

Das Neben- Strafverfahrensrecht der Abgabenordnung

Von Dr. Uwe Hellmann

Universitätsprofessor an der Universität Potsdam



Carl Heymanns Verlag KG · Köln · Berlin · Bonn · München

Inhalt

| | |
|---|----|
| Vorwort | V |
| Einleitung | 1 |
| 1. »Neben-strafverfahrensrechtliche« Regelungen | 1 |
| 2. Der Anwendungsbereich des Steuerstrafverfahrensrechts | 6 |
| 3. Die praktische Relevanz des Steuerstrafverfahrensrechts | 8 |
| 4. Die Bedeutung des Steuerstrafverfahrensrechts | 9 |
| 5. Zweck der Untersuchung | 16 |
| 1. Teil Der Inhalt des Steuerstrafverfahrensrechts – eine Bestandsaufnahme | 17 |
| § 1 Steuerstrafverfahrensrechtliche Vorschriften außerhalb des Dritten Abschnitts des Achten Teils der AO | 19 |
| I. Aufgaben- und Befugnisnormen | 19 |
| 1. § 208 AO | 19 |
| 2. § 210 Abs. 2 AO | 20 |
| 3. § 48 Abs. 1 BrantwMonG | 21 |
| 4. § 10 Abs. 3 ZollVG | 21 |
| 5. § 37, 38 MOG | 22 |
| 6. § 5 a FVG | 27 |
| II. Das Steuergeheimnis, § 30, 31 a AO | 28 |
| III. Das Bankgeheimnis, § 30 a AO | 33 |
| IV. Sonstige Vorschriften mit steuerstrafverfahrensrechtlichem Bezug .. | 34 |
| 1. Das Verfahrenshindernis des § 32 ZollVG | 34 |
| 2. Das Strafverfolgungshindernis des § 371 Abs. 4 AO | 39 |
| 3. Die strafbefreiende Erklärung nach § 1 StrbEG | 40 |
| 4. Pflicht zur Anzeige von Steuerstraftaten, § 116 AO | 49 |
| 5. Die Anzeigepflichten aus § 2 a Abs. 2 Nr. 5 SchwarzArbG | 53 |
| 6. Unterrichtungspflicht der Finanzbehörden gegenüber den Ausländerbehörden? | 53 |
| V. Zusammenfassung | 53 |
| § 2 Die Systematik der steuerstrafverfahrensrechtlichen Vorschriften | 55 |
| I. Für alle Steuerstrafverfahren geltende Regelungen | 55 |
| 1. Zuständigkeit des Amtsgerichts, § 391 AO | 55 |
| 2. Aussetzung des Steuerstrafverfahrens, § 396 AO | 56 |

| | |
|---|-----------|
| 3. Einstellung des Steuerstrafverfahrens, § 398 AO | 62 |
| 4. Das Verfahrenshindernis des § 32 ZollVG | 64 |
| 5. Die Verfahrenshindernisse aus den § 371 Abs. 4 AO und § 1 StrbEG | 64 |
| 6. Exkurs: Das Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO | 64 |
| II. Die Vorschriften über die Sonderstellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren | 65 |
| 1. Die staatsanwaltschaftlichen Befugnisse der Finanzbehörden. ... | 65 |
| 2. Die polizeilichen Befugnisse der Finanzbehörden | 68 |
| 3. Die Stellung der Steuer- und Zollfahndung. | 69 |
| 4. Ergänzende Rechte der Finanzbehörden | 70 |
| 5. Übergang des Eigentums gemäß § 394 AO. | 70 |
| III. Die Vorschriften im Zusammenhang mit der Sonderstellung der Finanzbehörden | 74 |
| 1. Die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden. ... | 74 |
| 2. Verteidigung in Steuerstrafverfahren | 76 |
| 3. Kosten der Verteidigung | 77 |
| 4. Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen | 77 |
| 5. Der Schutz des Beschuldigten vor einer Selbstbelastung. | 79 |
| § 3 Zusammenfassung und erste Bewertung | 85 |
| 1. Punktuelle Ergänzungen des allgemeinen Strafverfahrensrechts. . | 85 |
| 2. Vorschriften zur Regelung des Nebeneinanders von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren. | 87 |
| 3. Die Sonderstellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren | 88 |
| 2. Teil Das Nebeneinander von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren. . | 89 |
| § 4 Die Gleichrangigkeit beider Verfahren. | 91 |
| 1. Vorrang des Steuerstrafverfahrens? | 91 |
| 2. Vorrang des Besteuerungsverfahrens? | 94 |
| 3. Die Teilidentität der Verfahrensgegenstände. | 97 |
| § 5 Das Zwangsmittelverbot. | 99 |
| 1. Die faktische Beseitigung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. | 99 |
| 2. Der persönliche Anwendungsbereich des § 393 Abs. 1 S. 2 AO . | 100 |
| § 6 Das Mitwirkungsverweigerungsrecht des Angehörigen | 105 |
| 1. Das steuerverfahrensrechtliche Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht. | 105 |
| 2. Schutz des Angehörigen durch § 252 StPO. | 106 |
| 3. Analoge Anwendung des § 393 Abs. 1 S. 2 AO auf Angehörige. | 107 |
| § 7 Die Schätzungsbefugnis gemäß § 162 AO als Ausübung unzulässigen Zwangs im Steuerstrafverfahren? | 111 |
| 1. »Nachteilige« Schätzungen im Besteuerungsverfahren als Ausübung von Zwang zur Selbstbelastung. | 111 |

