

Philipp A. Besson

Das Steuergeheimnis
und das Nemo-tenetur-Prinzip
im (steuer-)strafrechtlichen
Ermittlungsverfahren



PETER LANG
Europäischer Verlag der Wissenschaften

EINFÜHRUNG: STEUERERHEBLICHE INFORMATIONEN IM STRAFVERFAHRENSRECHTLICHEN SPANNUNGSFELD

1

HAUPTTEIL: DIE (STEUER-) STRAFVERFAHRENSRECHTLICHE RESTRIKTION DER INFORMATIONSVERWENDUNG DURCH STEUERGEHEIMNIS UND *NEMO-TENETUR*-PRINZIP

5

1. Teil: Das Steuergeheimnis und das *Nemo-tenetur*-Prinzip

5

1. Abschnitt: Das Steuergeheimnis

5

A. Geschichte des Steuergeheimnisses

5

B. (Verfassungs-) Rechtliche Einordnung des Steuergeheimnisses

8

I. Begriffsklärung

8

II. Verfassungsrechtliche Einordnung durch die Rechtsprechung

10

1. Grundlegende Erkenntnisse des Ersten Senats

10

2. Grundlegende Erkenntnisse des Zweiten Senats

11

3. Zusammenschau

12

III. Ansichten der Rechtslehre

13

IV. Stellungnahme

14

V. Zwischenergebnis

16

C. Einfachgesetzliche Regelung des Steuergeheimnisses: § 30 AO

16

I. Verpflichteter Personenkreis

16

II. Sachlicher Anwendungsbereich und geschützte Personen

19

1. Allgemeines

19

2. *Verhältnisse* eines anderen

19

3. In einem bestimmten Verfahren bekanntgewordene *Verhältnisse* eines anderen

20

a.) Zuordnung zu „*einem anderen*“

20

b.) Zuordnung zu einem Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2

Nr. 1 a) bis c) AO

20

aa.) Auffassung des Bundesfinanzhofs

21

bb.) Auffassung der Instanzgerichte sowie der Rechtslehre

22

cc.) Kritische Stellungnahme

23

4. Weiterreichender Geheimnisschutz (§ 30 Abs. 2 Nrn. 2 und 3 AO)

26

5. Zwischenergebnis	26
III. Die befugte Verletzung des Steuergeheimnisses durch Offenbarung	27
1. Begriff der Offenbarung	27
2. Begriff der Verwertung	29
3. Gesetzliche Offenbarungs- und Verwertungsbefugnisse	30
a.) Zulässige Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO	31
aa.) Zum Verwaltungsverfahren/Rechnungsprüfungsverfahren/gerichtlichen Verfahren in Steuersachen (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 a) AO)	31
bb.) Zum Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 b) AO)	33
cc.) Akteneinsichtsrecht eines Dritten zur Durchführung seines Besteuerungsverfahrens	36
dd.) Zwischenergebnis zu § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO	37
b.) Durch Gesetz ausdrücklich zugelassene Offenbarung (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO)	37
aa.) Regelungsgehalt des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO	37
bb.) § 386 Abs. 4 AO als gesetzliche Offenbarungsvorschrift?	38
(1) Befürwortende Auffassung	38
(2) Ablehnende Meinung	38
(3) Stellungnahme	39
cc.) Übrige Offenbarungsvorschriften	40
dd.) Zwischenergebnis zu § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO	40
c.) Die Offenbarung mit Zustimmung des Betroffenen (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO)	41
d.) Die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 4 a) und b) AO	42
aa.) Begründung und Zielsetzung	43
bb.) Regelungsgehalt	45
(1) 1. Alternative: § 30 Abs. 4 Nr. 4 a) AO	45
(a) Allgemeines	45
(b) Immanente Begrenzungen der Offenbarungsbefugnis im allgemeinen	46
(c) Problematik der „Zufallsfunde“ im besonderen	46
(2) § 30 Abs. 4 Nr. 4 b) AO	48
cc.) Zwischenergebnis zu § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO	49

