

## **Zur Vorlesung zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht SS 2023**

### **Zur Vorschrift des § 393 AO:**

Die Vorschrift des § 393 AO gehört – neben den § 370, 371 AO – mit zu den wichtigsten Vorschriften im Steuerstrafrecht. Die Vorschrift regelt das Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren.

Nach § 393 Abs. 1 S. 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren **nach den für das jeweilige Verfahren geltende Vorschriften**. Beide Verfahren laufen parallel nebeneinander, aber die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen ist jeweils verschieden, z.B. im Hinblick auf die Mitwirkungspflicht. Während der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren grundsätzlich mitwirkungspflichtig ist (z.B. zur Abgabe einer Steuererklärung oder zur Mitwirkung im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens), hat er im Steuerstrafverfahren als Beschuldigter ein Schweigerecht (vgl. § 136 Abs. 1 S. 2 StPO). Dieses Spannungsverhältnis zwischen beiden Verfahrensarten wird durch die Vorschrift des § 393 AO aufgelöst.

In § 393 Abs. 1 S. 2 AO ist geregelt, dass gegen den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren **Zwangsmittel nach § 328 AO unzulässig** sind, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt nach § 393 Abs. 1 S. 3 AO stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist. Die Vorschriften gelten nicht nur für die Anordnung von Zwangsmitteln, sondern auch bereits für ihre Androhung. Denn von der Androhung geht bereits eine vergleichbare Zwangswirkung aus. Nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO ist der Steuerpflichtige über die Nichterzwingbarkeit der Mitwirkung zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.

Die Vorschrift des § 393 Abs. 1 AO wird für sog. Außenprüfungen durch die Regelung in § 10 Betriebsprüfungsordnung (BpO) ergänzt. Hier heißt es:

*„Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren*

*Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständigen Stelle unverzüglich zu unterrichten... Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 AO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellung auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann (§ 393 Abs. 1 AO). Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen (§ 397 Abs. 2 AO).“*

Die Vorschrift des § 393 Abs. 1 AO bezweckt den Schutz des Steuerpflichtigen, wenn sich im Besteuerungsverfahren der Verdacht einer **Steuerstraftat** ergibt. Diese Vorschrift wird durch § 393 Abs. 2 AO für **Nichtsteuerstraftaten** ergänzt. § 393 Abs. 2 S. 1 AO lautet:

*„Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung eines Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die **keine Steuerstraftat** ist.“*

Diese Schutzvorschrift wird allerdings in § 393 Abs. 2 S. 2 AO erheblich eingeschränkt für „Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Ziffer 5 AO) besteht“. Angesichts der Weite der Vorschrift des § 30 Abs. 4 Ziffer 5 AO (lesen!) hat das Verwertungsverbot in § 393 Abs. 2 S. 1 AO nur noch einen begrenzten Anwendungsbereich.

Im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 393 AO kommt es immer wieder zu Rechtsverstößen, wobei folgende Fallgruppen zu nennen sind:

### **Fall 1: Verstoß gegen das Zwangsmittelverbot gemäß § 393 Abs. 1 S. 2 AO**

Ein Verstoß gegen das Zwangsmittelverbot gemäß § 393 Abs. 1 S. 2 AO führt nach zutreffender Auffassung in der Regel zur **Unverwertbarkeit** der gewonnenen Erkenntnisse. Wenn das Verwertungsverbot nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist (z.B. § 136 a Abs. 3 S. 2 StPO, sog. absolutes Verwertungsverbot), ist im konkreten Einzelfall aufgrund einer Abwägung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob aus einem Gesetzesverstoß ein Verwertungsverbot resultiert (sog. Abwägungslehre, BGH vom 06.02.2018 – 2 StR 163/17; BGH vom 27.06.2013 – 3 StR 435/12). Hierbei ist insbesondere von Bedeutung, welches Gewicht der Verstoß hat, ob die verletzte Vorschrift gerade die Rechte des Beschuldigen schützt und ob es sich um einen bewussten oder um einen unbewussten Verstoß handelt. Bei § 393 Abs. 1 S. 2 AO ist besonders von Bedeutung, dass es sich um eine Vorschrift handelt, die Ausprägung des Selbstbelastungsverbots, also des Grundsatzes Nemo tenetur se ipsum accusare, ist. Da dieser Grundsatz in der Verfassung verankert ist, handelt es sich um eine Vorschrift, die Ausprägung einer verfassungsrechtlichen Gewährleistung ist.

Umstritten ist, ob die Vorschrift des § 393 Abs. 1 S. 2 AO nur für Zwangsmittel gemäß § 328 AO anwendbar ist. In der Literatur wird diskutiert, ob auch für die Androhung einer **überzogenen Steuerschätzung („Mondschtzung“)** ein Verwertungsverbot nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO in Betracht kommt. Dies wird zum Teil verneint, da der Wortlaut der Vorschrift, der nur Zwangsmittel gemäß § 328 AO aufführt, insoweit eindeutig ist. Nach anderer Ansicht soll ein Verwertungsverbot in Betracht kommen, da die Zwangswirkung einer überzogenen Schätzung bzw. deren Androhung vergleichbar mit einem Zwangsgeld ist. Eine Schätzung soll daher in einer Situation, in der sich der Steuerpflichtige wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit belasten kann, auf die Mittelwerte in den Richtsatzsammlungen der Finanzverwaltung beschränkt bleiben (vgl. zum Meinungsstand nur Dierlamm StraFo 1999, 289 ff).

