussetzungen	123
	5. Sonderfall der Steuer-CDs	125
VI.	Betragsobergrenze von 50.000 € nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO	129
	1. Betrag	129
	2. Tat	132
	3. Berechnung	133

4.	Ausnahme des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO von dem Erfordernis des Berichtigungsverbundes	136
5.	Rechtfertigungsmöglichkeit der Betragsobergrenze	137
6.	Fazit	139
VII.	Dauer der Sperrwirkung	140
D.	DIE NACHZAHLUNGSPFLICHT DES § 371 ABS. 3 AO	144
I.	Tatsächlicher Steuerschaden	144
II.	Nachzahlungspflichtiger	145
III.	Form der Nachzahlung	146
IV.	Nachzahlungsbetrag	148
V.	Nachzahlungsfrist	149
VI.	Unfähigkeit zur Nachzahlung	151
E.	DIE ÜBERGANGSREGELUNG IN ART. 97 § 24 EGAO	153
I.	Anwendungszeitpunkt der unterschiedlichen Fassungen und Auslegungen des § 371 AO	154
II.	Anwendungszeitpunkt der Einstellungsvorschrift des § 398a AO	155
III.	Abgegebene Selbstanzeigen zwischen BGH-Beschluss und Novellierung	156
F.	RECHTSVERGLEICH	156
I.	Schweiz	157
1.	Rechtsgrundlagen	157
2.	Inhalt und Vergleich	158
3.	Einmalige Straffreiheit auch für Deutschland?	162
II.	Österreich	163
1.	Rechtsgrundlagen	163
2.	Inhalt und Vergleich	164
5.	KAPITEL: DER NEUE § 398a AO	167
A.	ALLGEMEIN	167
B.	ENTWICKLUNG	167
C.	SYSTEMATIK	168
D.	ANWENDUNGSBEREICH	171
I.	Sachliche Reichweite	171
II.	Zuständigkeit und verfahrensrechtliche Reichweite	172
1.	Zuständigkeit	172
2.	Verfahrensrechtliche Reichweite	174
III.	Subjektiver Anwendungsbereich	176
E.	VERFASSUNGS- UND KONVENTIONSRECHTLICHE ZULÄSSIGKEIT	179

I.	Rechtsnatur des Zuschlags	179
II.	Zulässigkeit	184
F.	BEMESSUNGSGRUNDLAGE DES 5 %-ZUSCHLAGS	188
G.	FRIST	190
H.	RECHTSFOLGE	191
I.	Allgemein	191
II.	Möglicher Strafklageverbrauch	193
I.	VERHÄLTNIS ZU DER EINSTELLUNGSVORSCHRIFT DES § 153a STPO	194
J.	RECHTSSCHUTZMÖGLICHKEITEN	196
K.	FAZIT	198
6.	KAPITEL: GESAMTERGEBNIS.....	200
A.	ALLGEMEIN	200
B.	THESEN	201
C.	VERBESSERTER REGULUNGSVORSCHLAG	202
	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	204
	LITERATURVERZEICHNIS	208

1. Kapitel: Einführung

„*Wer Steuern hinterzieht, der handelt unrecht. Wer sich besinnt, dem wird verziehen.*“¹ Unter diesem Motto steht seit jeher das Institut der so genannten strafbefreienden Selbstanzeige.

In wenigen Jahren, genauer gesagt 2019, wird das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige 100 Jahre alt. Mit der Reichsabgabenordnung 1919 wurde damals die erste im gesamten Deutschen Reich gültige Regelung zur Erlangung von Straffreiheit trotz einer bereits beendeten Steuerstraftat eingeführt.² Seit der Schaffung hat sich dieses Institut bewährt und dem Staat geholfen verdeckte Steuerquellen aufzudecken.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den neuen Maßstäben der strafbefreienden Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, welche diese durch die Novellierung im Jahr 2011 erhalten hat. Trotz der Veränderung und der einhergehenden Verschärfung des Instituts ist davon auszugehen, dass es seine Praxisrelevanz behält und weiterhin regen Zulauf durch reuige Steuersünder finden wird.