e.) Offenbarung von Kenntnissen, für die ein zwingendes öffentliches Interesse besteht (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO)	50
aa.) Historische Entwicklung und Regelungsgehalt im allgemeinen	50
bb.) Regelungsgehalt des 1. Regelbeispiels	52
cc.) Regelungsgehalt des 2. Regelbeispiels	54
dd.) Regelungsgehalt des 3. Regelbeispiels	56
(1) Zwingendes öffentliches Interesse	57
(2) Ausmaß der Offenlegungsbefugnisse	57
(3) Kenntniserlangung des offenbaren Sachverhaltes durch die Strafverfolgungsbehörden	58
ee.) Zur Regelbeispieltechnik	59
ff.) Sonstige Fälle zwingenden öffentlichen Interesses	60
gg.) Zur Verfassungsmäßigkeit von § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO im Hinblick auf das Steuergeheimnis	62
f.) Offenbarungsbefugnis bei vorsätzlich falschen Angaben (§ 30 Abs. 5 AO)	63
g.) Offenbarung durch den automatisierten Abruf von Daten (§ 30 Abs. 6 AO)	65
h.) Schutz von Bankkunden und Offenbarungen (§ 30 a AO)	65
i.) Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen (§ 31 AO) und Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs (§ 31 a AO)	67
D. Zwischenergebnis zum Steuergeheimnis	67
2. Abschnitt: Das <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzip in der deutschen Rechtsordnung	71
A. Geschichte des <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatzes	71
B. Verfassungsrechtliche Einordnung des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips	73
I. (Verfassungs-) Rechtliche Grundlagen des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips	74
1. Völkerrechtliche Grundlagen	74
a.) Art. 14 Abs. 3 lit. g des Internationalen Pakts über staatsbürgerliche und politische Rechte	74
b.) Art. 6 Abs. 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention	75
2. Verfassungsrechtliche Grundlagen	75

a.) Rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 i.V.m. Art 104 Abs. 3 Satz 1 GG)	75
b.) Freiheit der Person (Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG)	76
c.) Freiheit des Gewissens (Art. 4 Abs. 1 GG)	77
d.) Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG)	77
e.) Allgemeines Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)	80
II. Verfassungsrechtliche Einschränkungsmöglichkeiten des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips	82
1. Strafrechtliches Verbot des Selbstbelastungszwanges	83
2. Allgemeines Verbot des Selbstbelastungszwanges	83
3. Zwischenergebnis	84
C. Die Ausgestaltung des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips im einzelnen	84
I. Persönliche Schutzvoraussetzungen	84
1. Beschuldigtenbegriff des allgemeinen Strafverfahrens	84
2. Geschützter Personenkreis des Besteuerungs- und Steuerstrafverfahrens	85
3. Verfahrensfremde dritte Personen	85
II. Sachliche Schutzvoraussetzungen	86
1. Der Begriff des „Zwangs“	87
a.) Rechtsprechung	87
b.) Schrifttum	87
c.) Eigene Begriffsbestimmung	88
2. Begriff der „Selbstbeziehung“	90
III. Zusammenfassung	90
D. Zwischenergebnis	90
3. Abschnitt: Verhältnis von Steuergeheimnis und <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzip	92
A. Beziehungen der Rechtsprinzipien zueinander im allgemeinen	92
I. Zum Steuergeheimnis	92
II. Zum <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatz	92
III. Berührungspunkte	93
1. Besteuerungsverfahren	93
2. (Steuer-) Strafverfahren	93

