

Beiträge zum Wirtschaftsstrafrecht

Band 8

Das Finanzamt und die Verfahren

Zur Bindung der Finanzbehörde an den Grundsatz
des *nemo tenetur se ipsum accusare*

Von

Philipp Prochota



Duncker & Humblot · Berlin

PHILIPP PROCHOTA

Das Finanzamt und die Verfahren

Beiträge zum Wirtschaftsstrafrecht

Herausgegeben von
Nikolaus Bosch und Nina Nestler

Band 8

Das Finanzamt und die Verfahren

Zur Bindung der Finanzbehörde
an den Grundsatz des *nemo tenetur se ipsum accusare*
– Zugleich ein Beitrag zur Systematisierung
abgabenrechtlicher Mitwirkungspflichten –

Von

Philipp Prochota



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Bayreuth
hat diese Arbeit im Jahre 2023 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 2700-189X (Print) / 2700-1903 (Online)
ISBN 978-3-428-19142-0 (Print)
ISBN 978-3-428-59142-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

„Die wirkliche Entdeckungsreise besteht nicht darin,
neue Landschaften zu erforschen, sondern darin,
altes mit neuen Augen zu sehen!“

– Marcel Proust

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2022/2023 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Straf- und Strafprozessrecht, Wirtschaftsstrafrecht und internationales Strafrecht (Strafrecht III) von *Professor Dr. Nina Nestler* und berücksichtigt Schrifttum sowie Rechtsprechung bis zum Abgabezeitpunkt im Dezember 2022.

Herzlicher Dank gilt in allererster Linie und in besonderem Maße meiner akademischen Lehrerin, Frau *Professor Dr. Nina Nestler*. Sie war es, die mir schon früh in meiner juristischen Laufbahn akademisches Vertrauen schenkte, mir während meines Studiums das notwendige Handwerkszeug zum Umgang auch mit schwierigen juristischen Problemstellungen zeigte und so den Weg zu jener vorliegenden Abhandlung ebnete, die sie sodann durch – bisweilen kritischen, in jedem Fall aber höchst wertvollen – Diskurs bei gleichzeitig größtmöglicher akademischer Freiheit zu befruchten wusste. Ihre grenzenlose Zuversicht in meine juristischen Fähigkeiten wird mir für mein weiteres Wirken in freudiger Erinnerung bleiben. Herrn *Professor Dr. Heinrich Amadeus Wolff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts möchte ich für die Übernahme des Prüfungsvorsitzes sowie Herrn *Professor Dr. Nikolaus Bosch* für die Aufnahme meiner Dissertation in die vorliegende Schriftenreihe ebenso meinen Dank aussprechen.

Dank schulde ich überdies Herrn *Professor Dr. André Meyer, LL.M.* nicht nur für die ausnehmend zügige Erstellung des Zweitgutachtens, sondern auch für die intensive Betreuung aus steuerrechtlicher Warte. Sein stets kluger Rat und seine immerzu ermunternden Worte trugen maßgeblich dazu bei, so manchen gedanklichen Knoten auf Dauer zu zerschlagen. An dieser Stelle sei auch meiner Kollegin Frau *Dr. Theresa Bächer*, meinem Kollegen Herrn *Adrian Schiffner* sowie unserer Sekretärin, Frau *Katja Helmrich*, besonderer Dank ausgesprochen. Ihnen allen verdanke ich ein überaus warmherziges Arbeitsumfeld, das anfängliche Kollegenschaften zu guten Freundschaften reifen ließ. Zudem möchte ich den Frauen *Jenny Büttner*, *Stefanie Krome* und *Nathalie Lauterbach*, den Herren *Johannes Herb*, *Johannes Lerzer*, *Dr. Michael Putz*, *Tizian Scharl*, *Lucas Topinka* und *Tim Zindulka* sowie im Besonderen Frau *Eva Schlembach* danken, die mich, als meine guten Freunde, zuweilen juristisch, zuweilen emotional, stets begleiten und unterstützen.