Das gesellschaftliche, mediale und politische Interesse an diesem Institut hielt sich lange Zeit in Grenzen. Erst im Jahr 2008 wurde durch den Ankauf unterschiedlicher Steuer-CDs bei ausländischen Banken und durch die medienwirksame Festnahme des damaligen Vorstandsvorsitzenden der DEUTSCHEN POST AG das Interesse an der strafbefreienden Selbstanzeige geweckt. Ab diesem Zeitpunkt begann in der Bundesrepublik eine Debatte über die Berechtigung, die Ausgestaltung und die Anwendung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige. In diese Diskussion „*mischte*“ sich am 20.05.2010 ebenfalls der BGH mit einer wegweisenden Entscheidung ein.³

Ergebnis dieser Debatte ist das am 03.05.2011 verkündete Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.⁴ Durch dieses wurde die bisherige Ausgestaltung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige in § 371 AO grundlegend modifiziert und den vermeintlichen Ansprüchen der Politik und Gesellschaft angepasst. Zudem wurde die neue Verfahrensvorschrift des § 398a AO geschaffen.

Nachdem durch die Änderungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes die ausgelöste Debatte über das Institut der Selbstanzeige vorerst wieder beendet schien, erfuhr das Institut im April 2013 eine erneute, insbesondere mediale, Aufmerksamkeit. Zu diesem Zeitpunkt wurde bekannt, dass der aktuelle Präsident des FC BAYERN MÜNCHEN E.V. und zugleich Aufsichtsratsvorsitzende der FC BAYERN MÜNCHEN AG im Januar 2013 eine Selbstanzeige wegen Steuerhinter-

¹ REFERAT FÜR BÜRGERANGELEGENHEITEN (BMF), Pressemitteilung vom 02.05.2011 „*Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung*“.

² RGBl. 1919, S. 1993.

³ BGHSt 55, 180.

⁴ BGBl. I 2011, S. 676.

ziehung erstattet hatte.⁵ Zudem wurde bekannt, dass die Staatsanwaltschaft München II ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung aufgrund der Selbstanzeige eingeleitet hat, in welchem insbesondere nunmehr die Wirksamkeit und Folgen der erstatteten Selbstanzeige überprüft wurden. Im Juli 2013 hat die Staatsanwaltschaft Anklage erhoben, welche Anfang November 2013 durch das Landgericht München II zugelassen wurde.⁶

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist die Darstellung und rechtliche Würdigung der vorgenommenen Änderungen und Neueinführungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz. Wie sich zeigen wird, hat der Gesetzgeber die Novellierung nicht bis ins letzte Detail durchdacht. Alte Kritik- bzw. Streitpunkte über die Auslegung und Anwendung des § 371 AO wurden nicht aus der Welt geschafft. Vielmehr wird schnell deutlich, dass der Gesetzgeber diverse neue Problemfelder hervorgerufen hat, welche bereits für viel Diskussionsbedarf in der Fachliteratur gesorgt haben. Es ist nur eine Frage der Zeit, bis sich auch die Rechtsprechung und gegebenenfalls danach wieder der Gesetzgeber mit diesen Unklarheiten auseinandersetzen muss.

Hauptintention des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes war es, die Vorschrift der strafbefreienden Selbstanzeige dahingehend zu ändern, dass zukünftig der Missbrauch des Instituts als Teil einer Hinterziehungsstrategie verhindert wird.⁷

Bevor auf die Änderungen und Neueinführungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eingegangen wird, wird im 2. Kapitel: B dieser Arbeit die historische Entwicklung der Selbstanzeige im Rahmen der Entwicklung des Steuerstrafrechts dargestellt.

Im Folgenden wird die seit Existenz des Instituts andauernde Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeige erörtert und bewertet, siehe 2. Kapitel: C.

Im 2. Kapitel: D wird der Aufbau der Norm des § 371 AO aufgezeigt und die bisher entwickelten Rechtfertigungstheorien beleuchtet und aktuelle Rechtfertigungsgedanken einer Überprüfung unterzogen.

⁵ Dieser hatte bis Ende 2012 darauf gehofft, seine Steuerschulden mittels des geplanten Steuerabkommens zwischen der BRD und der Schweiz begleichen zu können. Nachdem dieses allerdings am 17.01.2013 endgültig gescheitert war, wählte er den Weg über § 371 AO. Siehe hierzu u.a. „*Uli Hoeneß muss wegen Steuerhinterziehung vor Gericht*“ in <http://www.sueddeutsche.de/sport/vorwurf-der-steuerhinterziehung-bayern-praesident-hoeness-muss-vor-gericht-1.1809817> (Stand: 17.12.2013). Zum Scheitern des Steuerabkommens siehe BR-Drs. 37/13; Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem Abkommen vom 21. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt in der Fassung vom 5. April 2012 vom 13.12.2012, BT-Drs. 17/11840.

