Münchner Juristische Beiträge · Band 63

Christian Harald Maximilian Reiter

»Nemo tenetur se ipsum prodere« und Steuererklärungspflicht

Zur Strafbarkeit der wiederholenden Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern im anhängigen Steuerstrafverfahren

Herbert Utz Verlag · München

Münchner Juristische Beiträge

Herausgeber der Reihe:
Dr. jur. Thomas Küffner

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.ddb.de abrufbar.

Zugleich: Dissertation, Bayreuth, Univ., 2007

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 2007

ISBN 978-3-8316-0692-4

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München
Tel.: 089-277791-00 · www.utz.de

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 3

Einleitung 21
A. Problemaufriß 21
B. Gegenstand und Gang der Untersuchung 22
I. Gegenstand der Untersuchung 22
II. Gang der Untersuchung 24

§ 1: Die Grundlagen des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« .. 27
A. Rechtshistorische Entwicklung 27
I. Rechtshistorische Entwicklung im Ausland 27
1. Wurzeln im jüdischen und kirchlichen Recht 27
2. England 29
3. Vereinigte Staaten von Amerika 32
4. Vereinte Nationen 33
II. Rechtshistorische Entwicklung in Deutschland 33
1. Ablösung des Inquisitionsverfahrens durch den reformierten Strafprozeß als Ausgangspunkt für die Anerkennung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« in Deutschland 33
2. Wiederbelebung und gesetzliche Absicherung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« nach Beendigung des Nationalsozialismus 36
III. Ergebnis 37
B. Geltende normative Schutzbereichskonzeption des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« 38
I. Grundlagen der normativen Schutzbereichskonzeption 39
1. Strafprozeßordnung 39
a) Zusammentreffen von Subjektstellung und Beweismittelfunktion des vom Strafverfahren Betroffenen 39
b) Schutz vor Zwang zu aktiver »Eigen«belastung 40
aa) Schutz vor kommunikativer, »eigen«belastender Aktivität (Aussagefreiheit) 41

bb) Schutz vor non-kommunikativer, »eigen«belastender Aktivität (Mitwirkungsfreiheit) 43
2. Strafgesetzbuch 47
II. Präzisierung des Schutzes vor kommunikativer »Eigen«belastung (Aussagefreiheit) 48
1. *»Erste Vernehmung«*: Schutz auch vor verdeckter Ermittlungstätigkeit und daraus resultierender irrtümlicher »Eigen«belastung? 48
2. *»Beschuldigter«*: Schutz auch anderer, vom Strafverfahren betroffener Personen? 52
a) Abgrenzung »Beschuldigter« und Tatverdächtiger 52
b) Angeklagter 55
c) Zeuge 55
3. *»Ist (...) hinzuweisen«*: absoluter Schutz auch bei Falschbelehrung oder Nichtbeachtung der Belehrungspflicht? 56
a) Anwendungsbereich der Belehrungspflicht 56
b) Absichtliche Falschbelehrung 56
c) Versehentliche Nichtbeachtung der Belehrungspflicht 57
4. *»Sich zu äußern«*: Schutz auch der wahrheitswidrigen Aussage? 59
5. *»Zur Sache«*: Schutz auch vor Angaben zur Person? 61
6. *»Nicht (...) auszusagen«*: Schutz vor mittelbarem Zwang zu aktiver »Eigen«belastung und Schutz der »zweigleisigen« Verteidigungsstrategie? 63
a) Schutz vor mittelbarem Zwang zu aktiver »Eigen«belastung 63
b) Schutz der »zweigleisigen« Verteidigungsstrategie 64
III. Ergebnis 67
C. Normative Verankerung 68
I. Die normative Verankerung im internationalen Recht 69
1. Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte 69
2. Europäische Menschenrechtskonvention 73
II. Die normative Verankerung im nationalen Recht 74

1. Einfachgesetzliche Vorschriften der Strafprozeß- und Abgabenordnung 74
2. Grundgesetz 76
a) Analyse tragender Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« 77
aa) Behandlung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« im Strafverfahren 77
bb) Behandlung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« in Verfahrenskonflikten 80
b) Freiheitsgarantien 82
aa) Freiheit der Person, Art. 2 Abs. 2 S. 2 GG 82
bb) Freiheit des Glaubens und des Gewissens, Art. 4 Abs. 1 GG 84
cc) Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG 89
c) Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG 92
d) Fundamentalgarantien 94
aa) Rechtsstaatsprinzip 94
bb) Allgemeines Persönlichkeitsrecht,Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 S. 1 GG 99
cc) Menschenwürde, Art. 1 Abs. 1 S. 1 GG 102
III. Ergebnis 106