| | |
|--|------------|
| 2. Korrekte Schätzungen und strafprozessuales Selbstbelastungsverbot..... | 113 |
| § 8 Bewertung des § 393 Abs. 1 AO | 119 |
| 1. Bestimmung der Rechtsstellung des Beschuldigten und der Angehörigen allein nach dem Strafprozeßrecht..... | 119 |
| 2. Suspendierung der steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten des Beschuldigten und der Angehörigen | 120 |
| § 9 Bewertung des § 396 AO..... | 123 |
| 1. Die Kritik an der derzeitigen Regelung..... | 123 |
| 2. Die Sachgerechtigkeit des § 396 AO | 125 |
| 3. Teil Die Doppelfunktion der Finanzbehörden | 133 |
| 1. Abschnitt Die Übertragung staatsanwaltschaftlicher Aufgaben auf die Finanzbehörden | 135 |
| § 10 Die Verselbständigung der staatsanwaltschaftlichen Befugnisse durch organisatorische Maßnahmen | 137 |
| I. Die verschiedenen Organisationsmodelle..... | 137 |
| 1. Finanzämter..... | 137 |
| 2. Hauptzollämter..... | 138 |
| 3. Bundesamt für Finanzen | 138 |
| II. Bedenken gegen die organisatorischen Maßnahmen..... | 138 |
| 1. Die Einrichtung von Strafsachenstellen..... | 139 |
| 2. Die »Finanzämter« für Steuerstrafsachen | 140 |
| 3. Die organisatorische Zusammenfassung der Strafsachenstellen und der Steuerfahndung..... | 145 |
| § 11 Die Folgen der organisatorischen Verselbständigung—ungelöste Probleme | 147 |
| I. Wahrnehmung staatsanwaltschaftlicher Aufgaben allein durch die Strafsachenstellen?..... | 147 |
| 1. Übertragung staatsanwaltschaftlicher Befugnisse auf die Steuerfahndung durch § 208 Abs. 1 S. 2 AO?..... | 148 |
| 2. Die Zuständigkeit zur Beantragung richterlicher Untersuchungshandlungen | 149 |
| 3. Die Mangelhaftigkeit des derzeitigen Rechtszustands..... | 155 |
| II. Aufsichts- und Weisungsbefugnisse im finanzbehördlichen Strafverfahren | 157 |
| 1. Befugnisse der vorgesetzten Finanzbehörden..... | 158 |
| 2. Zweifel an den Befugnissen der vorgesetzten Finanzbehörden ... | 160 |
| 3. Die Anwendung des staatsanwaltschaftlichen Dienst- und Organisationsrechts der § 141 ff. GVG | 166 |
| III. Die Durchsetzung der Leitungs-, Weisungs- und Aufsichtsbefugnisse der Justizbehörden gegenüber den Finanzbehörden | 170 |

