

Die Trennung von Besteuerungs- und Strafverfahren - Ein Beitrag zu § 393 der Abgabenordnung

Benjamin Lanz, Greifswald¹

Im Gegensatz zu anderen Bereichen des Strafrechts, zeichnet sich das Steuerstrafrecht dadurch unter anderem dadurch aus, dass hier die, teilweise völlig entgegengesetzten Grundsätze von Besteuerungs- und Strafverfahren aufeinanderprallen.

Während die strafprozessuale Selbstbelastungsfreiheit es dem Beschuldigten in einem Strafverfahren ermöglicht zu schweigen und -in Grenzen- sogar zu lügen, sieht das Besteuerungsverfahren beispielsweise erhebliche Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen wie z.B. in §§ 90, 93, 200 AO vor.

Die schwer verständliche Vorschrift des § 393 AO² versucht deshalb das Verhältnis von Besteuerungs- und Strafverfahren zu regeln³.

I. Die Regelung des § 393 Abs. 1 AO

Grundsätze

Aus der Formulierung des § 393 Abs. 1 Satz 1 AO könnte gefolgert werden, dass das Besteuerungs- und das Strafverfahren grundsätzlich getrennt verlaufen und selbstständig geführt werden⁴. Allerdings sieht diese Regelung nur ein Vorgehen nach den jeweiligen Verfahrensgesetzen (StPO und AO) vor. Eine konsequente Trennung der Verfahren ist nach hiesiger Ansicht schon wegen der Ausgestaltungen des achten Teils, dritter Abschnitt der Abgabenordnung nicht vorgesehen. So sieht beispielsweise § 386 AO vor, dass die Ermittlungen auch in Steuerstrafsachen von der Finanzbehörde geführt werden. In den Fällen des § 386 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 AO agiert die Finanzbehörde gar wie die Staatsanwaltschaft. Das bedeutet, dass im Besteuerungs- und im Strafverfahren regelmäßig die gleichen Ermittler oder zumindest die gleiche Behörde tätig wird⁵. Dennoch gelten sie jeweiligen Verfahrensgrundsätze mit der Maßgabe des § 393 AO auch bei Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren fort.

Der nemo-tenetur-Grundsatz in § 393 AO

Wie bereits ausgeführt, treffen den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren verschiedene Mitwirkungspflichten. Dies gilt wegen § 40 AO auch dann, wenn *"ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot"* verstößt, also z.B. strafbar ist. Der verfassungsrechtlich geschützte Grundsatz nicht zur Selbstbelastung gezwungen werden zu dürfen steht

¹ Der Autor ist Volljurist und derzeit Richter auf Probe in Mecklenburg-Vorpommern. Der Beitrag spiegelt allein die private Ansicht des Autors wieder und erfolgt in nichtdienstlicher Eigenschaft.

² so: Bohnert/Szesny, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, 2. Auflage, § 33, Rn. 45.

³ Jäger in: Klein, AO, 10. Auflage, § 393, Rn. 1.

⁴ so auch: Bohnert/Szesny, aaO, Rn. 46.

⁵ so auch: Jäger, aaO, Rn. 1 mit Hinweis auf § 208 Abs. 1 AO.

dem natürlich entgegen. Gelten aber in beiden Verfahren die jeweiligen Grundsätze nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO, gilt es diesen Widerspruch aufzulösen. Aus diesem Grund statuiert § 393 Abs. 1 Satz 2 AO, dass Zwangsmittel im Sinne der §§ 328ff. AO gegen den Steuerpflichtigen unzulässig sind, wenn er sich durch eine entsprechende Auskunft wegen einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit belasten müsste. Zutreffend bewerten *Bohnert* und *Szesny*⁶ diese Regelung als "faktisches Aussageverweigerungsrecht". Hervorzuheben ist jedoch, dass nach der Regelung nur Zwangsmittel unzulässig sind. Die Mitwirkungspflichten bleiben ihrem Wesen nach bestehen. In der Folge können bei einem pflichtwidrigen Unterlassen trotzdem die Voraussetzungen einer Schätzung nach § 162 AO vorliegen. Dies entspricht der herrschenden Meinung⁷, wird aber von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zunehmend kritisch gesehen (Mitwirkung bzw. Nachweis des Nichtvorhandenseins steuererheblicher Tatsachen, FG Nürnberg, Urteil vom 21. Oktober 2015 – 5 K 456/14 –, zitiert nach juris).