### **Fall 2: sog. Rollenmanipulation**

Von einer Rollenmanipulation wird in der Literatur gesprochen, wenn bspw. ein Betriebsprüfer im Rahmen der Betriebsprüfung einen straf-

rechtlichen Anfangsverdacht hat, hierüber den Steuerpflichtigen aber nicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO belehrt und auch die Betriebsprüfung nicht nach § 10 WPO unterbricht, sondern die Betriebsprüfung fortsetzt, um weiter die Mitwirkungshandlungen des Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen zu können.

Die wohl überwiegende Auffassung zieht in einer solchen Situation ein Verwertungsverbot nicht in Betracht. Auch der BGH neigt dieser Auffassung zu (vgl. nur BGH NSTZ 2005, 519; 2006, 41). Die Gegenauffassung vertritt jedenfalls in klaren Fällen ein Verwertungsverbot. Eine Rollenmanipulation im oben beschriebenen Sinne ist rechtsmissbräuchlich. Der Steuerpflichtige wird bewusst in dem Glauben gelassen, dass er mitwirkungspflichtig ist und die Mitwirkungspflicht auch erzwungen werden kann. Die erforderlichen Belehrungen werden unterlassen, um den Steuerpflichtigen nicht von der Mitwirkung abzuhalten. Die Annahme eines Verwertungsverbotes ist in solchen Konstellationen gut vertretbar (vgl. nur Dierlamm StraFo 1999, 289).

### **Fall 3: Verstoß gegen die Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 S. 4 AO**

Ein Verstoß gegen die Belehrungsvorschrift nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO kommt etwa in einer Verfahrenssituation in Betracht, in der im Rahmen einer Betriebsprüfung dem Steuerpflichtigen zwar die Unterbrechung wegen der Entstehung eines strafrechtlichen Anfangsverdachts mitgeteilt wird, er aber nicht nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO über die Nichterzwingbarkeit seiner Mitwirkungspflicht belehrt wird.

Nach herrschender Auffassung soll ein Verstoß gegen die Belehrungspflicht nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO nicht zu einem Verwertungsverbot führen. Zur Begründung wird vorgetragen, dass es sich bei dieser Regelung nur um eine sog. Ordnungsvorschrift handele (vgl. nur BGH vom 16.06.2005 – 5 StR 118/05 sowie FG Schleswig-Holstein vom 24.09.2004 – 1 V 72/04).

Nach der Gegenauffassung soll ein Verwertungsverbot eingreifen (Dierlamm StraFo 1999, 289 ff.). Für ein Verwertungsverbot spricht, dass die Vorschrift des § 393 Abs. 1 S. 4 AO Ausprägung des Nemo-tenetur-Grundsatzes ist. Außerdem ist die Situation mit dem der Vorschrift des § 136 Abs. 1 S. 2 StPO zugrunde liegenden Verfahrenssachverhalts

vergleichbar. Der Beschuldigte kennt zwar seine Stellung, eine Belehrung über seine Rechte erfolgt aber nicht, was bei § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO ebenfalls zu einem Verwertungsverbot führt. Das Verwertungsverbot hat nach herrschender Auffassung grundsätzlich keine Fernwirkung. Eine Fernwirkung wird nur in Ausnahmefällen angenommen.

Zur Vorschrift des § 393 AO sollte der Aufsatz Betriebsprüfung/Steuerfahndung - Strategien/Verwertungsverbote/Verständigung in der StraFo 1999, 289 ff. gelesen werden. Der Beitrag ist zwar schon etwas älter, veranschaulicht die Probleme aber sehr gut.

#### **Fall 4: Verwertungsverbot nach § 393 Abs. 2 AO**

Während die Vorschrift des § 393 Abs. 1 AO den Schutz des Steuerpflichtigen vor der Verfolgung von Steuerstraftaten bezweckt, zielt die Vorschrift des § 393 Abs. 2 AO auf den Schutz vor Verfolgung von Nichtsteuerstraftaten ab. Bei der Prüfung von Verwertungsverböten für Steuerstraftaten ist also § 393 Abs. 1 AO in den Blick zu nehmen, während Verwertungsverböte für Nichtsteuerstraftaten im Rahmen der Vorschrift des § 393 Abs. 2 AO zu prüfen sind.

Ein Verwertungsverbot ergibt sich aus § 393 Abs. 2 S. 1 AO, wenn der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung eines Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten Tatsachen oder Beweismittel offenbart hat, z.B. wenn er in einer Betriebsprüfung im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (§ 200 Abs. 1 AO) gefälschte Eingangrechnungen (d.h. Urkundenfälschungen) offenbart.

Der Geltungsbereich des Verwertungsverböts nach § 393 Abs. 2 S. 1 AO ist durch die Vorschrift des § 393 Abs. 2 S. 2 AO für Straftaten, „an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht“, eingeschränkt. Die Vorschrift verweist auf die Regelung des § 30 Abs. 4 Ziff. 5 AO, die eine Definition für Straftaten enthält, an „deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht“. Angesichts der Weite und Unbestimmtheit des Wortlauts ist die Vorschrift des § 30 Abs. 4 Ziff. 5 AO restriktiv auszulegen