Schließlich möchte ich meiner Familie, namentlich meinen Eltern *Katrin* und *Christoph Prochota*, sowie meiner lieben Freundin *Alicia Braun* für ihre immerwährende Unterstützung meinen ganz herzlichen Dank aussprechen. Ihnen sei diese Abhandlung gewidmet.

Bayreuth, im Winter 2023

Philipp Prochota

Inhaltsübersicht

Teil 1

Einleitende Vorrede	23
----------------------------	----

Teil 2

Das Finanzamt und die Verfahren	28
A. Aufgaben und Struktur des Finanzamts	28
I. Die Struktur der Finanzverwaltung, ein Überblick	28
II. Aufgaben des Finanzamts	30
B. Das Finanzamt als janusköpfige Behörde	31
I. Das Finanzamt zwischen Besteuerungs- und Strafverfolgungsbehörde	32
II. Die Steuerfahndung	41
III. Die Außenprüfung	50
IV. Resümee	61
C. Zuständigkeitskollisionen und Lösungsgrundsätze	62
I. Die objektive Zuständigkeitskollision: das Verhältnis der Verfahren zueinander	62
II. Die subjektive Zuständigkeitskollision	65
III. Zwischenergebnis und zeitliche Dimension der Selbstbelastungsgefahr	68
D. Ergebnis	69

Teil 3

Die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren	70
A. Der Untersuchungsgrundsatz und die Kooperationsmaxime als Leitdirektiven steuerrechtlicher Mitwirkung	70
I. Der Rechtsstaat als Grund steuerrechtlicher Mitwirkung	70
II. Die Maximen des Besteuerungsverfahrens	78
III. Zwischenergebnis	87
B. Die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten	88
I. Die Mitwirkungsaufträge der Abgabenordnung	89
II. Nemo tenetur-unabhängige Begrenzung der Mitwirkungspflichten	125

III. Die Rechtsfolgen des Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten	131
--	-----

Teil 4

Der Grundsatz des „nemo tenetur se ipsum accusare“	167
A. Von der historischen Entwicklung des Privilegs	167
I. Die Ansätze der Selbstbelastungsfreiheit im talmudischen und kanonischen Recht	168
II. Die Entwicklungen im englischen Common Law und deren Rezeption in den USA	171
III. Die Entwicklung in Deutschland	174
IV. Zur Relativität genetischer Erkenntnisse	181
B. Der Gewährleistungsgehalt des nemo tenetur-Grundsatzes	183
I. Die normative Grundlage des nemo tenetur-Prinzips	183
II. Die objektive Schutzdimension	226
III. Die subjektive Schutzdimension	245
IV. Die temporale Schutzdimension	251
V. Zwischenresümee	252
C. Die Eingriffskomponente: vom „Zwang“ zur Selbstbelastung	254
I. Der Zwangsbegriff des Grundsatzes	254
II. Exkurs: Die Hinweis-, Aufklärungs- und Belehrungspflichten als Teil der nemo tenetur-Garantie?	261
D. Nemo tenetur und die Absolutheit	264
E. Der nemo tenetur-Satz im Besteuerungsverfahren?	270
I. Von der Anwendbarkeit auch im Ordnungsrecht	270
II. Von der Ausstrahlungswirkung auf „Nichtstrafverfahren“	273
F. Fazit	288

Teil 5

Nemo tenetur und die steuerstrafrechtliche Vortat	292
A. Von der Reichweite des Kollisionsverhältnisses	292
I. Der Gang der Untersuchung	292
II. Die Friktionsbestimmung	293
B. Die positivrechtlichen Schutzmechanismen der Abgabenordnung	317
I. Der Schutz der Mitwirkungsverweigerungsrechte der §§ 101 ff. AO	318
II. Ausreichender Schutz durch das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO?	319
III. Ausreichender Schutz durch die Möglichkeit des Strafausschlusses?	327
IV. § 393 AO als designierte Lösung des Konflikts	343
V. Die Folge: positivrechtliche Schutzlücken!	354