Wesentlicher Streitpunkt bei der Anwendung des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO ist die Frage, wann das Zwangsmittelverbot greift. Nach § 393 Abs. 1 Satz 3 AO ist dies jedenfalls nach Einleitung eines Steuer Strafverfahrens der Fall. Gleiches gilt wegen § 393 Abs. 1 Satz 4 AO -eigentlich- auch sobald dazu "*Anlass besteht*". Schon nach dem Willen des Gesetzgebers (Finanzausschuss, BT-Drucksache 7/4292, Seite 46) hat die Belehrung möglichst frühzeitig zu erfolgen (zustimmend: Jäger, aaO, Rn. 40; *Burhoff*, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, 7. Auflage, Rn. 3405). Dies ist der Fall, wenn nach objektiven Gesichtspunkten ein Anfangsverdacht wegen einer Steuerstraftat (NICHT: Steuerordnungswidrigkeit) besteht (so auch: *Bohnert/Szesny*, aaO, Rn. 89).

Beweisverwertungsverbote

In der Praxis stellen sich diese Fragen regelmäßig bei Betriebsprüfungen. Es ist immer wieder zu beobachten, dass trotz zureichender Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat die Prüfung nicht gem. § 10 BpO unterbrochen und der Steuerpflichtige belehrt wird. Dies nachzuweisen, ist jedoch schwer. Gelingt jedoch der Nachweis, dass der Prüfer entgegen derartiger Anhaltspunkte die Prüfung fortgesetzt hat, um den Steuerpflichtigen nicht als Informationsquelle zu verlieren, dürften die so gewonnenen Erkenntnisse einem Verwertungsverbot nach § 136a Abs. 3 StPO unterliegen⁸. Auch in den Fällen, in denen die Belehrung ohne Vorsatz (z.B. wegen eines Irrtums oder aus Versehen) unterblieben ist, ist ein Beweisverwertungsverbot anzunehmen⁹. Dringend zu beachten ist jedoch, dass dies nur gilt, wenn der Steuerpflichtige sein Schweigerecht nicht gekannt hat oder der Verwertung widersprochen wurde¹⁰. Bei einem vorsätzlichen Verstoß gegen die Belehrungspflicht wird ein Verwertungsverbot sowohl im Straf- als auch im Besteuerungsverfahren

⁶ aaO, Rn. 63.

⁷ *Joecks* in: Franzen/Gast-de Haan/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, § 393, Rn. 30.

⁸ so auch: *Jäger*, aaO, Rn. 41; *Bohnert/Szesny*, aaO, Rn. 66; wohl auch: *Streck/Spatscheck*, Die Steuerfahndung, 4. Auflage, Rn. 1149.

⁹ sowohl *Jäger*, aaO, Rn. 41 als auch *Bohnert* und *Szesny*, die jeweils auf BGH, Beschluss vom 27. Februar 1992 – 5 StR 190/91 –, zitiert nach juris, verweisen.

¹⁰ *Jäger*, aaO, Rn. 41 mit Verweis auf BGH in: WiStra 1995, S. 271; *Bohnert/Szesny*, aaO, Rn. 67.

angenommen¹¹. Demgegenüber sind die Erkenntnisse nach einem fahrlässigen Belehrungsverstoß im Besteuerungsverfahren weiter verwendbar¹².