§ 2: Die Steuererklärungspflicht im Besteuerungs-und Steuerstrafverfahren 109
A. Die Steuererklärungspflicht im Besteuerungsverfahren 109
I. Grundlagen 109
1. Begriff 109
2. Funktionen 110
3. Rechtsnatur 111
4. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit 112
II. Gesetzliche Ausgestaltung der Steuererklärungspflicht 112
1. Entstehung 112
a) Abstrakte gesetzliche Anordnung 112
b) Konkretisierung durch die Finanzverwaltung 113
2. Kreis der steuererklärungspflichtigen Personen 113

a) Einkommensteuer 114
aa) Allgemeine Erklärungspflicht, § 25 Abs. 3 S. 1 EStG 114
bb) Besondere Erklärungspflicht, § 25 Abs. 3 S. 2, 3 EStG 115
cc) Durchführung einer Veranlagung, § 46 EStG 115
b) Gewerbesteuer 115
aa) Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung, § 14 a S. 1 Alt. 1 GewStG 115
bb) Pflicht zur Abgabe einer Zerlegungserklärung, § 14 a S. 1 Alt. 2 GewStG 117
c) Umsatzsteuer 117
aa) Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung, § 18 Abs. 1 S. 1 UStG 118
bb) Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung, § 18 Abs. 3 S. 1 UStG 119
3. Erfüllung 121
a) Verwendung eines Vordrucks 121
aa) Umfang der dem Vordruck beigefügten Erläuterungen 121
bb) Private Erstellung eines Vordrucks 122
b) Einhaltung des Vollständigkeitsgebots 122
aa) Rechtsgrundlage 122
bb) Unzulässige Vordruckfrage als Grenze des Vollständigkeitsgebots 123
cc) Beifügung von Unterlagen zur Steuererklärung 123
dd) Unterlassen von Angaben aufgrund abweichender Rechtsauffassung 124
c) Einhaltung des Wahrheitsgebots 125
d) Unterschriftsleistung 125
e) Einhaltung des Rechtzeitigkeitsgebots 126
aa) Periodizität der Steuererklärungspflicht 126
bb) Rechtsgrundlagen und reguläre Steuererklärungsfristen 128
cc) Modifikationen der Steuererklärungsfrist 129
III. Ergebnis 129

B. Die Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht und ihre Konsequenzen im Besteuerungsverfahren 131
I. Formen der Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht 131
1. Nichtabgabe der Steuererklärung 131
2. Nichterfüllung des Wahrheitsgebots 132
3. Nichterfüllung des Rechtzeitigkeitsgebots 133
II. Konsequenzen im Besteuerungsverfahren 133
1. Verspätungszuschlag, § 152 Abs. 1 S. 1 AO 133
a) Rechtsnatur 133
b) Anwendbarkeit auf die unterschiedlichen Formen der Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht 134
aa) Nichtabgabe der Steuererklärung 134
bb) Nichterfüllung des Wahrheitsgebots 134
cc) Nichterfüllung des Rechtzeitigkeitsgebots 134
c) Verschulden des Steuerpflichtigen 135
d) Ermessensentscheidung 135
2. Keine Anzeige- und Berichtigungspflicht, § 153 Abs. 1 S. 1 AO 135
3. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, § 162 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 AO 138
a) Grundlagen 138
aa) Zweck 138
bb) Geltungsbereich 139
b) Anwendbarkeit auf die unterschiedlichen Formen der Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht 139
aa) Nichtabgabe der Steuererklärung 140
bb) Nichterfüllung des Wahrheits- und Rechtzeitigkeitsgebots 141
c) Schätzungsverlauf 141
aa) Schätzungsgegenstand 141
bb) Schätzungsarten und -methoden 142
d) Verfahrensrechtliche Abwehrmöglichkeiten des Steuerpflichtigen 144
4. Vollstreckung, § 328 Abs. 1 S. 1 AO 145
a) Grundlagen 145
aa) Rechtsnatur 145

bb) Verhältnis zu anderen Möglichkeiten der behördlichen Reaktion auf die Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht ... 146
b) Anwendbarkeit auf die unterschiedlichen Formen der Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht ... 146
aa) Nichtabgabe der Steuererklärung und Nichterfüllung des Rechtzeitigkeitsgebots ... 146
bb) Nichterfüllung des Wahrheitsgebots ... 147
c) Vollstreckungsverlauf ... 147
aa) Konkretisierung der zu erfüllenden Pflicht durch einen vollstreckbaren Verwaltungsakt ... 147
bb) Zwangsmittelandrohung ... 148
cc) Zwangsmittelfestsetzung ... 148
5. Sonstige Konsequenzen ... 148
III. Ergebnis ... 149
C. Die Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht und ihre Konsequenzen im Steuerstrafverfahren ... 150
I. Strafrechtliche Sanktionierung als Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO ... 150
1. Grundlagen ... 150
2. Die vorsätzliche Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht als Tatverhalten des § 370 Abs. 1 AO ... 152
a) Steuerhinterziehung durch Positives Tun, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ... 152
b) Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ... 153
aa) Die Steuererklärungspflicht als maßgebendes Kriterium zur Ausfüllung des Tatbestandsmerkmals *»pflichtwidrig«* in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ... 153
bb) Normstrukturelle Bedeutung des Tatbestandsmerkmals *»pflichtwidrig«* für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ... 154
c) Die Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht und ihre Zuordnung zum Tatverhalten des § 370 Abs. 1 AO ... 158
aa) Nichtabgabe einer Steuererklärung ... 158