⁶ Siehe hierzu u.a. „*Uli Hoeneß muss wegen Steuerhinterziehung vor Gericht*“ in <http://www.sueddeutsche.de/sport/vorwurf-der-steuerhinterziehung-bayern-praesident-hoeness-muss-vor-gericht-1.1809817> (Stand: 17.12.2013). Das Hauptverfahren hatte zum Ende der Bearbeitung der vorliegenden Arbeit noch nicht begonnen. Der erste Verhandlungstag ist terminiert auf den 10.03.2014.

⁷ BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 3.

Im 3. Kapitel wird die Normgenese der jetzigen Novellierung dargestellt.

Im 4. Kapitel wird die Änderung der Regelung des § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erläutert und einer rechtlichen Würdigung unterzogen.

Die größte inhaltliche Änderung, welche durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vorgenommen wurde, stellt die Abschaffung der Möglichkeit der (dolosen) Teilselbstanzeige dar (4. Kapitel: B.I). Mittels dieser Abschaffung soll der oben genannte Zweck des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes, die Verhinderung einer Hinterziehungsstrategie, erreicht werden. Der Gesetzgeber hat in § 371 Abs. 1 AO neue Anforderungen an die Erstattung einer Selbstanzeige gestellt.

Ergänzend hat der Gesetzgeber zu den drei alten, zukünftig weiterhin gültigen Sperrgründen, zwei neue Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO eingefügt (4. Kapitel: C). Hinsichtlich der drei alten, aber weiter gültigen, Sperrgründe wird ein Überblick geschaffen und an den entsprechenden Stellen aufgezeigt, ob sich auch hier Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ergeben haben. Die beiden neuen Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO werden vollumfänglich dargestellt und besprochen.

Weiterhin wird im 4. Kapitel: D die in § 371 Abs. 3 AO normierte Pflicht zur Nachentrichtung der geschuldeten Steuern erörtert. Auch hier wird auf die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz veränderten Inhalte und Auslegungen eingegangen.

Sodann findet eine Erörterung der durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz geschaffenen Übergangs- bzw. Anwendungsregelung des Art. 97 § 24 EGAO statt (4. Kapitel: E). Mit dieser hat der Gesetzgeber eine in drei Teile gestufte Anwendung der neuen Regelungen des § 371 AO und § 398a AO, der BGH-Rechtsprechung und der alten Fassung des § 371 AO geschaffen.

Im 4. Kapitel: F wird aufgezeigt, dass das Institut der Selbstanzeige nicht nur in der Bundesrepublik im Wandel ist. Die steuerstrafrechtlichen Regelungen der Nachbarländer Schweiz und Österreich sehen ebenfalls die Möglichkeit der Selbstanzeige vor. Auch hier hat es in beiden Ländern in den letzten Jahren Reformen des Instituts gegeben. Es werden die Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Regelung erläutert und mit den entsprechenden Merkmalen der deutschen Norm des § 371 AO verglichen.

Im 5. Kapitel dieser Arbeit wird die neu geschaffene Verfahrenseinstellungsvorschrift des § 398a AO dargestellt. Die Schaffung dieser Norm stellt das Nachgeben des Gesetzgebers auf die gesellschaftlichen, wissenschaftlichen und politischen Forderungen nach einem „Strafzuschlag“ bei einer abgegebenen Selbstanzeige dar.

Im 6. Kapitel findet eine abschließende Darstellung der Ergebnisse statt. Zudem wird ein verbesserter Regelungsvorschlag aufgezeigt, der die gefundenen Ergebnisse der Arbeit aufgreift und die durch die Novellierung entstandenen Streitigkeiten beseitigt.

2. Kapitel: Allgemeines zur Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

A. Einführung

Mit dem Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) vom 28.04.2011 wurde das Institut der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht grundlegend modifiziert.⁸

Im Februar 2008 rückte die Selbstanzeige in das Licht der Öffentlichkeit, als bei dem damaligen Vorstandsvorsitzenden der DEUTSCHEN POST AG eine Durchsuchung öffentlich bekannt wurde. Hintergrund dieser Durchsuchung war die sog. Liechtensteiner Steueraffäre (Liechtensteinaffäre). Ein ehemaliger Mitarbeiter der LGT BANK hatte illegal bankinterne Daten entwendet und diese dem BND zum Kauf angeboten. Daraufhin wurde der bisher größte Komplex von Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung in der BRD vorgenommen.

Das Bekanntwerden der Erstattung einer Selbstanzeige durch den Präsidenten des FC BAYERN E.V. und zeitgleich Aufsichtsratsvorsitzenden der FC BAYERN AG im April 2013 sorgte erneut dafür, dass das Institut der Selbstanzeige eine große mediale Aufmerksamkeit erfuhr.