Fazit

Die weiteren Einzelfragen zum Bestehen und zur Reichweite von Verwertungsverboten im Zusammenhang mit der Regelung des § 393 Abs. 1 AO sind derart umfangreich und müssen differenziert betrachtet werden, so dass eine tiefgreifende Auseinandersetzung weiteren Beiträgen bzw. der Fachliteratur vorbehalten bleiben muss. Dennoch zeigen die Ausführungen dem Betroffenen und dem Berater, dass gerade im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen Vorsicht beim Umgang mit dem Prüfer geboten ist. Selbstverständlich kann angesichts der weitreichenden Konsequenzen nicht dazu geraten werden, die Mitwirkungspflichten zu verletzen. Besteht jedoch seitens des Steuerpflichtigen oder des Beraters der Verdacht, dass der Betriebsprüfer bereits den Verdacht einer Steuerstraftat hegt, kann dies bereits während der Prüfung z.B. unter Hinweis auf § 10 BpO offen angesprochen werden.

Ein falsches Vertrauen in Verwertungsverbote ist fatal. Ob ein vorsätzliches oder fahrlässiges Unterlassen der Belehrung vorliegt, wird im Nachhinein beurteilt. Lassen sich objektive Anhaltspunkte für einen Anfangsverdacht gegen den Steuerpflichtigen nicht darstellen, fehlt es auch an einer Belehrungspflicht, so dass ein Verwertungsverbot nicht in Frage kommt. Dies gilt es unbedingt zu vermeiden.

Bezugnehmend auf den ersten Teil, in welchem auf das Verhältnis von Besteuerungsverfahren und (Steuer-)Strafverfahren eingegangen wurde, sollen nunmehr Grundzüge des Verhältnisses des Besteuerungsverfahrens zu Strafverfahren wegen Nichtsteuerstraftaten dargestellt werden.

II. Die Regelung des § 393 Abs. 2 AO

Seine Grundlage findet dieses Verhältnis in der Regelung des § 393 Abs. 2 AO. Hintergrund dieser Regelung ist der Umstand, dass das Steuergeheimnis (§ 30 AO) die Weitergabe von Informationen an andere Behörden verbietet¹³. Andererseits ist der Steuerpflichtige verpflichtet auch strafbare Handlungen soweit sie steuerlich relevant sind, gegenüber dem Finanzamt zu offenbaren (z.B. Einkünfte aus Betäubungsmittelhandel, Bestechungsgelder etc.). Dies ergibt sich bereits aus § 40 AO, der klarstellt, dass es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten gegen die guten Sitten oder ein gesetzliches Ge- oder Verbot verstößt¹⁴.

In der Folge kommt es zu einem Konflikt der verschiedenen Rechtsgrundsätze. Steuerlich ist der Betroffene verpflichtet Angaben zu machen, die ihn selbst in den Verdacht bringen eine Straftat begangen zu haben. Strafrechtlich darf der Betroffene jedoch nicht gezwungen werden, sich selbst zu belasten ("nemo- tenetur-Grundsatz"). Eben diese Konfliktlage will der § 393 Abs. 2 AO auflösen, weshalb Erkenntnisse über

¹¹ Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 13. Februar 2006 – 6 V 2275/05 –, zitiert nach juris; Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21. August 2002 – 3 K 284/00 –, zitiert nach juris.

¹² BFH, Beschluss vom 19. Dezember 2011 – V B 37/11 –, zitiert nach juris, dort Rn. 11.

¹³ dazu auch: *Jäger* in: Klein, AO, 10. Auflage, § 393, Rn. 45.

¹⁴ so auch: *Reichling* - Das Verwendungsverbot aus § 393 Abs. 2 S. 1 AO Zugl. Anm. zu BGH HRRS 2014 Nr. 622 in: HRRS Dez. 2014, Seite 474

Straftaten, welche der Steuerpflichtige im Rahmen seiner steuerlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten der Finanzbehörde verschafft hat, nicht in einem Verfahren wegen einer Nichtsteuerstraftat verwendet werden dürfen. Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Der § 393 Abs. 2 Satz 2 AO ermöglicht es, trotz dieses Grundsatzes entsprechende Angaben in einem Strafverfahren zu verwenden, wenn ein zwingendes Verfolgungsinteresse im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO besteht.