bb) Nichterfüllung des Wahrheits- und Rechtzeitigkeitsgebots 159
d) Vorsatz 159
3. Der Taterfolg der »Steuerverkürzung« bei Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht 160
a) Grundlagen 160
aa) Begriff 160
bb) Umfang 161
b) Eintritt der »Steuerverkürzung« bei periodischen Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern 166
aa) Einkommen- und Gewerbesteuer 166
bb) Umsatzsteuer 168
II. Sonstige Konsequenzen im Steuerstrafverfahren 170
1. Keine Suspendierung der Steuererklärungspflicht während eines anhängigen Steuerstrafverfahrens, § 393 Abs. 1 S. 1 AO 170
2. Vollstreckungsverbot, § 393 Abs. 1 S. 2, 3 AO 171
a) Grundlagen 171
b) Tatbestandsvoraussetzungen 172
aa) »Eigen«belastungsgefahr für den Steuerpflichtigen wegen einer begangenen Steuerstraftat 172
bb) Bloßer Hinweis des Steuerpflichtigen auf eine potentielle »Eigen«belastungsgefahr 172
c) Umfang 173
d) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Vollstreckungsverbot 174
aa) Steuerstrafverfahren 174
bb) Besteuerungsverfahren 175
3. Belehrungspflicht, § 393 Abs. 1 S. 4 AO 176
a) Grundlagen 176
aa) Gesetzgeberische Motivlage 176
bb) Belehrungszeitpunkt 181
b) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Belehrungspflicht 181
aa) Steuerstrafverfahren 181
bb) Besteuerungsverfahren 182
4. Verwertbarkeit von Ergebnissen des Besteuerungsverfahrens im Steuerstrafverfahren 183

a) Grundsatz der vollen Verwertbarkeit 183
b) Verwertbarkeit der Ergebnisse einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren 184
aa) Keine Anwendbarkeit des Vollstreckungsverbots des § 393 Abs. 1 S. 2, 3 AO 184
bb) Strafverfahrensrechtliche Einschränkungen der Verwertbarkeit 185
cc) Beweiswert einzelner Schätzungsmethoden im Steuerstrafverfahren 186
5. Aussetzung des Steuergeheimnisses, § 30 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 4 Hs. 1 AO 187
a) Grundlagen 187
aa) Schutzzweck des § 30 Abs. 1 S. 1 AO 187
bb) Tatbestandsvoraussetzungen 188
b) Durchbrechung des Steuergeheimnisses im Steuerstrafverfahren 188
6. Hinterziehungszinsen, § 235 Abs. 1 S. 1 AO 189
a) Grundlagen 189
aa) Normzweck 189
bb) Tatbestandliche Voraussetzungen 190
b) Umfang der Zinsschuld 191
c) Zinslauf und Verfahren 191
III. Ergebnis 191

§ 3: Die Lösung des Konflikts zwischen dem Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« und der strafbewehrten Steuererklärungspflicht im anhängigen Steuerstrafverfahren 195
A. Ausgrenzung von Fallgruppen ohne Konfliktpotential 195
I. Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 21. April 1988 (2 BvR 330/88) als Ausgangspunkt der Analyse 195
II. »Rückkehr in die Legalität« in Form der strafbefreienden Selbstanzeige 197
1. Strafrechtsdogmatische Einordnung und Begründung der strafbefreienden Selbstanzeige 198
2. Berichtigungserklärung 198
III. Verfolgungsverjährung des Erstdelikts 200

1. Grundlagen 200
2. Verfolgungsverjährung bei Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern 201
a) Einkommensteuer 201
aa) Nichterfüllung des Wahrheitsgebots 201
bb) Nichtabgabe der Steuererklärung und gleichgestellte Fälle der Nichterfüllung der Steuererklärungspflicht 201
b) Gewerbesteuer 203
c) Umsatzsteuer 204
aa) Nichterfüllung des Wahrheitsgebots 204
bb) Nichtabgabe der Steueranmeldung und gleichgestellte Fälle 205
3. Ausschluß des Konfliktpotentials durch die Verfolgungsverjährung bei periodischen Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern? 205
IV. Ergebnis 207
B. Eigene Lösung: Verfassungskonforme Interpretation des Tatbestands der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO ... 208
I. Verfassungsrechtliche Analyse 208
1. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die geltende normative Konzeption des Konflikts 208
a) Unmittelbarer Zwang zu kommunikativer »Eigen«belastung 208
b) Mittelbarer Zwang zu kommunikativer »Eigen«belastung 211
c) Lückenhaftigkeit der in der normativen Konzeption vorgesehenen Mechanismen zur Verhinderung kommunikativer »Eigen«belastung 217
d) Wechselseitige Erhebung und Verwendung von Informationen aus dem Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren 219
e) Ausschluß der »Rückkehr in die Legalität« 222
aa) Einleitung des Steuerstrafverfahrens als Auslöser der Sperrwirkung für die Selbstanzeige 222
bb) Fristgebundene Nachzahlungspflicht als Ausschluß der strafbefreienden Selbstanzeige 223

