

Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren

**unter besonderer Berücksichtigung
der Ursächlichkeit des Besteuerungsverfahrens
für Beweisverwertungsverbote im Steuerstrafrecht**

Judith Wenzel

Centaurus Verlag & Media UG 2003

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
A. Einführung.....	1
B. Doppelfunktion und Doppelzuständigkeit als Konfliktursachen.....	5
I. Organisation der Verfolgung von Steuerstraftaten.....	5
1. Organisatorische Gemengelage.....	7
a. Verhältnis Staatsanwaltschaft – Finanzbehörden.....	7
(1) Selbständige Ermittlungskompetenz.....	7
(2) Unselbständige Ermittlungskompetenz.....	9
b. Aufgabenverteilung innerhalb der Finanzbehörden.....	10
(1) <i>Numerus clausus</i> der Ermittlungsbehörden.....	10
(2) Doppelfunktion des Finanzamts.....	11
(3) Organisation der Finanzämter.....	13
(a) Bußgeld- und Strafsachenstellen.....	13
(b) Steuerfahndung.....	15
2. Weisungs- und Eingriffsmöglichkeiten.....	17
II. Konfliktpotential.....	19
1. Wechsel der Verfahrensart.....	19
2. Besorgnis der Befangenheit.....	20
3. Kontrolldefizit.....	22
4. Gewaltenschränkung.....	23
5. Kompetenzüberschreitung.....	24
C. Konfliktfelder.....	26
I. Belehrungs- und Aufklärungspflichten im Steuerstrafverfahren.....	26
1. Unzulässige Erzwingung von Mitwirkungshandlungen.....	26
a. Allgemeines.....	26
(1) Rechtshistorische Entwicklung des <i>nemo tenetur</i> -Grundsatzes.....	27
(2) Rechtsgrundlagen des <i>nemo tenetur</i> -Grundsatzes.....	28
(a) Abschaffung von Folter und Inquisition.....	28
(b) Unschuldsvermutung.....	29
(c) Art. 6 I EMRK und Art. 14 III g des Internationalen Pakts über staatsbürgerliche und politische Rechte.....	29
(d) Grundgesetz.....	30
(3) Geschützter Personenkreis.....	31
(a) Der Beschuldigte.....	32
(aa) Allgemeines.....	32
(bb) Teilweises Schweigen.....	33
(cc) Wahrheitspflicht.....	34
(dd) Sonstige Pflichten.....	36
(b) Der Zeuge.....	36
(4) Schranken.....	37
b. Bedeutung des <i>nemo tenetur</i> -Grundsatzes im Steuerstrafrecht.....	37
(1) § 393 I 1 AO als Widerspruch in sich.....	37
(a) Verfassungskonforme Auslegungsmöglichkeiten.....	39