Die angesprochene Liechtensteiner Steueraffäre im Jahr 2008 führte sowohl in der gesellschaftlichen, wie auch der fachlichen Presse zu Diskussionen in ungeahntem Ausmaß. Dies mag etwas verwundern, da es fast so schien, als wäre das Wissen um im Ausland deponiertes Schwarzgeld eine vollkommen neue Erkenntnis.⁹ Auch die Möglichkeit der Selbstanzeigeerstattung wurde diskutiert und insgesamt wie ein neues Rechtsinstitut betrachtet.

Die Durchsuchung bei dem damaligen Vorstandsvorsitzenden der DEUTSCHEN POST AG wirkte von Anfang an medienwirksam inszeniert. Durch die schnelle Berichterstattung wirkte es nahezu so, als wären die Medien vorab informiert gewesen. Dieser Eindruck wurde auch durch das darauffolgende Vorgehen der Ermittlungsbehörden und Politik bekräftigt. Es erschien so, als solle durch die öffentliche Durchsuchung bei dem damaligen Vorstandsvorsitzenden der DEUTSCHEN POST AG eine weitere „Durchsuchungswelle“ angekündigt werden.¹⁰ Im weiteren Verlauf der Geschehnisse wurde mit immensem Druck zur Abgabe von Selbstanzeigen geraten u.a. in zwei Regierungspressekonferenzen am

⁸ BGBl. I 2011, S. 676.

⁹ KEMPER, ZRP 2008, S. 105 (105) spricht an dieser Stelle von einem „alten Hur“.

¹⁰ KEMPER, ZRP 2008, S. 105 (105).

15.02.2008 und 18.02.2008.¹¹ Jedem Betroffenen wurde deutlich, dass man mit der Abgabe einer Selbstanzeige nicht mehr abwarten sollte. Rechtsstaatlich nachdenklich stimmte an dieser Situation, dass die Behörden ankündigten, weitere hunderte Durchsuchungen durchzuführen, was zu Ende gedacht im Widerspruch zur Aufforderung zur Abgabe einer Selbstanzeige steht.¹²

In der folgenden Zeit kam es zu weiteren Ankäufen von sog. Steuerdaten-CDs (u.a. im April 2013 in Rheinland-Pfalz und im August 2012 in Nordrhein-Westfalen), einem wegweisenden Beschluss des BGH und schließlich zur Gesetzesänderung des § 371 AO und der Einführung des § 398a AO.

Während des kompletten Gesetzgebungsverfahrens zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde immer wieder betont, dass sich das Institut der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht über Jahrzehnte hinweg bewährt hätte.¹³ Am einfachsten könnte man diese Aussage mit Zahlen belegen. Die Eigenart der Selbstanzeige, dass diese grundsätzlich gegenüber der zuständigen Finanzbehörde erstattet wird, bringt allerdings mit sich, dass es keine bundes- bzw. landeseinheitlichen Zahlen über die Häufigkeit von abgegebenen Selbstanzeigen gibt.¹⁴ Auch der Strafverfolgungsstatistik können keine genauen Werte hierzu entnommen werden. Lediglich die Zahl der nicht verurteilten Straftaten beinhaltet einen gewissen Teil an reuigen Steuersünder, bei welchen es zwar zu einer Anklage gekommen ist, aber aufgrund einer wirksamen Selbstanzeige nicht zu einer Verurteilung.¹⁵ Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde von den Sachverständigen eine Zahl von ca. 28.000 Selbstanzeigen im Jahr 2010 angegeben,¹⁶ allerdings ohne die Quelle bzw. Erhebung dieser Zahl zu erläutern.

Lediglich den Medien können gewisse Zahlen bzw. Fakten über die Häufigkeit und das Volumen von Selbstanzeigen für zumindest einzelne Regionen entnommen werden. So soll laut Medienberichten der Ankauf der unterschiedlichen Daten-CDs aus Liechtenstein und der Schweiz den Finanzämtern ein Einnahmeplus von insgesamt ca. 1,8-2 Milliarden Euro erbracht haben.¹⁷ In einem Zeitungsartikel

¹¹ SCHAUF, in: KOHLMANN-SteuerR⁴³, § 371 AO, Rn. 239.3; GÖRES/KLEINERT, NJW 2008, S. 1353 (1353).

¹² Zur Erfüllung des Sperrgrundes der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO durch die Steuerdaten-CDs siehe 4. Kapitel: C.V.5.

¹³ Siehe u.a. BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 11.

¹⁴ Siehe hierzu auch BT-Drs. 17/1352 (Antwort auf die Kleine Anfrage BT-Drs. 17/1130), S. 4 f.