C. Zur Herstellung von Verfassungskonformität	355
I. Von der Pluralität des vertretenen Meinungsspektrums: die denkbaren Lösungen	355
II. Die Direktiven der Lösungsfindung	358
III. Zur Würdigung ausgewählter Lösungsansätze	366
IV. Der Bundesgerichtshof auf dem richtigen Weg: zur Kombination von Zwangsausschluss und Verfahrensabschottung	375
V. Fazit: das System zum Schutz bei steuerstrafrechtlicher Vortat	398

Teil 6

Nemo tenetur und die allgemeindeliktische Vortat 400

A. Die positivrechtlichen Schutzmechanismen der Abgabenordnung	401
I. Ausreichender Schutz durch das Steuergeheimnis des § 30 AO?	401
II. Ausreichender Schutz durch die Möglichkeit des Strafausschlusses?	412
III. § 393 AO als designierte Lösung des Konflikts	414
IV. Das Ergebnis: positivrechtliche Schutzlücken	431
B. Zur Herstellung von Verfassungskonformität	432
I. Die Tücken des zwingenden öffentlichen Interesses; von der Verfassungswidrigkeit des § 393 Abs. 2 S. 2 AO	433
II. Zur Realisierung der Selbstbelastungsfreiheit im Kontext der allgemeindeliktsoffenbarenden Selbstanzeige	436
C. Fazit: das System zum Schutz bei allgemeindeliktischer Vortat	441

Teil 7

Schlussbetrachtungen 442

A. Vom Sinn und Unsinn der eigenen Methode: kritische Evaluation der Kategorisierung des steuerlichen Mitwirkungssystems	442
B. Die wesentlichen Thesen	445

Literaturverzeichnis	457
-----------------------------	-----

Stichwortverzeichnis	504
-----------------------------	-----

Inhaltsverzeichnis

Teil 1

Einleitende Vorrede	23
----------------------------	----

Teil 2

Das Finanzamt und die Verfahren	28
A. Aufgaben und Struktur des Finanzamts	28
I. Die Struktur der Finanzverwaltung, ein Überblick	28
II. Aufgaben des Finanzamts	30
B. Das Finanzamt als janusköpfige Behörde	31
I. Das Finanzamt zwischen Besteuerungs- und Strafverfolgungsbehörde	32
1. Das Finanzamt im Besteuerungsverfahren	32
2. Das Finanzamt im (Steuer-)Strafverfahren	34
3. Ausgangspunkt der Kollisionsproblematik: die Verfahrenskonkordanz	37
a) Die Illusion der theoretischen Verfahrenstrennung	37
b) Die sachliche Gemeinsamkeitsdimension	37
c) Die persönliche Gemeinsamkeitsdimension	40
II. Die Steuerfahndung	41
1. Zweck und Problem	41
2. Die Aufgaben der Steuerfahndung	41
a) Der originäre Aufgabenbereich	42
b) Der derivative Aufgabenbereich	47
c) Die Doppelrelevanz der Steuerfahndung	47
3. Die Befugnisse der Steuerfahndung	47
4. Zwischenergebnis	50
III. Die Außenprüfung	50
1. Zwecksetzung	50
2. Voraussetzungen, Gang der Außenprüfung und Mischfälle	51
3. Die Befugnisse der Außenprüfung	53
4. Die Doppelrelevanz	54
a) Das Verhältnis der Außenprüfung zur Steuerfahndung	55
b) Die Überleitung der Außenprüfung in das Strafverfahren	56