(b) Stellungnahme.....	39
(2) Belehrung nach § 393 I 4 AO.....	41
(a) Zeitpunkt.....	41
(b) Form.....	44
(c) Belehrungsempfänger.....	46
(d) Rechtsfolgen einer unterlassenen bzw. unzureichenden Belehrung	47
(aa) Rechtsfolgen im Strafrecht.....	47
(bb) Rechtsfolgen im Steuerrecht.....	49
(cc) Rechtsfolgen unzureichender Belehrungen.....	50
(3) Reichweite im Einzelnen.....	50
(a) Steuerrechtliche Erklärungspflichten.....	50
(aa) Erklärungszeitraum.....	51
(bb) Folgezeiträume.....	52
(aaa) Allgemeines.....	52
(bbb) Handlungsalternativen.....	54
(α) Abgabe weiterer unrichtiger Erklärungen.....	54
(β) Abgabe einer korrekten Steuererklärung in	
Verbindung mit einer Selbstanzeige.....	54
(χ) Unterlassen weiterer Steuererklärungen.....	55
(ccc) Berücksichtigung des Selbstbelastungsverbots.....	56
(α) Wertungen im allgemeinen Strafrecht.....	56
(β) Begehungs- und Unterlassungsdelikte.....	57
(χ) Nichtabgabe von Steuererklärungen als	
Zumutbarkeitsproblem.....	59
(δ) Rechtsauffassung des Bundesverfassungsgerichts....	60
(ddd) Problematik der Verdeckung einer weiteren	
Steuerstraftat.....	61
(α) Beschluss des HansOLG Hamburg vom 7. Mai 1996	62
(β) Freistellung als ultima ratio.....	63
(χ) Eigenverursachung der „Zwangslage“.....	63
(δ) Rechtsgut der Steuerhinterziehung.....	63
(αα) Meinungsstand.....	64
(ααα) Mitteilungspflichten.....	64
(βββ) Äußerer Bestand der Steueransprüche....	65
(χχχ) Vermögensinteressen des Staates –	65
Steueraufkommen.....	
(δδδ) Steuergerechtigkeit.....	66
(ββ) Stellungnahme.....	67
(e) Güter- und Pflichtenabwägung.....	69
(αα) Nichterklärung als ultima ratio.....	69
(ββ) Weiteres Tatunrecht.....	69
(χχ) Schutz der Fiskalinteressen.....	71
(δδ) Kompensation auf Ebene der Beweisverwertung	71
(εε) Kompensation auf der Erklärungsebene.....	72
(b) Sonstige steuerrechtliche Pflichten.....	73
c. Mittelbarer Zwang durch Gefahr höherer Schätzungen.....	75

(1) Schätzungen im Steuerrecht.....	75
(2) Schätzungen als „Druckmittel“.....	76
(3) Schätzungen als unzulässiger Zwang i.S.d. § 393 I 2 AO.....	77
(a) Problemstellung.....	77
(aa) Allgemeines.....	77
(bb) Zwang durch Schätzungen.....	78
(aaa) Strafschätzungen.....	78
(bbb) Nachteilige Schätzungen.....	78
(cc) Stellungnahme.....	80
(b) Beweisverwertung.....	83
(c) Weitere Lösungsansätze.....	84
(aa) Zeitliche Entzerrung.....	84
(bb) Einschränkung des Schätzungsmessens.....	86
(cc) Völlige Aufhebung der Mitwirkungspflicht.....	87
(4) Strafrechtliche Verwertbarkeit von Schätzungen.....	88
(a) Allgemeines.....	88
(b) Beurteilung einzelner Schätzungsverfahren.....	91
d. Umgehung durch Mitwirkungsverlangen gegenüber Dritten.....	94
(1) Begriff des nicht am Besteuerungsverfahren beteiligten Dritten.....	94
(2) Mitwirkungsverpflichtung des Dritten.....	95
(a) Gleichgestellte und außenstehende Auskunftspersonen.....	95
(b) Auskunfts- und Mitwirkungsverweigerungsrechte.....	96
(3) Zwangsweise Durchsetzung.....	98
(4) Strafrechtliche Mitwirkungsverpflichtungen.....	101
(5) Umgehung.....	101
(a) Rangfolge bei der Befragung Steuerpflichtiger.....	101
(b) Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren.....	105
2. <i>Nemo tenetur</i> -Grundsatz und Beschuldigtenvernehmung.....	105
a. Der Anfangsverdacht.....	105
(1) Prüfungskriterien.....	106
(a) Objektive Tatseite.....	107
(b) Subjektive Tatseite.....	108
(aa) Allgemeines.....	108
(bb) Ausprägung im Steuerstrafrecht.....	109
(cc) Abgrenzung bedingter Vorsatz – bewusste Fahrlässigkeit.....	110
(dd) Irrtümer.....	111
(c) Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.....	112
(aa) Verschleierungsabsicht.....	112
(bb) Bestimmtheitsgrundsatz.....	113
(d) Abweichen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung.....	114
(aa) Rechtsprechung des Reichsgericht.....	115
(bb) Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs.....	115
(cc) Kritik.....	116
(aaa) Bindung an das Gesetz.....	116
(bbb) Dokumentationspflichten.....	117
(ccc) Problematik des Empfängerhorizonts.....	117