¹⁵ Letztendlich ist aber auch diese Differenz nicht repräsentativ, da zum einen in der Strafverfolgungsstatistik alle Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten gesammelt dargestellt werden und es zudem aus x-beliebigen anderen Gründen nicht zu einer Verurteilung gekommen sein kann.

¹⁶ JOECKS 2011, S. 2.

¹⁷ Siehe hierzu „Bundestag legt Hürden für Selbstanzeige höher“ in http://de.reuters.com/article/domesticNews/idDEBEE72G09V20110317_vom_17.03.2011 (Stand: 12.06.2013); MARWEDE-DENGG, „Steuersünder: Beichten wird teuer“ in <http://www.finanzen.net/nachricht/private-finanzen/Finanzamt-Steuersuender-Beichten-wird-teurer-1058157> (Stand: 27.03.2012); FABRICIUS/GOTTHOLD/SEIBEL, „Schweizer Banken spielen

erklärt der Chef der DEUTSCHEN STEUERGERWERKSCHAFT,¹⁸ dass es normalerweise im Jahr zu ca. 3000-4000 Selbstanzeigen kommt und im Jahr 2010 aufgrund der Steuer-CDs ca. 30.000 Selbstanzeigen abgegeben wurden. Nach einem Bericht des SPIEGEL vom 14.03.2010 gab es zu diesem Zeitpunkt im Jahr 2010 bereits knapp 10.000 abgegebene Selbstanzeigen und es kämen täglich ca. 250 neue Selbstanzeigen hinzu.¹⁹ Diese teilten sich danach wie folgt auf die Bundesländer auf: Baden-Württemberg (2418), Nordrhein-Westfalen (1930), Bayern (1625), Hessen (1228), Rheinland-Pfalz (700), Niedersachsen (564), Berlin (359), Schleswig-Holstein (265), Hamburg (218), Saarland (76), Bremen (54), Sachsen (39), Brandenburg (33), Thüringen (19), Sachsen-Anhalt (11) und Mecklenburg-Vorpommern (8). Dabei erwarteten zu diesem Zeitpunkt bereits Rheinland-Pfalz ca. 70 Millionen Euro, Niedersachsen knapp 50 Millionen Euro und Schleswig-Holstein ca. 35 Millionen Euro an Nachzahlungen aufgrund der abgegebenen Selbstanzeigen.

Nach anderen Quellen wurden in Bayern in den Jahren 2010-2012 (bzw. bis März 2013) knapp 6000, in Hessen ca. 4500, in Berlin knapp 1500 und in Hamburg und Schleswig-Holstein jeweils ca. 1000 Selbstanzeigen erstattet.²⁰

B. Historische Entwicklung des Instituts der Selbstanzeige

Bevor die Gesetzänderung näher zu betrachten ist, wird im Folgenden die historische Entwicklung des Rechtsinstituts der Selbstanzeige seit 1919 angelehnt an die allgemeine Entwicklung des Steuerstrafrechts aufgezeigt.

Die historische Entwicklung der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht beginnt 1919 mit der RAO. Vor der ersten einheitlichen Regelung auf Reichsebene gab es

Bald Finanzamt - Eidgenossen sollen deutsche Steuerpflichtige zur Kasse bitten“ in http://www.welt.de/print/die_welt/wirtschaft/article13538427/Schweizer-Banken-spielen-bald-Finanzamt.html vom 11.08.2011 (Stand: 12.06.2013); der finanzpolitische Sprecher der CDU/CSU-Fraktion, KLAUS-PETER FLOSBACH, spricht ebenfalls von ca. zwei Milliarden Euro an Mehreinnahmen aufgrund von Selbstanzeigen nach den Steuer-CDs in http://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2011/33753720_kw11_de_steuerpolitik/index.html (Stand: 12.06.2013).

¹⁸ MARWEDE-DENGG, „Steueründer: Beichten wird teuer“ in <http://www.finanzen.net/nachricht/private-finanzen/Finanzamt-Steueruender-Beichten-wird-teurer-1058157> (Status: 27.03.2012); MOOMANN, „Wie reuige Steueründer bestraft werden“ in <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/streitfall-des-tages/streitfall-des-tages-wie-reuige-steueruender-bestaft-werden/4587758.html> vom 08.09.2011 (Stand: 12.06.2013).

¹⁹ „Fast 10.000 Steueründer zeigen sich selbst an“ in <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/0,1518,683516,00.html> vom 14.03.2010 (Stand: 12.06.2013).

²⁰ „Steuerflucht: Zahl der Selbstanzeigen wegen Steuerhinterziehung steigt weiter“ in beclink 1026132.

nur vereinzelte Regelungen in den Gesetzen der Länder und des Reiches,²¹ welche die Möglichkeit einer Selbstanzeige normierten.