cc) Reduktion der Selbstanzeige zum Strafmilderungsgrund in § 370 a S. 3 AO 224
f) Unvereinbarkeit der geltenden normativen Konzeption mit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 S. 1 GG) 228
2. Überwindung der verfassungsrechtlichen Bedenken durch eine verfassungskonforme Interpretation des Tatbestands der Steuerhinterziehung 231
a) Methoden und Grenzen der verfassungskonformen Interpretation von (strafrechtlichen) Normen . 231
b) Auswahl des § 370 Abs. 1 AO als geeignetem Ansatzpunkt für eine verfassungskonforme Reduktion innerhalb der geltenden normativen Konzeption des Konflikts 234
aa) Modifikation des § 371 AO: Selbstanzeige auch nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens und ohne Nachzahlungspflicht? 234
bb) Modifikation des § 393 Abs. 1 S. 1 AO: Vorrang des Steuerstrafverfahrens vor dem Besteuerungsverfahren? 237
cc) Modifikation des § 393 Abs. 1 S. 2 AO: Kriminalstrafe als unzulässiges Zwangsmittel? 239
dd) Modifikation des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO: Abschaffung der Norm? 241
c) Differenzierende Zuordnung der in § 370 Abs. 1 AO sanktionierten Verhaltensformen zum Schutzbereich des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« und der dahinterstehenden Menschenwürde 242
aa) Steuerhinterziehung durch Positives Tun 243
bb) Steuerhinterziehung durch Unterlassen 244
cc) Keine Berücksichtigung der Wertung des § 370 a AO 245
II. Strafrechtsdogmatische Umsetzung der verfassungskonformen Interpretation des Tatbestands der Steuerhinterziehung durch Unterlassen 246

1. Analyse dogmatischer Ansatzpunkte zur Umsetzung verfassungsrechtlicher, insbesondere menschenwürdebasierter Wertentscheidungen im Strafrecht 247
2. Analyse herkömmlicher Methoden strafgesetzlicher Tatbestandsreduktion auf deren Eignung zur Umsetzung menschenwürdebasierter Wertentscheidungen im (Steuer)strafrecht 250
   a) Tatbestandsreduktion aufgrund Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens 251
      aa) Darstellung 251
      bb) Kritische Würdigung 252
         aaa) Kein Fehlen der objektiven Handlungsmöglichkeit im Bereich der Zumutbarkeit .. 253
         bbb) Verdrängung der Zumutbarkeit im Anwendungsbereich der Menschenwürde 254
         ccc) Systematisch zutreffende Berücksichtigung der Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens als Entschuldigungsgrund ... 254
   b) Tatbestandsreduktion aufgrund fehlender individueller Handlungsfähigkeit 255
      aa) Darstellung 255
      bb) Kritische Würdigung 256
3. Eigene Lösung: Reduktion des im Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen enthaltenen Blankettmerkmals »*pflichtwidrig*« aufgrund menschenwürdebasierter Wertentscheidungen in der steuerstrafrechtlichen Konfliktsituation 257
   a) Auswahl des Blankettmerkmals »*pflichtwidrig*« als geeigneter Ansatzpunkt strafgesetzlicher Tatbestandsreduktion des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 257
   b) Konkrete Umsetzung der Reduktion des Blankettmerkmals »pflichtwidrig« 259
      aa) Verdrängung der steuer(verfahrens)rechtlichen Normen durch das Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« als menschenwürdebasierter Wertentscheidung 259
      bb) Entfallen der Tatbestandsmäßigkeit des Unterlassens 261