(2) Der Anfangsverdacht beim Betriebsprüfer.....	119
(a) Bedeutung.....	119
(b) Verdachtsauslösende Indizien.....	121
(c) Einbeziehung der Bußgeld- und Strafsachenstelle.....	123
(aa) Ministerialerlasse der Länder.....	123
(bb) Funktion und Rechtsqualität von Erlassen der Verwaltungsbehörden.....	126
(aaa) Typologie.....	126
(bbb) Bindungswirkung.....	127
(ccc) Einordnung vorstehender Erlasse.....	129
(α) „Hartmann-Erlass“.....	129
(αα) Normalverdacht.....	130
(ββ) Bindung im Außenverhältnis.....	131
(γγ) Bindung im Innenverhältnis.....	131
(ααα) Weisungsgebundenheit der Staatsanwaltschaft.....	132
(βββ) Weisungsgebundenheit der strafrechtlich tätigen Finanzbehörden.....	133
(δδ) Gebundenheit des einzelnen Beamten.....	136
(ααα) Interne Weisungen.....	137
(βββ) Allgemeine externe Weisungen.....	137
(γγγ) Schranken.....	138
(β) Ministerialerlasse.....	139
(αα) Regelgegenstand.....	139
(ββ) Zuständigkeitsverlagerung.....	140
(γγ) Materielle Regelungen.....	141
(cc) Regelungen der AStBV (Steuer).....	143
(aaa) Historie und Regelungsgegenstand.....	143
(bbb) Bindungswirkung.....	144
(ccc) Inhaltliche Kritik.....	144
(ddd) Fazit.....	145
(3) Der Anfangsverdacht der Steuerfahndung.....	145
(a) Doppelfunktion der Steuerfahndung.....	145
(b) Vorfeldermittlungen.....	146
(aa) Einordnung der Vorfeldermittlungen.....	147
(aaa) Strafrechtliche Verdachts-Vorermittlungen.....	147
(bbb) Allgemeiner Steuersicherungsauftrag.....	148
(bb) Anlass und Ausmaß von Vorfeldermittlungen.....	149
(aaa) Ermittlungsanlass.....	149
(bbb) Aufgaben und Befugnisse.....	150
(cc) Abgrenzung zu Vorermittlungen.....	153
(4) Justiziabilität des Anfangsverdachts.....	155
(a) Maßstab der kriminalistischen Erfahrung.....	155
(b) Justiziabilität von Fehlentscheidungen.....	155
(c) Überschreiten des Beurteilungsspielraums.....	156
(aa) Pflichtwidriges Einleiten.....	156