| | |
|---|-----|
| 1. Die Kontroll- und Informationsmöglichkeiten der vorgesetzten Justizbehörden..... | 171 |
| 2. Die Bestimmung der vorgesetzten Justizbehörden..... | 175 |
| § 12 Rechtsweg gegen Maßnahmen der Finanzbehörde im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren..... | 179 |
| § 13 Zusammenfassung und Folgerungen | 183 |
| I. Regelungsdefizite | 183 |
| 1. Die Übertragung staatsanwaltschaftlicher Aufgaben auf Strafsachenstellen..... | 183 |
| 2. Die Befugnis zur Vertretung der Strafsachenstelle..... | 184 |
| 3. Ausdrückliche Regelung der Aufsichts-, Leitungs- und Weisungsbefugnisse..... | 185 |
| 4. Regelung der örtlichen Zuständigkeit..... | 185 |
| II. Folgerungen | 186 |
| 1. Pflicht zur Information der Staatsanwaltschaft über Nichtsteuerstraftaten..... | 186 |
| 2. Pflicht zur Ermittlung von Nichtsteuerstraftaten..... | 187 |
| 2. Abschnitt Die Stellung der Steuer- und Zollfahndung..... | 189 |
| § 14 Die eindeutig steuerverfahrensrechtlichen Aufgaben der Steuer- und Zollfahndung..... | 191 |
| 1. Steuerliche Ermittlungen auf Ersuchen der Finanzbehörde gemäß § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO..... | 191 |
| 2. Sonstige Aufgaben im Sinne des § 208 Abs. 2 Nr. 2 AO | 193 |
| 3. Zusammenfassung..... | 194 |
| § 15 Die – vermeintliche – Doppelfunktion der Steuer- und Zollfahndung im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren | 197 |
| I. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO..... | 198 |
| 1. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen als Aufgabe im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren..... | 198 |
| 2. Kein eigenständiger Anwendungsbereich des § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO | 201 |
| II. Die Befugniskonzentration des § 208 Abs. 1 S. 2 AO | 204 |
| 1. Ungereimtheiten der Regelung | 205 |
| 2. Die Unvereinbarkeit der Befugnishäufung mit tragenden Prinzipien des (Steuer-)Strafverfahrensrechts | 207 |
| 3. Die Problematik der Befugnishäufung bei doppelrelevanten Ermittlungen | 216 |
| 4. Die Rechtsprechung zur Befugnishäufung..... | 217 |
| 5. Die Auffassung der Finanzverwaltung..... | 222 |
| 6. Die Stellungnahmen in der Literatur | 222 |
| III. Fazit..... | 236 |

| | |
|--|-----|
| IV. Exkurs: Die Anwendbarkeit der §§ 210 Abs. 2 AO, 48 Abs. 1 BrantwMonG, 10 Abs. 3 ZollVG im Steuerstrafverfahren | 239 |
| 1. §§ 210 Abs. 2 AO, 48 Abs. 1 BrantwMonG | 239 |
| 2. § 10 Abs. 3 ZollVG | 242 |
| § 16 »Vorfeldermittlungen« der Steuer- und Zollfahndung, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO | 245 |
| 1. § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO als Aufgabe der »allgemeinen Steueraufsicht«? | 245 |
| 2. Der Anlaß zu Vorfeldermittlungen | 248 |
| 3. Analyse der Ermittlungssituationen | 256 |
| 4. Einleitung des Steuerstrafverfahrens durch »Vorfeldermittlungen« | 259 |
| 5. Die Auswertung von CpD-Unterlagen | 264 |
| 6. Beschränkung der Steuer- und Zollfahndung auf das strafprozessuale Befugnisinstrumentarium | 271 |
| 7. Zusammenfassung | 276 |
| § 17 Die steuerstrafverfahrensrechtliche Bedeutung des § 30 a AO | 277 |
| I. Das Problem | 277 |
| II. Die Auswirkungen des § 30 a AO auf das Steuerstrafrecht | 278 |
| 1. Konsequenzen des § 30 a AO für das materielle Steuerstrafrecht? | 279 |
| 2. Auswirkungen des § 30 a AO auf das Steuerstrafverfahren? | 282 |
| III. Der Ermittlungsanlaß | 287 |
| IV. Die zulässigen Ermittlungsmaßnahmen | 289 |
| V. Zusammenfassung | 294 |
| § 18 Der Umfang der strafrechtlichen Ermittlungskompetenz der Steuer- und Zollfahndung | 297 |
| I. Die Ermittlungskompetenz bei einem Zusammentreffen von Steuer- und Nichtsteuerstraftaten | 297 |
| 1. Strafverfahren wegen Steuerstraftaten | 298 |
| 2. Beschränkung der Ermittlungskompetenz der Steuer- und Zollfahndung auf den Anwendungsbereich des § 386 Abs. 2 AO? ... | 301 |
| 3. Beschränkung der Befugnis auf die Ermittlung der Steuerstraftat? | 304 |
| 4. Strafverfahren wegen Steuerstraftaten als prozessualer Begriff ... | 304 |
| II. Die Rechte und Pflichten der Fahndungsbehörden bei »Zufallsfinden« | 309 |
| III. Ermittlungen außerhalb des Steuerstrafverfahrens | 312 |
| 1. Das praktische Bedürfnis für den Einsatz der Fahndungsbehörden in Nichtsteuerstrafverfahren | 312 |
| 2. Kein Initiativrecht der Fahndungsbehörden für Ermittlungen ohne steuerstrafrechtlichen Bezug | 313 |
| 3. Die Zulässigkeit von Ermittlungen im Auftrag der Staatsanwaltschaft | 314 |