cc) Struktureller Vergleich mit dem Begriff der rechtlichen Unmöglichkeit 263
dd) Grenzen der Verdrängung 263
c) Formulierung der Neuinterpretation des Blankettmerkmals »*pflichtwidrig*« in der steuerstrafrechtlichen Konfliktsituation 264
III. Kritische Würdigung 265
1. Verstoß gegen den gesetzgeberischen Regelungswillen? 265
2. Unbillige Privilegierung? 266
a) Privilegierung des Steuerstraftäters gegenüber dem rechtstreuen Steuerpflichtigen? 266
b) Privilegierung gegenüber dem Beschuldigten eines Erstdelikts nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 AO? .. 268
3. Gefährdung des in Art. 103 Abs. 2 GG festgelegten Bestimmtheitsgebots und der »Einheit der Rechtsordnung«? 269
4. Keine straf- und steuerrechtliche Haftung für Teilnehmer an den Folgeunterlassungsdelikten 271
5. Ausreichender Schutz durch herabgesetzte Anforderungen an die Konkretisierung der Steuererklärung? 276
6. Vereinbarkeit mit dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Oktober 2004 (2 BvR 1316/04)? .. 280
IV. Ergebnis 284
C. Darstellung und kritische Würdigung abweichender Lösungsansätze 287
I. Begrenzung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« durch den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung 287
1. Darstellung 287
2. Kritische Würdigung 289
a) Unzutreffende normative Verankerung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« 289
b) Der auf dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung beruhende Begriff *»Neues Unrecht«* als unzulässige Einschränkung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« 290
c) Unbillige Privilegierung einzelner Täter- und Personengruppen 293

II. Implementierung der Rechtsfigur »omissio libera in causa« 294
1. Darstellung 294
2. Kritische Würdigung 296
a) Anerkennung der Rechtsfigur »omissio libera in causa« im allgemeinen Strafrecht? 296
aa) Struktureller Anwendungsbereich der Rechtsfigur »omissio libera in causa« im allgemeinen Strafrecht 296
bb) »Unterlassen durch Tun« als unauflösbarer, begriffslogischer Widerspruch 298
cc) Strukturelle Wesensverwandtschaft mit der »actio libera in causa« als Schwäche der Rechtsfigur »omissio libera in causa« 300
b) Originär steuerstrafrechtliche Kritik gegen eine Implementierung der Rechtsfigur »omissio libera in causa« 303
c) Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot »ne bis in idem« 305
d) Beweisschwierigkeiten 307
III. Implementierung eines Beweisverwertungsverbots 307
1. Darstellung 307
2. Kritische Würdigung 312
a) Kein Anwendungsbereich für eine »Abwägung« als Basis der Implementierung eines Beweisverwertungsverbots »sui generis« 312
b) Verstoß gegen den Umkehrschluß zu § 393 Abs. 2 S. 1 AO 314
c) Strukturelle Unstimmigkeiten des Beweisverwertungsverbots »sui generis« 316
d) Keine Herleitung aus dem »Neutralitätsgedanken« des § 40 AO 317
e) Kein umfassender Schutz vor den strafrechtlichen Folgen kommunikativer »Eigen«belastung 318
aa) § 97 Abs. 1 S. 3 InsO als gesetzgeberische Entscheidung für eine umfassende Fernwirkung strafprozessualer Beweisverwertungsverbote 320

bb) Keine analoge Anwendung des § 97 Abs. 1 S. 3 InsO in der steuerstrafrechtlichen Konfliktsituation 321
cc) Nichterfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 97 Abs. 1 S. 3 InsO in der steuerstrafrechtlichen Konfliktsituation 323
dd) Praktische Schwierigkeiten bei der Umsetzung des § 97 Abs. 1 S. 3 InsO im Insolvenzverfahren und der steuerstrafrechtlichen Konfliktsituation 325
IV. Implementierung der »Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens« als schuldausschließendem Faktor 327
1. Strafrechtliche Grundlagen der »Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens« 327
a) »Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens« als Prüfungsmaßstab für die strafrechtliche Sanktionsfähigkeit von Konfliktbewältigung auf der Ebene strafrechtlicher Schuld 327
b) »Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens« bei Gefahr der eigenen Strafverfolgung? 331
2. Dogmatische Umsetzung über den in § 35 Abs. 1 S. 1 StGB geregelten Entschuldigungsgrund 333
a) Darstellung 333
b) Kritische Würdigung 334
aa) Eingeschränkter Kreis notstandsfähiger Rechtsgüter im Steuerstrafrecht 334
bb) Begründung eines besonderen Rechtsverhältnisses im Sinn des § 35 Abs. 1 S. 2 Alt. 2 StGB durch die strafbewehrte Steuererklärungspflicht 336
cc) Struktureller Einwand der zwingenden Interessenabwägung 338
3. Dogmatische Umsetzung über einen Entschuldigungsgrund »sui generis« 339
a) Darstellung 339
b) Kritische Würdigung 340
aa) Keine zwingende verfassungsrechtliche Ableitung eines Entschuldigungsgrunds »sui generis« .. 340