(bb) Pflichtwidriges Nicht-Einleiten.....	157
(d) Rechtliche Würdigung.....	158
b. Belehrungspflicht nach §§ 136 I 2, 163 a IV 2 StPO i.V.m. § 385 I AO.....	160
(1) Begründung der Beschuldigteneigenschaft.....	161
(a) Allgemeines.....	161
(b) Maßnahmen im Steuerstrafrecht.....	163
(aa) Neutrale Maßnahmen.....	163
(bb) Strafrechtlicher Hinweis nach § 201 II AO.....	163
(cc) Abgrenzung Beschuldigtenvernehmung – informatorische Befragung.....	166
(2) Einleitung des Steuerstrafverfahrens.....	167
(3) Rechtsfolgen unterlassener Belehrung.....	170
(a) Ursprüngliche Meinung des Bundesgerichtshofs.....	171
(b) Kritik im Schrifttum.....	171
(c) Steuerstrafrechtliche Literatur.....	172
(d) Rechtsprechungsänderung des Bundesgerichtshofs.....	173
(e) Auswirkungen im Steuerstrafverfahren.....	174
(aa) Besonderes Schutzbedürfnis des Steuerpflichtigen.....	174
(bb) Belehrungspflichten im Einzelnen.....	175
(cc) Rechtsfolge unterlassener Belehrung.....	176
(f) Einschränkungen.....	177
(aa) Widerspruchslösung.....	177
(bb) Beweislast.....	178
(aaa) Stattfinden der Belehrung.....	178
(bbb) Kenntnis prozessualer Rechte.....	180
(cc) Anwesenheit eines Verteidigers.....	181
II. Einzelne Ermittlungsmaßnahmen im Steuerstrafverfahren.....	183
1. Durchsuchungen.....	184
a. Fehler der Durchsuchungsanordnung.....	185
(1) Vollständiges Fehlen einer richterlichen Durchsuchungsanordnung....	185
(a) Anordnungslose Erstdurchsuchung.....	186
(aa) Schwere des Grundrechtseingriffs und seine Folgen für den Betroffenen.....	186
(bb) Gewicht der Tat.....	187
(cc) Bewusster Verfahrensverstoß der Ermittler.....	187
(dd) Rechtmäßiger hypothetischer Ermittlungsverlauf.....	188
(ee) Stellungnahme.....	189
(b) Wiederholende Durchsuchung ohne erneute Anordnung.....	189
(2) Irrtümliche Annahme von Gefahr im Verzug.....	191
(a) Eilkompetenzen.....	191
(b) Begriffsbestimmung.....	191
(c) Rechtsnatur der Eilentscheidung.....	192
(d) Fallgruppen.....	193
(e) Meinungsstand.....	194
(f) Stellungnahme.....	195
(3) Rechtmäßigkeit einer richterlichen Anordnung.....	197

(a) Formelle Rechtmäßigkeit.....	197
(aa) Zuständigkeit.....	197
(aaa) Anordnungscompetenz.....	197
(bbb) Antragscompetenz.....	197
(α) Allgemeines.....	197
(β) Antragscompetenz der Steuerfahndung.....	198
(αα) Befürworter.....	198
(ββ) Kritiker.....	199
(γγ) Ergebnis.....	201
(δδ) Rechtsfolge von Verstößen.....	202
(bb) Form.....	204
(cc) Begründung und Bestimmtheit.....	205
(aaa) Kriterien des Bundesverfassungsgerichts.....	205
(bbb) Grenzen des Bestimmtheitserfordernisses.....	207
(ccc) Stellungnahme.....	208
(ddd) Rechtsfolge von Verstößen.....	209
(α) Kritik am Verwertungsverbot.....	209
(β) Befürworter eines Verwertungsverbots.....	210
(χ) Stellungnahme.....	210
(b) Materielle Rechtmäßigkeit.....	211
(aa) Vorliegen eines Tatverdachts.....	211
(aaa) Notwendiger Verdachtsgrad.....	211
(α) Allgemeines Strafrecht.....	211
(β) Besonderheiten im Steuerstrafrecht.....	212
(bbb) Bankenfälle.....	212
(α) Verdacht gegenüber Bankkunden.....	213
(β) Verdächtige Geschäfte.....	214
(χ) Beihilfe von Bankangestellten.....	216
(δ) Flächendeckende Ermittlungen.....	218
(ccc) Stellungnahme.....	220
(bb) Zeitliche Aspekte der Durchsuchung.....	223
(aaa) Verwirkungsgedanke.....	224
(bbb) Folgen einer Fristversäumnis.....	225
b. Fehler bei Durchführung der Durchsuchung.....	226
(1) Unzuständigkeit der Finanzbehörden.....	226
(2) Nichtbeachtung bestimmter Verfahrensregeln.....	226
(a) Uhrzeit und Dauer der Durchsuchung.....	226
(aa) Durchsuchungen zur Nachtzeit.....	226
(bb) Dauer der Durchsuchung.....	227
(aaa) Allgemeines.....	227
(bbb) Absolute Obergrenze.....	228
(ccc) Würdigung.....	228
(ddd) Rechtsfolgen einer zu langen Sichtung.....	229
(b) Hinzuziehung von Durchsuchungszeugen.....	230
(aa) Allgemeines.....	230
(bb) Besonderheiten im Steuerstrafverfahren.....	230