c) Der strafrechtliche Vorbehalt, § 201 Abs. 2 AO	59
5. Zwischenergebnis	61
IV. Restimee	61
C. Zuständigkeitskollisionen und Lösungsgrundsätze	62
I. Die objektive Zuständigkeitskollision: das Verhältnis der Verfahren zueinander	62
1. § 393 Abs. 1 S. 1 AO: der Verfahrensgleichlauf und die Kollisionsprinzipien	62
2. Die Direktiven der Steuerfahndung	64
II. Die subjektive Zuständigkeitskollision	65
1. Das Verhältnis von Finanzamt und Staatsanwaltschaft	66
2. Die kompetenzielle Gemengelage als Grundlage struktureller Befangenheit	66
III. Zwischenergebnis und zeitliche Dimension der Selbstbelastungsgefahr	68
D. Ergebnis	69

Teil 3

Die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren	70
A. Der Untersuchungsgrundsatz und die Kooperationsmaxime als Leitdirektiven steuerrechtlicher Mitwirkung	70
I. Der Rechtsstaat als Grund steuerrechtlicher Mitwirkung	70
1. Der formale Rechtsstaat	72
2. Der materielle Rechtsstaat	74
II. Die Maximen des Besteuerungsverfahrens	78
1. Der Untersuchungsgrundsatz	79
2. Die Kooperationsmaxime	79
3. Das Verhältnis von Untersuchungsgrundsatz und Kooperationsmaxime	82
a) Erfüllung der Mitwirkungspflicht	84
b) Missachtung der Kooperation	86
III. Zwischenergebnis	87
B. Die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten	88
I. Die Mitwirkungsaufträge der Abgabenordnung	89
1. Die allgemeinen Vorschriften der §§ 88, 90 Abs. 1 AO	90
2. Die Anzeigepflichten der §§ 137 ff. AO	91
3. Die Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten der §§ 140 ff. AO	94
4. Die Abgabe von Steuererklärungen gemäß §§ 149 ff. AO	97
5. Das Auskunftsverlangen nach § 93 AO	103
6. Die Vorlage von Urkunden nach § 97 AO	104
7. Die Inaugenscheinnahme gemäß §§ 98 ff. AO	105
8. Modifikation der Mitwirkungspflichten in besonderen Verwaltungsverfahren	107
a) Außenprüfung	107

b) Steuerfahndung	113
9. Die Mitwirkungspflichten Dritter	114
10. Die Systematisierung der Mitwirkungspflichten als Grundlage der weiteren Untersuchung: eine Kategorienfindung	117
II. Nemo tenetur-unabhängige Begrenzung der Mitwirkungspflichten	125
1. Die geschriebenen Mitwirkungsverweigerungsrechte, §§ 101 ff. AO	125
2. Der Rechtsstaat als Grenze steuerrechtlicher Mitwirkung: das Verhältnismä- ßigkeitsprinzip als ungeschriebene Schranke des Mitwirkungsverlangens ...	126
3. Das Steuergeheimnis des § 30 AO als verfahrensrechtliches Mitwirkungsver- weigerungsrechtsäquivalent des Beteiligten	129
III. Die Rechtsfolgen des Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten	131
1. Die Zwangsmittel der §§ 328 ff. AO	131
2. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO	133
a) Die Voraussetzungen des Instituts	134
b) Die Rechtsfolgen der Schätzung	136
c) Die zu schätzenden Besteuerungsgrundlagen	137
d) Zum Bedürfnis nach einer teleologischen Reduktion	142
3. Die weiteren positivrechtlichen Rechtsfolgen der Mitwirkungspflichtverletzung	144
a) Steuerliche Nebenleistungen: Verzögerungsgeld und Verspätungszuschlag	144
b) Steuerverfehlungen	146
aa) Steuerstraftat: Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO	147
bb) Steuerordnungswidrigkeiten: die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO und die Steuergefährdungen der §§ 379 ff. AO	152
cc) § 130 OWiG als Steuerordnungswidrigkeit im weiteren Sinne	153
c) Die Frage der Verbandsverantwortlichkeit für Steuerverfehlungen	154
4. Die Beweislastentscheidung im Falle des non liquet	158
a) Die subjektive Beweislast	158
b) Die objektive Beweislast	160
aa) Der Begriff und Anwendungsbereich des Instituts	160
bb) Die Verteilung der objektiven Beweislast im Besteuerungsverfahren	162
5. Zwischenergebnis	165