bb) Vorrang des in § 35 Abs. 1 S. 1 StGB positivierten Entschuldigungsgrunds 341
cc) Keine analoge Anwendung des § 242 BGB 342
V. Implementierung eines persönlichen Strafausschlusses 343
1. Darstellung 343
2. Kritische Würdigung 345
a) Implementierung eines persönlichen Strafaufhebungsgrunds 345
aa) Mangelnde Eignung des steuerstrafrechtlichen Erstdelikts als Träger des Strafaufhebungsgrunds 345
bb) Unbillige Privilegierung des Steuerstraftäters 346
b) Implementierung eines persönlichen Strafausschließungsgrunds 346
aa) Fehlende »Strafwürdigkeit« des im Konflikt erforderlichen Verhaltens zur Abwehr kommunikativer »Eigen«belastung 346
bb) Mangelnde Eignung des § 258 Abs. 5 StGB als Basis eines persönlichen Strafausschließungsgrunds 347
cc) Ausschluß der strafbefreienden Selbstanzeige im Konfliktfall als strukturelles Problem der Implementierung des persönlichen Strafausschließungsgrunds 349
VI. Ergebnis 351

§ 4: Schlußfolgerungen der Untersuchung 353

Literaturverzeichnis 359

Abkürzungsverzeichnis 397

Einleitung

»Non tibi dico ut te prodas in publicum,
neque apud alium accuses«.
»Ich sage dir nicht, daß du dich öffentlich bloßstellen
oder dich bei einem anderen anklagen sollst.«
– Johannes Chrysostomos[1] –

A. Problemaufriß

Der Gedanke der Besteuerungsgerechtigkeit prägt als Leitlinie die Steuergesetze, stößt aber in der Praxis oftmals an seine rechtlichen und tatsächlichen Grenzen, insbesondere wenn der Fokus auf den Informationsfluß zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung gerichtet wird.[2]

Eine gleichmäßige Beteiligung der steuerpflichtigen Bürger an der für die Aufgabenerfüllung eines modernen Gemeinwesens notwendigen finanziellen Abgabenlast setzt die umfassende Kenntnis der Finanzverwaltung von der Erfüllung steuerpflichtiger Tatbestände voraus. Sichergestellt werden soll dieses Wissen durch die in § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. den materiellen Einzelsteuergesetzen positivierte Pflicht des Steuersubjekts zur ordnungsgemäßen Steuererklärung oder Steueranmeldung.

Ein derartiges System der Selbsterklärung durch eine große Anzahl zu besteuernder Personen[3] ist wesentlich mißbrauchsanfälliger als die Steuer-

---

1 *Christmann*, Thomas von Aquin – Summa Theologica, Band 18, Questio LXIX, Articulus I, S. 246; *Rogall*, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst – Ein Beitrag zur Geltung des Satzes »Nemo tenetur se ipsum prodere« im Strafprozeß, S. 70.

2 Das Ziel der verstärkten und kurzfristigen Durchsetzung der Besteuerungsgerechtigkeit hat in jüngster Vergangenheit den Gesetzgeber sogar veranlaßt, dem bisher steuerunehrlichen Bürger einen Anreiz zur freiwilligen Rückkehr in die »Steuerehrlichkeit« in Form einer Straf- und Bußgeldbefreiung für Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten bei gleichzeitiger pauschalierter Steuerabgeltung zu bieten (so BT-DS 15/1521, S. 9 zum Entwurf des »*Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung*«, das durch Artikel 1 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003 eingeführt worden ist, BGBl I 2003, S. 2928, 2928).

3 Die Zahl der einkommensteuerpflichtigen Personen belief sich im Jahr 1998 auf 28,2 Mio. (Statistisches Bundesamt, Lohn- und Einkommensteuerstatistik Deutschland 1998, GENESIS-Online, Tabelle Code: 73111–0001). Der Gewerbesteuerpflicht unterlagen im Jahr 1998 1,7 Mio. Personen, während zur Umsatzsteuer im Jahr 2000 2,9 Mio. Unternehmer herangezogen wurden (BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Stand: Februar 2003, S. 27, 24).

erhebung an der »Quelle«[4] bei einem überschaubaren Kreis von einbehaltungs- und abführungsverpflichteten Individuen.[5]

Sobald der Steuerpflichtige seine Steuererklärungspflicht aber vorsätzlich nicht erfüllt und damit den Informationsaustausch mit der Finanzverwaltung zu seinen Gunsten stört, sanktioniert der Gesetzgeber diesen opportunistischen Mißbrauch des Systems als Steuerhinterziehung[6] und gestattet der Finanzverwaltung die Verfolgung dieser Straftat im Wege des Steuerstrafverfahrens.

Die vorliegende Untersuchung will klären, ob diese Bestrafung auch eine angemessene staatliche Reaktion darstellt, wenn dem Steuerpflichtigen als Subjekt des Steuerstrafverfahrens das Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« zusteht.