(cc) Rechtsfolgen einer unterlassenen Zeugenhinzuziehung.....	231
(c) Durchsicht von Papieren.....	232
(aa) Zuständigkeitsregelung.....	232
(bb) Inhalt und Umfang.....	234
(cc) Mögliche Verfahrensfehler.....	235
(aaa) Sichtung von Privatpapieren.....	235
(bbb) Delegation der Durchsichtsbefugnis.....	235
(α) Befürworter.....	235
(β) Gegenansicht.....	236
(χ) Stellungnahme.....	236
(dd) Rechtsfolge von Verstößen.....	237
(3) Überschreiten der Durchsuchungsbegrenzungen.....	237
c. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	239
(1) Durchsuchungsanordnung.....	239
(2) Durchsuchungsvollzug.....	240
2. Beschlagnahmungen.....	241
a. Parallelen zur Durchsichtung.....	241
b. Beschlagnahmeverbote.....	243
(1) Verfassungsrecht.....	243
(2) Berufsgruppenspezifische Verbote.....	244
(a) Strafverteidiger.....	244
(b) Berater.....	246
(aa) Geschützte Gegenstände.....	247
(aaa) Schriftliche Mitteilungen und Aufzeichnungen.....	247
(bbb) „Andere Gegenstände“.....	247
(α) Übergabeargument.....	248
(β) Gewahrsamskriterium.....	249
(χ) Steuerrechtliche Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten.....	250
(δ) Vertrauensverhältnis.....	251
(ε) Berufstypisches Handeln des Beraters.....	252
(φ) Zeitliche Begrenzung.....	253
(bb) Grenzen des Beschlagnahmeverbots.....	254
(aaa) Teilnahmeverdacht.....	254
(bbb) Tatwerkzeuge.....	255
D. Lösungsmodelle.....	257
I. Reformvorschläge.....	257
1. Funktionstrennung.....	257
2. Kompetenzbescheidung.....	260
3. Verfahrensaussetzung.....	262
a. Aussetzung des Besteuerungsverfahrens.....	262
b. Aussetzung des Steuerstrafverfahrens.....	264
(1) § 396 AO als Rechtsgrundlage.....	264
(2) Aussetzungspflicht.....	266
(a) Vorfragenkompetenz des Strafrichters.....	266
(b) Bindungswirkung steuerrechtlicher Entscheidungen.....	267

(aa) Interpretationsvorrang der Finanzbehörden.....	267
(bb) Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten.....	269
(aaa) Wesen der Tatbestandswirkung.....	269
(bbb) Voraussetzungen.....	271
(α) Verweisung auf verwaltungsrechtliche Normen.....	271
(β) Begründung eines Ge- oder Verbots.....	271
(cc) Urteile der Finanzgerichte.....	273
(3) Beschleunigungsgebot – Art. 6 EMRK.....	275
(4) Fazit.....	276
4. Würdigung.....	277
a. Kritikpunkte.....	277
b. Beibehaltungsgründe.....	277
c. Verfassungsrechtliche Würdigung.....	279
(1) Qualifikationsdefizit.....	279
(2) Strukturdefizit.....	281
II. Das Beweisverwertungsverbot als Konfliktlösung.....	282
1. Einteilung und Begründung der Beweisverbote.....	282
a. Systematik.....	282
(1) Beweiserhebungsverbote.....	283
(2) Beweisverwertungsverbote.....	284
(a) Selbständige Beweisverwertungsverbote.....	285
(aa) Kernbereich privater Lebensführung.....	285
(bb) Schlichte Privatsphäre.....	286
(cc) Bereich außerhalb der Privatsphäre.....	286
(b) Unselbständige Beweisverwertungsverbote.....	287
(aa) Revisionsrechtliche Theorien.....	287
(aaa) Allgemeines.....	287
(bbb) Kritik.....	287
(bb) Rechtskreislehre.....	288
(aaa) Allgemeines.....	288
(bbb) Kritik.....	289
(cc) Präventionslehren.....	290
(aaa) Spezialprävention.....	290
(α) Allgemeines.....	290
(β) Kritik.....	290
(bbb) Generalprävention.....	291
(α) Allgemeines.....	291
(β) Kritik.....	292
(dd) Schutzzwecklehre.....	292
(aaa) Allgemeines.....	292
(bbb) Kritik.....	293
(ee) Abwägungslehre.....	294
(aaa) Allgemeines.....	294
(bbb) Kritik.....	295
(ff) Lehre von den Informationsbeherrschungsrechten.....	296
(aaa) Allgemeines.....	296