| | |
|--|------------|
| § 19 Rechtsbehelfe gegen Maßnahmen der Steuer- und Zollfahndung..... | 319 |
| 1. Rechtsweg im Steuerverfahren | 319 |
| 2. Rechtsweg im (Steuer-)Strafverfahren | 319 |
| § 20 Zusammenfassung und Folgerungen..... | 323 |
| I. Die unklare Regelung des § 208 AO – Plädoyer für eine ersatzlose Streichung | 323 |
| 1. Die mißglückte Regelung der Aufgaben und Befugnisse in § 208 Abs. 1 AO | 323 |
| 2. Bedenken gegen § 208 Abs. 2 AO aus steuerstrafverfahrensrechtlicher Sicht | 326 |
| II. Die unterschiedliche organisatorische Verselbständigung der Fahndungsbehörden – derzeitiger Zustand | 330 |
| 1. Bestandsaufnahme..... | 330 |
| 2. Die Widersprüche der derzeitigen Regelung..... | 335 |
| III. Die Vereinbarkeit der derzeit verwendeten Organisationsmodelle mit dem Strafverfahrensrecht..... | 337 |
| 1. Die organisatorische Zusammenfassung von Strafsachen- und Steuerfahndungsstellen | 337 |
| 2. Die Vereinbarkeit mit dem Gewaltenteilungsprinzip..... | 339 |
| 3. Die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz vom Vorrang des Gesetzes | 342 |
| 4. Die Vereinbarkeit mit dem staatsanwaltschaftlichen Organisationsrecht des GVG | 344 |
| 5. Die Vereinbarkeit mit § 387 AO | 345 |
| 3. Abschnitt Die Stellung der Besteuerungsbehörden im Steuerstrafverfahren | 347 |
| § 21 Die Zuständigkeit der Besteuerungsbehörden im Strafverfahren | 349 |
| I. Bestandsaufnahme | 349 |
| 1. Die Rechte und Pflichten der Besteuerungsbehörden bei einer Zuständigkeitskonzentration gemäß § 387 Abs. 2 AO | 350 |
| 2. Die Rechtsstellung der Besteuerungsbehörden im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren..... | 356 |
| 3. Kritik der Regelungen | 357 |
| II. Die Auswirkungen der §§ 399 Abs. 2, 402 Abs. 2 AO auf das Besteuerungsverfahren | 359 |
| 1. Die Stellung der Besteuerungsbehörden bei Vorliegen eines Anfangsverdachts | 359 |
| 2. Die Besonderheiten im Außenprüfungsverfahren..... | 365 |
| § 22 Die Gefahr des Beweismittelverlusts | 375 |
| I. Strafverfahrensrechtliche Beweisverwertungsverbote | 375 |
| 1. Unverwertbarkeit bei fehlender Belehrung über das Aussageverweigerungsrecht des § 136 Abs. 1 S. 2 StPO..... | 376 |

| | |
|--|-----|
| 2. Das Verwertungsverbot des § 136 a Abs. 3 S. 2 StPO | 377 |
| 3. Beweisverwertungsverbot wegen einer Verletzung des nemo-tenetur-Grundsatzes | 382 |
| 4. Zusammenfassung | 383 |
| II. Die Unverwertbarkeit im Besteuerungsverfahren | 384 |
| § 23 Zusammenfassung und Folgerungen | 387 |
| 1. Die Beseitigung der strafverfahrensrechtlichen Aufgaben der Besteuerungsbehörden | 387 |
| 2. Die Ergänzung des Zwangsmittelverbots durch ein strafprozessuales Verwertungsverbot | 389 |
| Schluß | 391 |
| I. Gegenläufige Tendenzen | 391 |
| 1. Schutz des Beschuldigten - Befugnismaximierung bei den Finanzbehörden | 391 |
| 2. Trennung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren - Verknüpfung durch Aufgabenhäufung | 398 |
| II. Die Regelung der staatsanwaltschaftlichen Zuständigkeit | 401 |
| 1. Die Unzulänglichkeiten der derzeitigen Regelung | 401 |
| 2. Die Tragfähigkeit der Gründe für eine Übertragung der staatsanwaltschaftlichen Zuständigkeit auf die Finanzbehörden | 402 |
| 3. Sachliche Bedenken gegen die derzeitige Regelung | 406 |
| 4. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die staatsanwaltschaftliche Zuständigkeit der Finanzbehörden | 409 |
| III. Die Rechtsstellung der Steuer- und Zollfahndung | 411 |
| IV. Bilanz | 412 |
| 1. Vorbildliches | 413 |
| 2. Bedenkliches | 414 |
| Abkürzungen | 415 |
| Literatur | 421 |
| Sachregister | 447 |