I. RAO 1919

Die Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 legte den Grundstein für das heute immer noch in Grundzügen geltende Steuerstrafrecht und vor allem auch für das Institut der Selbstanzeige.²² Die RAO 1919 entstand zu einem Zeitpunkt in Deutschland, als sich eine neue Staatsgewalt zu etablieren begann. Der Ausgang des Ersten Weltkriegs und die Revolution in Deutschland 1918/1919 sorgten dafür, dass es eines der ersten Anliegen der neuen Staatsmacht war, dem Deutschen Reich wieder eine finanzielle Grundlage zu schaffen. Das Anliegen war von solcher Bedeutung, dass die Schaffung der RAO 1919 zeitgleich mit der neuen Verfassung stattfand.²³ Der erste Entwurf der RAO 1919 wurde von ENNO BECKER erstellt, welcher damit als Vater der Abgabenordnung gilt.²⁴ Die RAO 1919 trat am 23.12.1919 in Kraft.

Die Schaffung eines einheitlichen deutschen Steuerstrafrechts galt als besonders schwierig, weil es nahezu keine bereits vorhandenen Vorschriften oder Regelungen gab, an welchen man sich hätte orientieren könne. Es gab zwar schon zu diesem Zeitpunkt viele steuerstrafrechtliche Normierungen. Diese waren allerdings bis dato in den unterschiedlichen Steuergesetzen verstreut und es fehlte an einer einheitlichen Linie.²⁵ Aufgrund dieser Erkenntnis ist man sich aber heutzutage darüber einig, dass sich das Steuerstrafrecht aus dem Steuerrecht heraus entwickelt hat.²⁶

In § 359 RAO 1919 wurde erstmalig eine einheitliche im gesamten Deutschen Reich geltende Strafnorm für eine begangene Steuerhinterziehung normiert.²⁷ In

²¹ Länder: JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, § 371 AO, Rn. 1: Art. 30 BadKapitalrentenStG vom 29.06.1974, § 63 Abs. 2 SächsESStG vom 22.12.1874, Art. 66 Abs. 2 BayESStG vom 19.05.1881, § 66 Abs. 3 PreußESStG vom 24.06.1891, Art. 73 WürtESStG vom 08.08.1903, Art. 67 Abs. 4 OldenbESStG vom 12.05.1906; siehe einzelne Wortlaute bei FREES, S. 3 ff.; Reich: JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, § 371 AO, Rn. 2: § 50 Abs. 2 ErbStG vom 03.06.1906, § 50 Abs. 3 ZuwachsStG vom 24.02.1911, § 59 WehrbeitragsG vom 03.07.1913, § 79 BesitzStG vom 03.07.1913, § 35 KriegsStG vom 21.06.1916, § 29 KriegsabgabenG vom 10.09.1919.

²² RGBI. 1919, S. 1993.

²³ HARTUNG, in: HARTUNG-Steuerstrafrecht³, Vorbem, S. 10.

²⁴ MEILICKE, S. 25; GELLERT, S. 4.

²⁵ HARTUNG, in: HARTUNG-Steuerstrafrecht³, Vorbem, S. 10; JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, Einleitung, Rn. 37; LAMMERDING/HACKENBROCH, S. 13.

²⁶ Lammerding/Hackenbroch, S. 13.

²⁷ § 359 RAO 1919 lautete:

„Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen

der ursprünglichen Fassung von 1919 wurde lediglich die Strafbarkeit normiert, weiterhin wurde aber zur Bestimmung der Strafen auf die einzelnen Steuergesetze verwiesen.²⁸

In § 374 RAO 1919 fand sich erstmalig eine einheitliche Regelung für die strafbefreiende Selbstanzeige. Diese hatte folgenden Wortlaut:

- „[1] Wer in den Fällen der §§ 359, 367, 371 bis 373 [RAO 1919] bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 406 Abs. 2 [RAO 1919]), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 359, 371 [RAO 1919] Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 367 [RAO 1919].
- [2] Wird die im § 97 [RAO 1919] vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erläuterungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, dass vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist.“

Steuerhinterziehung mit den in den einzelnen Gesetzen hierfür angedrohten Strafen bestraft. Der Mindestbetrag einer Geldstrafe ist, soweit kein anderer Betrag bestimmt ist, zwanzig Mark.

Der Steuerhinterziehung macht sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zwecke verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteile, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterläßt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.

Es genügt, dass in Folge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

Eine Steuerumgehung [...] ist nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, dass der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.