Exkurs - § 30 AO

Zum Verständnis zunächst einige Ausführungen zum Steuergeheimnis des § 30 AO. Nach § 30 Abs. 1 AO sind Amtsträger und die in § 30 Abs. 3 AO benannten Personengruppen nicht befugt, dem Steuergeheimnis zugrundeliegende Sachverhalte Dritten mitzuteilen. Dritte in diesem Sinne sind auch Staatsanwälte¹⁵. Dieses Prinzip wird jedoch von den Regelungen des § 30 Abs. 4 AO durchbrochen. Danach ist die Offenbarung von Tatsachen, welche vom Steuergeheimnis erfasst werden, zulässig, wenn

1. sie der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstaben a und b dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO). Dies ist der Fall, wenn die Tatsachen für ein Verwaltungsverfahren, Rechnungsprüfungsverfahren, Finanzgerichtsverfahren oder Steuerstraftat- und ordnungswidrigkeitenverfahren verwendet werden.
2. sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Dies gilt z.B. im Einkommensteuerrecht wegen § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG.
3. der Betroffene zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO).
4. sie der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist, und die Kenntnisse a) in einem Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erlangt worden sind; dies gilt jedoch nicht für solche Tatsachen, die der Steuerpflichtige in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens offenbart hat oder die bereits vor Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren bekannt geworden sind, oder b) ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht erlangt worden sind (§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO). Zu beachten ist hierbei, dass § 30 Abs. 4 Nr. 4 a) AO dieselbe Einschränkung wie § 393 Abs. 2 Satz 1 AO enthält und eine Verwertung damit dann ausscheidet, wenn der Beschuldigte ohne bzw. vor Kenntnis der Einleitung eines Verfahrens Angaben gemacht hat.
5. für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht; ein zwingendes öffentliches Interesse ist namentlich gegeben, wenn a) Verbrechen und vorsätzliche schwere Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen verfolgt werden oder verfolgt werden sollen, oder b) Wirtschaftsstraftaten verfolgt werden oder verfolgt werden sollen, die nach ihrer Begehungsweise oder wegen des Umfangs des durch sie verursachten Schadens geeignet sind, die wirtschaftliche Ordnung erheblich zu stören oder das Vertrauen der Allgemeinheit auf die Redlichkeit des geschäftlichen Verkehrs oder auf die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden und der

¹⁵ so auch: *Bohnert/Szesny* in: *Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen*, 2. Auflage, § 33, Rn. 97.

öffentlichen Einrichtungen erheblich zu erschüttern, oder c) die Offenbarung erforderlich ist zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Tatsachen, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern; die Entscheidung trifft die zuständige oberste Finanzbehörde im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen; vor der Richtigstellung soll der Steuerpflichtige gehört werden (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO).

Es stellt sich nunmehr die Frage, wann eine Ausnahme im Sinne des § 393 Abs. 2 Satz 2 AO vorliegt. Hierzu müssen sich die Tatsachen und Beweismittel jedoch auf die in § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO bezeichneten Taten beziehen, so dass diese im Folgenden kurz umrissen werden.