Teil 4

Der Grundsatz des „nemo tenetur se ipsum accusare“

167

A. Von der historischen Entwicklung des Privilegs	167
I. Die Ansätze der Selbstbelastungsfreiheit im talmudischen und kanonischen Recht	168
II. Die Entwicklungen im englischen Common Law und deren Rezeption in den USA	171
III. Die Entwicklung in Deutschland	174
IV. Zur Relativität genetischer Erkenntnisse	181

B. Der Gewährleistungsgehalt des nemo tenetur-Grundsatzes	183
I. Die normative Grundlage des nemo tenetur-Prinzips	183
1. Zur Verortung auf supranationaler Ebene	184
2. Zur Verortung auf Verfassungsebene	190
a) Die Freiheit der Person, Art. 2 Abs. 2 S. 2 GG	190
b) Die Freiheit des Gewissens, Art. 4 Abs. 1 GG	193
c) Die Verfahrensgarantie auf rechtliches Gehör, Art. 103 Abs. 1, 104 Abs. 3 S. 1 GG	196
d) Die Menschenwürdegarantie als Einfallstor psychischer Unzumutbarkeit	198
aa) Von den Tücken des Art. 1 Abs. 1 GG als sedes materiae	199
bb) Von den Tücken der Unzumutbarkeitsthese	201
e) Das allgemeine Persönlichkeitsrecht, Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG	205
f) Der nemo tenetur-Grundsatz als Justizgrundrecht: Plädoyer für ein pro- zessuales Verständnis	211
aa) Der genetische Konnex zwischen der nemo tenetur-Idee und der Stel- lung des Beschuldigten als Prozesssubjekt	211
bb) Der nemo tenetur-Satz als Schutz prozessualer Autonomie	214
cc) Von der konstitutionellen Verankerung des Privilegs	215
dd) Die Anschlussfrage: Interferenzen mit anderen rechtsstaatsorientierten Subprinzipien?	220
g) Zwischenergebnis	225
II. Die objektive Schutzdimension	226
1. Von der Legitimation einer allgemeinen Mitwirkungsfreiheit: die Verbalitäts- these im Fokus der Betrachtung	227
2. Auf der Suche nach dem relevanten Abgrenzungskriterium	232
a) Das Aktiv-Passiv-Dogma als nur unzureichend grobes Raster	232
b) Die weiteren Konkretisierungsversuche	238
3. Die absolute Grenzziehung durch die Begehung neuerlichen Unrechts	244
III. Die subjektive Schutzdimension	245
IV. Die temporale Schutzdimension	251
V. Zwischenresümee	252
C. Die Eingriffskomponente: vom „Zwang“ zur Selbstbelastung	254
I. Der Zwangsbegriff des Grundsatzes	254
II. Exkurs: Die Hinweis-, Aufklärungs- und Belehrungspflichten als Teil der nemo tenetur-Garantie?	261
D. Nemo tenetur und die Absolutheit	264
E. Der nemo tenetur-Satz im Besteuerungsverfahren?	270
I. Von der Anwendbarkeit auch im Ordnungsrecht	270
II. Von der Ausstrahlungswirkung auf „Nichtstrafverfahren“	273
1. Die Begründung der Ausstrahlungswirkung: vom Bedürfnis nach Umge- hungsschutz	273

2. Die konsequente Verortung der Ausstrahlungswirkung	275
3. Die Voraussetzungen der Ausstrahlungswirkung	278
a) Der Anwendungsbereich: die faktische Gefahr der Aushöhlung des nemo tenetur-Satzes	278
b) Der neuralgische Punkt: die Finalität des Zwangsbegriffs	278
c) Zur hiesigen Beachtlichkeit faktischer Zwänge	280
d) Zur Bereichsausnahme bei präventionskonnotierten Mitwirkungspflichten zur Selbstüberwachung	283
F. Fazit	288