B. Gegenstand und Gang der Untersuchung

I. Gegenstand der Untersuchung

Die Norm des § 393 Abs. 1 AO verschärft den Konflikt, der zwischen dem Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« als Hort der Passivität im Strafverfahren und der strafbewehrten Steuererklärungspflicht aufgrund deren inhaltlicher Unvereinbarkeit von vorne herein angelegt ist, indem sie die wiederkehrenden Offenbarungsobliegenheiten des Besteuerungsverfahrens während eines zeitgleich verlaufenden, gegen den Steuerpflichtigen eingeleiteten Steuerstrafverfahrens nahezu uneingeschränkt fortführt.

Hat der steuerpflichtige Täter ein gegen periodische Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern[7] gerichtetes Erstdelikt begangen und wurde deshalb ein

---

4 So wird u. a. die Kapitalertragsteuer als Sonderform der Einkommensteuer auf bestimmte Erträge aus Kapitalvermögen als »Quellensteuer« einbehalten, § 43 Abs. 1 S. 1 EStG.

5 Nach § 44 Abs. 1 S. 3 EStG ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

6 Die Strafdrohung des § 370 Abs. 1 AO für derartiges Tatverhalten hat zugleich – wie jede Strafnorm – abschreckenden, generalpräventiven Charakter (*Stree*, in *Schönke/Schröder*, StGB, Vorbem §§ 38 ff., Rn 2).

7 Im Gegensatz zu den reinen Veranlagungssteuern wie Einkommen- und Gewerbesteuer kommt es bei der Umsatzsteuer nur in besonders gelagerten Fällen zu einer Veranla-

Steuerstrafverfahren eingeleitet, so muß er in den nachfolgenden Veranlagungs- oder Anmeldungszeiträumen die Besteuerungsgrundlagen für die Finanzverwaltung in seiner Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu aufbereiten, will er nicht Gefahr laufen, sich nach der geltenden Gesetzeslage und deren Interpretation durch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs[8] mit einem oder mehreren Folgedelikten erneut wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO strafbar zu machen.[9] Daß der steuerpflichtige Täter mit einem solchen Verhalten zugleich der Finanzverwaltung als Steuer- und Strafverfolgungsbehörde das erforderliche Tatsachenmaterial an die Hand liefert, um ihn im Wege der Rückrechnung wegen des begangenen Erstdelikts und im deshalb anhängigen Strafverfahren zu überführen, wird als bloß »mittelbare«[10] und damit unbeachtliche Beeinträchtigung des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« angesehen.

Dem Täter eines steuerstrafrechtlichen Erstdelikts obliegt während eines laufenden Steuerstrafverfahrens somit folgende, kontrovers diskutierte und nicht zufriedenstellend gelöste Entscheidung: entweder belastet er sich selbst wegen des Erstdelikts und akzeptiert die sich aus der damit verbundenen Strafe ergebende Beeinträchtigung seiner Rechtsgüter Vermögen bzw. Freiheit, oder er strebt zum Schutz seiner Interessen um den Preis einer härteren Sanktion einen Freispruch an, indem er seiner Steuererklärungspflicht nicht ordnungsgemäß nachkommt und darauf spekuliert, daß ohne seine aktive Mitwirkung die Begehung des steuerstrafrechtlichen Erstdelikts nicht erwiesen werden kann.

---

gung, worunter das Verfahren zu verstehen ist, das mit der Steuererklärung beginnt und in dem das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen ermittelt sowie die Steuerschuld durch einen förmlichen Steuerbescheid festsetzt (*Schaeberle/Utech*, Deutsches Steuerlexikon, Stichwort »Veranlagung«). Aufgrund der gesetzlichen Fälligkeitsanordnung in § 18 Abs. 1 S. 3 UStG trägt die Umsatzsteuer, die der steuerpflichtige Unternehmer nach § 18 Abs. 1 S. 1 UStG grundsätzlich selbst zu berechnen hat, auch die Bezeichnung »Fälligkeitssteuer« (*Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn 30 (S. 922)).

8 BGH v. 10.1.2002, 5 StR 452/01, wistra 2002, S. 149 f.; BGH v. 23.1.2002, 5 StR 540/01, wistra 2002, S. 150 f.

9 Nach Wegfall der Rechtsfigur des »Fortsetzungszusammenhangs« auch bei der Steuerhinterziehung (BGH v. 3.5.1994, GSSt 2, 3/93, BGHSt 40 S. 138 ff. für Straftaten nach §§ 173, 174, 176 und 263 StGB und dann ausdrücklich für die Steuerhinterziehung in BGH v. 20.6.1994, 5 StR 595/93, BGHSt 40, S. 196 ff. sowie auf Basis des strafprozessualen Tatbegriffs des § 264 StPO stellt jede Zuwiderhandlung gegen die Steuererklärungspflicht eine eigene Straftat im Sinn des § 370 Abs. 1 AO dar.