Verbrechen im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) AO sind nach Ansicht von *Rüsken*¹⁶ die in § 138 StGB aufgezählten Kapitalverbrechen und schweren Vergehen wobei er dies scheinbar mit der Anzeigepflicht für Jedermann begründen will. Dies ist insoweit zutreffend, als dass dies den minimalen Anwendungsbereich der Norm darstellen kann. Allerdings lässt sich aus Tendenzen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ersehen, dass auch viele weitere Deliktsfelder ebenfalls zu berücksichtigen sind. So fasst der Bundesfinanzhof auch die besonders schwere Brandstiftung unter den Begriff¹⁷. Nach einem älteren BMF-Schreiben¹⁸ sollen auch schwere Umweltgefährdungen unter den Verbrechensbegriff des § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) AO fallen. Demnach wird man schon wegen der, in § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) AO verwendeten Terminologie davon ausgehen müssen, dass der Gesetzgeber mit Verbrechen alle Delikte im Sinne des § 12 Abs. 1 StGB erfassen wollte. Vorsätzliche schwere Vergehen liegen meines Erachtens (mit der Einschränkung, dass es sich gegen Leib oder Leben oder den Staat richten muss) dann vor, wenn das jeweilige Strafgesetz als Qualifikation des Grundtatbestands (besonders schwerer Fall) oder als eigenständiges Delikt mit einem höheren Strafraum ausgestaltet ist.

Wirtschaftsstrafaten sind wie auch *Rüsken*¹⁹ und *Joecks*²⁰ darstellen, "Straftaten, die unter Ausnutzung der Verhältnisse des Wirtschaftsverkehrs begangen werden und gegen das Vermögen oder gegen die gesamtwirtschaftliche Ordnung gerichtet sind". Hinsichtlich der von § 30 Abs. 4 Nr. 5 b) AO geforderten Eignung die wirtschaftliche Ordnung erheblich zu stören oder das Vertrauen der Allgemeinheit auf die Redlichkeit des geschäftlichen Verkehrs oder auf die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden und der öffentlichen Einrichtungen erheblich zu erschüttern, wird mit der zweifelsohne schon älteren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes auf die Zahl der Geschädigten und den Schadensumfang abzustellen sein²¹. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten hier die Maßstäbe des besonders schweren Falls herangezogen werden, so dass sich beispielsweise für Betrugstaten Schäden von mindestens 50.000,00 € andeuten müssen.

Zur Richtigstellung unwahrer Tatsachen ist die Offenbarung dann notwendig, wenn sich die Finanzbehörde verleumderischen Äußerungen gegenüber sieht und sich gegen diese nicht ohne eine Verletzung des Steuergeheimnisses wehren könnte (so auch *Rüsken*²² der es als Notwehrrecht der Finanzbehörden bezeichnet).

¹⁶ in: Klein, AO, 10. Auflage, § 30, Rn. 183.

¹⁷ BFH, Beschluss vom 29. April 2002 – IV B 2/02 –, zitiert nach juris, dort Rn. 31.

¹⁸ vom 01.07.1993, BStBl I, Seite 525.

¹⁹ aaO, Rn. 185.

²⁰ in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, § 393, Rn. 81.

²¹ BGH, Urteil vom 12. Februar 1981 – III ZR 123/79 –, zitiert nach juris, dort Rn. 14.

²² aaO, Rn. 189.

Einschränkend darf von diesem Recht jedoch nur Gebrauch gemacht werden, wenn die unwahren Tatsachen geeignet sind, "das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern". Dies dürfte eher selten der Fall sein. In jedem Fall soll der Steuerpflichtige vor der Richtigstellung gehört werden.

Im Ergebnis sollte auch dem Laien ersichtlich sein, dass es viele verschiedene Ausnahmen vom Steuergeheimnis gibt. Eine für den Steuerpflichtigen befriedigende Lösung ist die Regelung des § 393 Abs. 2 AO nicht. Zwar normiert der § 393 Abs. 2 Satz 1 AO unter Umständen ein Verwendungsverbot für Tatsachen und Beweismittel, welches jedoch durch den Verweis auf § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO enorm aufgeweicht wird. Demnach besteht der Konflikt zwischen den steuerlichen Mitwirkungspflichten, dem Steuergeheimnis und dem nemo-tenetur-Grundsatz andererseits fort.