Teil 5

Nemo tenetur und die steuerstrafrechtliche Vortat	292
A. Von der Reichweite des Kollisionsverhältnisses	292
I. Der Gang der Untersuchung	292
II. Die Friktionsbestimmung	293
1. Die Wertneutralität des Steuerrechts als letzter Baustein der Kollision	293
2. Der nemo tenetur-Satz im Besteuerungsverfahren – das Steuerrecht als Bereich der Ausstrahlungswirkung	296
3. Die Primärebene: vom Pflichtbegriff als strukturellem Konfliktgrund	297
a) Zum spezifischen Konfliktpotential der Erklärungspflichten,	298
b) ... der Aufzeichnungspflichten	299
c) ... sowie der Nichterklärungspflichten	301
4. Die Sekundärebene: hoheitliche Reaktionsmechanismen versus nemo tenetur-Grundsatz	304
a) Die physische Kooperationserzwingung	305
b) Die inkriminierende Wirkung neuerlicher Steuerverfehlungen bei Pflichtverletzung	306
c) Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen im Kreuzfeuer der Selbstbelastungsfreiheit – eine Grenzziehung	306
d) Die steuerlichen Nebenleistungen	312
e) Die Beweislastentscheidung im Falle des non liquet	313
5. Zwischenergebnis zur Friktionsreichweite bei steuerstrafrechtlicher Vortat ..	315
B. Die positivrechtlichen Schutzmechanismen der Abgabenordnung	317
I. Der Schutz der Mitwirkungsverweigerungsrechte der §§ 101 ff. AO	318
II. Ausreichender Schutz durch das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO?	319
1. Die schützende Idee	319
2. Die Offenbarungsbefugnisse des § 30 AO	320

III. Ausreichender Schutz durch die Möglichkeit des Strafausschlusses?	327
1. Die strafbefreiende Selbstanzeige des § 371 AO	327
a) Der Tatbestand der Selbstanzeige	329
b) Zum Ausmaß der Konfliktbewältigung – eine Bewertung	332
2. Das Absehen von der Strafverfolgung gemäß § 398a AO	338
3. Zwischenfazit	342
IV. § 393 AO als designierte Lösung des Konflikts	343
1. Vom Inhalt und der Systematik der Norm	343
2. Die objektiven Defizite des § 393 Abs. 1 AO	346
a) Die Ausgangsfrage: Kompetenz zur Konfliktbewältigung?	346
b) Das erste Problem: der nicht hinreichende Zwangsmittelausschluss	348
c) Das zweite Problem: die mittelbare Selbstbezüglichung	348
d) Zur Erstreckung des Zwangsmittelverbots auch auf allgemeindeliktische Vortaten	352
V. Die Folge: positivrechtliche Schutzlücken!	354
C. Zur Herstellung von Verfassungskonformität	355
I. Von der Pluralität des vertretenen Meinungsspektrums: die denkbaren Lösungen	355
II. Die Direktiven der Lösungsfindung	358
1. Der Ausgangspunkt: die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers	358
2. Planwidrige Regelungslücken und wo sie zu finden sind	361
3. Die konkretisierenden Leitlinien	365
III. Zur Würdigung ausgewählter Lösungsansätze	366
1. Zum Ausschluss der Pflichtenstellung (des Zwangs) durch Modifikation des Steuerrechts	367
a) Gruppe 1: die Mitwirkungsverweigerungsrechte	367
b) Gruppe 2: die Strafbefreiungslösungen	369
2. Zum Ausschluss des Informationsflusses zwischen den Verfahren	373
3. Zwischenfazit	375
IV. Der Bundesgerichtshof auf dem richtigen Weg: zur Kombination von Zwangs- ausschluss und Verfahrensabschottung	375
1. Das System des Bundesgerichtshofs	376
2. Zur Konkretisierung und Erweiterung der Dogmatik im eigenen System ...	378
a) Von der Berechtigung der (höchstrichterlichen) Differenzierung	378
b) Die Behandlung der Friktionslage bei identischem Untersuchungsge- stand im Sinne prozessualer Tateinheit	380
c) Die Behandlung der Friktionslage bei divergierendem Untersuchungsge- stand im Sinne prozessualer Tatmehrheit	382
aa) Das Verwertungsverbot nach Gemeinschuldner-Grundsätzen	383
bb) Das Verwertungsverbot hiesiger Diktion	384
cc) Die Reichweite des Verbots	387
(1) Die Fernwirkungsfrage	388

