

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 BranntwMonG	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 strafbefreende 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

Inhalt

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 Teildenatur 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 strafprozessuelles 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 Steuerstrafverfahren	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

Inhalt

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 BranntwMonG, 10 Abs. 3 ZollVG im Steuerstrafverfahren	239
1. §§ 210 Abs. 2 AO, 48 Abs. 1 BranntwMonG	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 »Zufallsfunden«	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

Inhalt

§ 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 staatsanwalt-schaftlichen 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 Aussagever-weigerungsrecht 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-tene-tur-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 strafprozes-suales 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