B. Zeitliche Schutzdimension von Steuergeheimnis und <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzip	94
C. Zwischenergebnis	95
2. Teil: Steuergeheimnis und <i>Nemo-tenetur</i>-Grundsatz im Wechselspiel von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren (§ 393 Abs. 1 AO)	97
1. Abschnitt: Einführung	97
A. Vorgehensweise	97
B. Geschichtliche Grundlagen des § 393 Abs. 1 AO	97
2. Abschnitt: Die Vorschrift des § 393 Abs. 1 AO	101
A. § 393 Abs. 1 Satz 1 AO	101
B. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO	103
I. Regelungsgehalt	103
1. Temporales Erfordernis	104
2. Anfangsverdacht	104
3. Anwendbarkeit auf nichtsteuerliche Delikte	105
II. „Einwirken“ von <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzip und Steuergeheimnis auf die Auslegung von § 393 Abs. 1 Satz 2 AO	106
1. Wechselwirkungen zwischen Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren	107
a.) Mitwirkungspflicht bei zugleich fehlender Erzwingbarkeit	107
b.) Von § 393 Abs. 1 Satz 2 AO umfaßte „erzwungene“ Maßnahmen	108
c.) Nachweis der Selbstbelastung	108
d.) Zwischenergebnis	109
2. „Rückwirkung“ auf das Steuerstrafverfahren	109
a.) Schätzung von Besteuerungsgrundlagen	110
aa) Begriff der besteuierungsrechtlichen Grundlagen	110
bb) Schätzungsanlaß	111
cc) Begriff und Wesen der Schätzung	111
b.) „Nachteilige“ Schätzungen	112
c.) Problematik der „nachteiligen“ Schätzung im Blick auf das <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzip	113

aa.) Stellungnahmen in der Rechtslehre zur „nachteiligen“ Schätzung	113
(1) „Aussetzungstheorie“	113
(2) „Urrechtstheorie“	114
bb.) Systematischer Lösungsansatz	115
(1) Gesetzgeberische Intention	115
(2) Steuerschätzung in der strafrechtlichen Praxis	115
(3) Differenzierte Sichtweise	117
cc.) Zusammenfassung	119
d.) Zwangsmittelverbot für Aussagen zu Lasten Dritter oder Angehöriger	120
III. Zwischenergebnis zu § 393 Abs. 1 Satz 2 AO	121
C. Regelungsgehalt des § 393 Abs. 1 Satz 3 AO	122
I. Objektive Einleitung des Strafverfahrens (§ 397 Abs. 1 AO)	122
II. Verfahrenseinleitung im einzelnen	124
1. Tatverdacht	124
2. Erkennbarkeit der strafrechtlichen Verfolgung	124
3. Mitteilung der strafrechtlichen Verfolgung	125
III. Reichweite des Begriffes „Steuerstraftat“	126
IV. Zwischenergebnis	129
D. Regelungsgehalt des § 393 Abs. 1 Satz 4 AO	129
I. Belehrungspflicht	129
II. Zeitpunkt der Belehrung	130
III. Zusammenfassung der Erkenntnisse zu § 393 Abs. 1 Satz 4 AO	131
E. Untersuchungsergebnis zu § 393 Abs. 1 AO	131
3. Abschnitt: Absicherung des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips durch Verwer- tungsverbote	133
A. Verwertbarkeit bei Verstoß gegen § 393 Abs. 1 AO	133
I. Verwertungsverbote und justizförmiges Verfahren	133
II. Normative Grundlegung des Verwertungsverbots	133
III. Situative Vergleichbarkeit mit § 136 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 136 a Abs. 1 und 2 StPO	134
1. Belehrungen nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO und § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO	134

2. Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO und verbotene Vernehmungsmethoden nach § 136 a Abs. 1 und 2 StPO	135
3. Zwischenergebnis	136
B. Verwertungsverbote im Strafverfahren	136
I. § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO	136
1. Verwertungsverbot aus § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO	136
2. Verwertungsverbot bei Verstoß gegen § 393 Abs. 1 Satz 4 AO	137
3. Zusammenfassung	138
II. § 136 a Abs. 3 StPO	139
1. Verwertungsverbot des § 136 a Abs. 3 StPO	139
2. Verwertungsverbot bei Verstoß gegen § 393 Abs. 1 Satz 2 AO	139
3. Zusammenfassung	140
C. Reichweite der Verwertungsverbote	140
I. Unmittelbare Wirkungen	140
1. Begriffliche Grundlagen zum „Verwerten“	140
2. Reichweite eines „Verwertungsverbots“ im strafverfahrensrechtlichen Sinne	141
3. Problematik der „Fortwirkung“	142
II. Problematik der Fernwirkung	143
1. Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur	143
a.) „Fruit of the poisonous tree doctrine“	143
b.) Uneingeschränkte Ablehnung der Fernwirkung	144
c.) Abwägungslehre	144
d.) Hypothesenbildung	145
e.) Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs	146
f.) Zusammenschau	147
2. Fernwirkung eines Verstoßes gegen einfachgesetzliche Ausformungen des <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatzes	147
a.) Aus dem <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatz fließende Kriterien	147
b.) Würdigung der einzelnen Auffassungen zur Fernwirkung	148
aa.) „Fruit of the poisonous tree doctrine“	148
bb.) Strenge Ablehnung einer Fernwirkung	149
cc.) Abwägungslehre	150