Die Vorschriften der Zoll- und Verbrauchsabgabengesetze, nach denen eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung eintritt, ohne daß der Vorsatz der Hinterziehung festgestellt zu werden braucht, bleiben unberührt.“

²⁸ Diese Verweisungen wurden durch die 3. Steuernotverordnung vom 14.02.1924 (RGBl. 1924, S. 74) bis auf wenige Ausnahmen entfernt, sodass die Strafbarkeit nun in der Regel dem § 359 RAO 1919 komplett entnommen werden konnte; siehe hierzu JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, Einleitung, Rn. 38, 42.

§ 374 RAO 1919 normierte neben den positiven und negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen noch eine subjektive Wirksamkeitsvoraussetzung. Voraussetzung für die Wirksamkeit der Selbstanzeige war, dass deren Abgabe nicht „durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt“ war.

II. Änderungen in der Zeit von 1930-1950

In der Zeit nach der Schaffung der RAO 1919 kam es zu zwei Steueramnestien am 23.08.1931 und 19.09.1931.²⁹

Parallel dazu wurde ohne sachliche Änderung die strafbefreiende Selbstanzeige 1931 mit folgendem Wortlaut als § 410 RAO 1931 erlassen:

- „(1) Wer in den Fällen der §§ 396, 402, 407-409 [RAO 1931], bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 Abs. 2 [RAO 1931]), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 407 [RAO 1931] Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 402 [RAO 1931].
- (2) Wird die im § 117 [RAO 1931] vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig oder ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, deshalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, dass vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist.“

Mit der Machtübernahme durch die NSDAP und ihrer nationalkonservativen Verbündeten im Jahr 1933 wurden das Steuerrecht und auch das Steuerstrafrecht vielfach und weitreichend geändert.³⁰ Bereits kurz nach der Machtergreifung wurde die Steuerzahlungsverpflichtung des Einzelnen gesenkt. Gleichzeitig wurden allerdings durch das Gesetz gegen den Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12.06.1933, das Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 und das Gesetz zur

²⁹ RGBl. I 1931, S. 449; RGBl. I 1931, S. 493.

³⁰ Im Bereich des Steuerstrafrechts wurden vor allem neue Straftatbestände geschaffen und Verfahrens- und Vollstreckungsregeln eingeführt; siehe hierzu JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, Einleitung, Rn. 41.

Änderung der Reichsabgabenordnung vom 04.07.1939 die Regelungen des Steuerstrafrechts und insbesondere die normierten Sanktionen enorm verstärkt.³¹

Das Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 04.07.1939 sorgte allerdings zudem dafür, dass das Zoll- und Steuerstrafrecht nun nahezu vollständig in der RAO geregelt wurde. Es lies dadurch die Hoffnung aufkommen, dass das bis dato immer noch unstrukturierte Steuerstrafrecht nun in einem einzigen Gesetz geregelt sei. Sämtliche spätere Änderungen im Bereich der Normierungen im Steuerstrafrecht basieren bis heute auf der 1939 geschaffenen Gesetzesstruktur und -systematik der Reichsabgabenordnung.³²

Während der Zeit des Nationalsozialismus⁴ in Deutschland wurde die Norm der Selbstanzeige nur einmal geändert.³³ Die Änderung brachte allerdings keine inhaltlichen Neuerungen mit sich, sondern passte den Gesetzeswortlaut der Norm nur an die neuen Straftatbestände der RAO an.

Nach Ende des Zweiten Weltkriegs gab es in Deutschland keine deutsche Staatsgewalt mehr und das Land war von den Alliierten besetzt. Die meisten Städte waren zerstört und die deutsche Industrie kam nahezu zum Stillstand. Allerdings hatte trotz sämtlicher Geschehnisse der vorhergehenden Jahre das Steuerrecht und damit das Steuerstrafrecht in einem solchen Zustand überdauert, dass das nationalsozialistische Gedankengut keinen tieferen Eingang in die Inhalte gefunden hatte.³⁴

In den ersten Nachkriegsjahren kam es somit auch zu keinen Veränderungen im Bereich des Steuerstrafrechts. Allerdings sank in den folgenden Jahren die Steuermoral des Einzelnen gen Null. Dies ist damit zu begründen, dass der Einzelne kein Vertrauen mehr in den Staat aufbringen konnte. Drei komplette Änderungen der Staatsordnung seit 1918, zwei Wirtschaftskatastrophen, die Übergriffe des totalitären Staates, zwei verlorene Weltkriege, die Zeit der Besatzung, die daraus folgende Not und nicht zuletzt die Geldabwertung führten