10 BGH v. 23.1.2002, 5 StR 540/01, wistra 2002, S. 150 f.

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist daher die Frage, ob und in welchem Umfang das Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« als originär strafprozessuales Rechtsinstitut und integraler Bestandteil des Steuerstrafverfahrens die strafbewehrte Steuererklärungspflicht aussetzen und damit steuerstrafrechtliche »Folge«delikte, die einem Erstdelikt nachfolgen und dessen Verdeckung dienen, von der Strafdrohung des § 370 Abs. 1 AO ausnehmen kann. Hierbei soll allein auf die Einkommen-,[11] Gewerbe- und für inländische Umsätze anfallende Umsatzsteuer[12] eingegangen werden, da diese Steuerarten die typischen periodischen Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern darstellen und vorrangig hinterzogen werden.[13]

II. Gang der Untersuchung

Zur Klärung der Auswirkungen des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« auf die materielle Strafbarkeit steuerstrafrechtlicher Folgedelikte orientiert sich die vorliegende Untersuchung an folgendem Gang:

Im ersten Abschnitt (**§ 1**) werden die Grundlagen des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« dargestellt. Auf der Basis dessen rechtshistorischer Entwicklung wird die geltende normative Schutzbereichskonzeption des Prinzips »nemo tenetur se ipsum prodere« als untastbarer Hort des Rechts zur Passivität im Strafverfahren entwickelt und durch die normative Verankerung in der »*Würde des Menschen«* (Art. 1 Abs. 1 S. 1 GG) abgesichert, die jedem staatlichen Zugriff vollständig entzogen ist.

Der zweite Abschnitt (**§ 2**) beschäftigt sich mit der Steuererklärungspflicht und den Konsequenzen im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren,

---

11 Die besonderen Erhebungsformen der Einkommensteuer in Form der Lohn- und Kapitalertragsteuer sollen dabei als »Quellensteuern« aufgrund ihrer sekundären Bedeutung im Rahmen der Steuererklärung außer Betracht bleiben.

12 Im Rahmen der Umsatzsteuer soll ebenfalls nur die Nichterklärung von Umsätzen, nicht aber die unberechtigte Erschleichung von Vorsteuervergütungen problematisiert werden.

13 Dies belegt die in rechtskräftigen Steuerstrafverfahren über Besitz- und Verkehrssteuern ermittelte Hinterziehungssumme, zu denen aufgrund verwaltungstechnischer Einteilung (*Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn 27 (S. 84)) die periodischen Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern gehören. Diese betrug im Jahr 2002 über 834 Mio. €, während bei Zöllen und Verbrauchsteuern lediglich etwas mehr als 67 Mio. € hinterzogen wurden (BMF, wistra 2004, S. 135, 136). Auch die bereits angesprochenen Beschlüsse des Bundesgerichtshofs behandeln nur diese Steuerarten.

wenn das steuer(verfahrens)rechtliche Gebot zur Mitwirkung nicht erfüllt wird.

Am Beginn des dritten Abschnitts (**§ 3**) steht – ausgehend von der Analyse einer dahingehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – die sachliche Beschränkung des Konflikts zwischen dem Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« und der strafbewehrten Steuererklärungspflicht durch Ausgrenzung u. a. von Fallgruppen der »Rückkehr in die Legalität«, in denen dem Täter eines steuerstrafrechtlichen Erstdelikts die kommunikative Mitwirkung im Besteuerungsverfahren und eine aktive Konfliktvermeidung auch in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen zugemutet werden können.

Für die nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens dann regelmäßig verbleibenden Sachverhaltsgestaltungen, in denen der Konflikt zwischen dem Prinzip »nemo tenetur se ipsum prodere« und der strafbewehrten Steuererklärungspflicht voll aufbricht, wird anschließend eine eigene Lösung entwickelt. Diese beruht auf einer Analyse der geltenden normativen Konzeption des Konflikts in der Abgabenordnung, die sich als vom Gesetzgeber gewollter, menschenwürdeverletzender Zwang des steuerpflichtigen Täters zu kommunikativer »Eigen«belastung darstellt. Dieser »Eigen«belastungsdruck muß durch eine am Tatbestandsmerkmal »*pflichtwidrig*« ansetzenden, verfassungskonformen Reduktion der Blankettstrafnorm des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für den Bereich steuerstrafrechtlicher Folge**unterlassungs**delikte zur Verdeckung eines begangenen Erstdelikts aufgelöst werden.

Der dritte Abschnitt endet mit der umfassenden Erläuterung und kritischen Würdigung anderer bisher zur Konfliktlösung entwickelter Lösungsansätze aus Rechtsprechung sowie juristischer Literatur.

Der vierte Abschnitt (**§ 4**) widmet sich den aus der vorliegenden Untersuchung zu ziehenden Schlußfolgerungen.