dd.) Hypothesenbildung	150
ee.) Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs	151
3. Zwischenergebnis zur Fernwirkung	152
III. Zusammenfassung zur Reichweite der Verwertungsverbote	153
3. Teil: Das Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO	155
1. Abschnitt: Grundlegung	155
A. Vorgehensweise	155
B. Entstehungsgeschichte des § 393 Abs. 2 AO	155
C. Erkenntnisse	156
2. Abschnitt: Regelungsgehalt des § 393 Abs. 2 AO	157
A. Zu § 393 Abs. 2 Satz 1 AO	157
I. Inhalt der Regelung	157
1. Überblick	157
2. Anwendungsvoraussetzungen des § 393 Abs. 2 Satz 1 AO im einzelnen	157
a.) Tatsachen und Beweismittel	157
b.) Steuerrechtliche Mitwirkungspflichten	158
c.) Offenbarung und Bekanntwerden	159
d.) Strafverfahren	160
e.) Zum Begriff der <i>Straftat</i> : Vergleich zwischen § 393 Abs. 2 und Abs. 1 AO	161
3. Zwischenergebnis	162
II. Rechtsfolgen des § 393 Abs. 2 AO für „dritte Personen“	162
B. Zu § 393 Abs. 2 Satz 2 AO	164
I. Inhalt der Regelung	164
II. Verhältnis zum Steuergeheimnis und zum <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatz	164
1. Vergleichbare, Beispiele für eine aktive Durchbrechung des <i>Nemo-tenetur</i> -Grundsatzes	164
2. Die Durchbrechung des <i>Nemo-tenetur</i> -Prinzips aus Sicht des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO	165

III. Folgen der Verfassungswidrigkeit von § 393 Abs. 2 Satz 2 AO	166
1. Verfassungskonformität durch eine geänderte Auslegung des Zwangsbegriffs	166
2. Verfassungskonforme Auslegung des § 393 Abs. 2 Satz 2 AO durch geänderte Auslegung von § 393 Abs. 1 AO	167
3. Zwischenergebnis	168
3. Abschnitt: Konsequenzen des § 393 Abs. 2 Satz 1 AO	169
A. Verwendungs- oder Verwertungsverbot	169
I. Verwendungsverbot	169
II. Verwertungsverbot	169
III. Würdigung der Auffassungen	170
B. Reichweite des Verwertungsverbots	171
I. Schutzrichtung des Verwertungsverbots § 393 Abs. 1 Satz 2 AO	171
II. Unmittelbare Wirkungen	171
III. Problematik der Fernwirkungen	171
1. Stellungnahmen in der Literatur	172
a.) Uneingeschränkte Ablehnung der Fernwirkung	172
b.) Befürwortung einer Fernwirkung	172
2. Würdigung der Ansichten zur Fernwirkung	173
3. Zwischenergebnis zur Fernwirkung	174
C. Zwischenergebnis	174
SCHLUB: ERSTELLEN DER UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE, ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUBFOLGERUNGEN	176
1. Abschnitt: Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	176
2. Abschnitt: <i>Doppelte Restriktion</i>	178
A. Grundlagen	178
B. Bereich der allgemeinen Straftaten	178
C. Gebiet der Steuerdelikte	179
3. Abschnitt: Bilanz	180
LITERATURVERZEICHNIS:	181