³¹ RGBl. I 1933, S. 360, RGBl. I 1934, S. 925, RGBl. I 1939, S. 1181. Der Steuerhinterzieher wurde in der damaligen Zeit nicht nur als Verbrecher, sondern als Verräter angesehen, welcher nicht mehr mit der Rechtsordnung in Übereinstimmung lebte und folglich kein Rechtsgenosse mehr war, vgl. VOB, S. 46. RONSIK, S. 13 f. führte in seinem Lehrbuch zum deutschen Steuerstrafrecht von 1944 aus: „*Wer sich seiner Steuerpflicht ganz oder teilweise entzieht, [...] oder in sonstiger Weise dem Staat einen Betrag vorzuenthalten versucht, der diesem kraft Gesetz zukommt, begeht einen Betrug und Diebstahl schwerster Art; er betrügt und bestiehlt den Staat und damit die Volksgemeinschaft, er betrügt und bestiehlt die anderen Volksgenossen, er verkörpert die schlimmste Art der Verneinung der Begriffe Volksgemeinschaft und Nationalsozialismus. Er schwächt die Kraft des Staates, deren dieser zur Wahrnehmung der Lebensnotwendigkeiten der Volksgemeinschaft und zur Förderung der Voraussetzungen für das Sein und Gedeihen aller Volksgenossen bedarf, und er bestiehlt die anderen Volksgenossen [...].*“ Die propagierte Verachtung der Steuerhinterzieher ging in der Zeit des Nationalsozialismus schließlich soweit, dass Steuerhinterzieher namentlich in der Tageszeitung veröffentlicht wurden, vgl. HÖGEMANN, S. 82.

³² JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, Einleitung, Rn. 57.

³³ RGBl. I 1939, S. 1181 (1184).

³⁴ FRANZEN, S. 23.

allesamt zu einem Vertrauensverlust der Bevölkerung in ein geordnetes Steuer- und schlussendlich auch Staatssystem.³⁵

Im Laufe der Nachkriegszeit wurde die Regelung der Selbstanzeige im Jahr 1949 durch das Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern zumindest in der Besatzungszone der Amerikaner und Briten extrem liberalisiert.³⁶ Eine Selbstanzeige war nun grundsätzlich immer möglich, außer in dem Fall, dass „die Einleitung der Untersuchung gegen [den Selbstanzeiger] durch die Steuerbehörde eröffnet“ wurde.³⁷ Die Norm enthielt ebenfalls keine Anforderungen mehr an die subjektiven Gründe, welche einen Täter zur Abgabe einer Steuerhinterziehung bewegten.

§ 410 RAO erhielt folgende Fassung:

- „(1) Wer in den Fällen der §§ 396, 401a, 401b und 402, bevor ihm die Einleitung einer Untersuchung gegen ihn durch die Steuerbehörde eröffnet worden ist, unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 401b und 402 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.
- (2) Wird die im § 117 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß ihnen vorher die Einleitung einer Untersuchung durch die Steuerbehörde eröffnet worden ist.“

Grund für diese Liberalisierung der Vorschrift war, dass die Steuermoral in der Nachkriegszeit bei den Bürgern stark abgenommen hatte. Allerdings lief der verfolgte Zweck des Gesetzgebers fehl. Die Steuermoral nahm durch die großzügig gestaltete Norm gerade weiter ab. Im Wissen, dass die Möglichkeit einer Selbstanzeige in nahezu jedem Fall bestand, gab es kaum noch reuige Steuersünder, die ihre Taten selbst anzeigten. Die enge Fassung des einzigen negativen Wirksamkeitserfordernisses der „Einleitung der Untersuchung“ führte sogar soweit, dass die Rechtsprechung in Fällen, in welchen der Steuerpflichtige die Ergebnisse einer

³⁵ GOETZELER, in: FS-Mezger, S. 383 (384); WESTPFAHL, S. 4 f.; FIRNHABER, S. 11. Aufgrund der gesunkenen Steuermoral wurden daraufhin die Strafandrohungen für Steuerverbrechen verschärft, sodass es immer zu einer obligatorischen Geldstrafe kam und in vereinzelt Fällen auch zu einer Gefängnisstrafe, vgl. RÖCKL, S. 90.

³⁶ WiGBI. 1949, S. 69; Rheinland-Pfalz schloss sich der Änderung an.

³⁷ JOECKS, in: FRANZEN, GAST, JOECKS-Steuerstrafrecht⁷, § 371 AO, Rn. 3; in Baden, Württemberg-Hohenzollern und Berlin wurde die Norm in der Fassung von 1939 belassen.