(bbb) Kritik.....	298
b. Würdigung.....	300
(1) Allgemeines.....	300
(2) Zweck und Funktion der Beweisverwertungsverbote.....	300
(a) Schutz der Wahrheitsfindung.....	301
(aa) Materielle Wahrheit.....	301
(bb) Prozessuale Wahrheit.....	302
(b) Disziplinierung der Ermittler.....	302
(c) Reinheit des Verfahrens.....	305
(d) Rechtsschutztheorien.....	308
(aa) Rechtsmitteltheorie.....	308
(bb) Schutz von Individualrechten.....	309
c. Einbeziehung steuerstrafverfahrensrechtlicher Wertungen.....	311
(1) Bedeutung einzelner Verbotsstheorien.....	311
(2) Bedeutung einzelner Verbotszwecke.....	313
d. Zusammenfassende Stellungnahme.....	314
2. Umfang der Beweisverwertungsverbote.....	317
a. Fernwirkung.....	317
(1) Behandlung unmittelbarer Beweise.....	317
(2) Behandlung mittelbarer Beweise.....	318
(3) Meinungsstand.....	318
(a) Befürworter der Fernwirkung.....	318
(b) Kritiker der Fernwirkung.....	319
(4) Würdigung.....	320
(a) Intensität des Verstoßes.....	320
(b) Kausalität des Verstoßes.....	321
(c) Gesetzliche Verankerung im Insolvenzrecht.....	321
(aa) Umsetzung des Gemeinschuldnerbeschlusses.....	321
(bb) Ausgestaltung der Fernwirkung.....	322
(cc) Einschränkungen.....	325
(d) Auswirkungen im Steuerstrafverfahren.....	327
b. Zusammenhang zwischen dem steuerstrafrechtlichen Verwertungsverbot und dem Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren.....	329
(1) Durchgriff strafprozessualer Verwertungsverbote auf das Besteuerungsverfahren.....	330
(a) Steuerlicher Ansatz.....	330
(b) Steuerliche Auswirkungen strafprozessualer Verwertungsverbote... (aa) Allgemeines.....	333
(aaa) Meinungsstand.....	333
(bbb) Stellungnahme.....	334
(bb) Fallgruppen.....	335
(aaa) Verletzung von Grundrechten.....	335
(α) § 136 a StPO.....	336
(β) Allgemeines Persönlichkeitsrecht.....	337
(χ) Art. 13 GG.....	338
(bbb) Verletzung einfachen Rechts.....	339

(α) Allgemeines.....	339
(β) Verletzung von §§ 136 I 2, 163 a IV 2 StPO i.V.m. § 385 I AO.....	339
(χ) Verletzung von § 393 I 4 AO.....	341
(c) Geltendmachung des Verwertungsverbots.....	342
(2) Auswirkung steuerlicher Verwertungsverbote auf nachfolgende Strafverfahren.....	343
E. Zusammenfassung der Ergebnisse.....	344
Literaturverzeichnis.....	357