(2) Die Frühwirkungsfrage	392
(3) Die Grenzen des Verbots: von hypothetischen Ermittlungsverläufen und der Widerspruchslösung	394
3. Zur Unzulänglichkeit hiergegen gerichteter Kritik	395
V. Fazit: das System zum Schutz bei steuerstrafrechtlicher Vortat	398

Teil 6

Nemo tenetur und die allgemeindeliktische Vortat	400
A. Die positivrechtlichen Schutzmechanismen der Abgabenordnung	401
I. Ausreichender Schutz durch das Steuergeheimnis des § 30 AO?	401
1. Die Offenbarungsnorm des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO	403
2. Die Offenbarungsnorm des § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO	404
3. Die Offenbarungsnorm des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO	407
4. Zwischenergebnis	412
II. Ausreichender Schutz durch die Möglichkeit des Strafausschlusses?	412
III. § 393 AO als designierte Lösung des Konflikts	414
1. Vom Inhalt und der Systematik der Norm	415
2. Die Unschärfen des Bekanntwerdens in einem Strafverfahren	417
a) Die Tücken des Strafverfahrensbegriffs	417
b) Vom Bekanntwerden „in“ einem Strafverfahren	422
3. Die Unschärfen des Bekanntwerdens aus den Steuerakten	424
4. Die Rechtsfolge: Ein Verwertungsverbot	426
5. Die Ausnahme des § 393 Abs. 2 S. 2 AO	430
IV. Das Ergebnis: positivrechtliche Schutzlücken	431
B. Zur Herstellung von Verfassungskonformität	432
I. Die Tücken des zwingenden öffentlichen Interesses; von der Verfassungswidrig- keit des § 393 Abs. 2 S. 2 AO	433
II. Zur Realisierung der Selbstbelastungsfreiheit im Kontext der allgemeindeliktsof- fenbarenden Selbstanzeige	436
C. Fazit: das System zum Schutz bei allgemeindeliktischer Vortat	441

Teil 7

Schlussbetrachtungen	442
A. Vom Sinn und Unsinn der eigenen Methode: kritische Evaluation der Kategorisierung des steuerlichen Mitwirkungssystems	442
B. Die wesentlichen Thesen	445

Literaturverzeichnis	457
Stichwortverzeichnis	504

Teil 1

Einleitende Vorrede

25. Juni 2019, München, Deutschland: Es ist noch ruhig am Platzl, als die Haute Cuisine der Landeshauptstadt einen tiefen Eingriff in ihre informatorische Selbstbestimmungssphäre erleidet. Bereits am frühen Morgen betreten Beamte der Steuerfahndung und der Staatsanwaltschaft die Geschäftsräume zweier Lokale der Münchner Nobelgastronomie, sichten Unterlagen, beschlagnahmen Dokumente. Es geht um den Verdacht der Steuerhinterziehung in nicht unerheblichem Ausmaß und, so wird die Zeit noch zeigen, den systematischen Einsatz von Computersoftware zur zielgerichteten Verschleierung von Hinterziehungshandlungen.

Erst tags darauf werden die Verfolgungsbehörden die Durchsuchungen bestätigen. Zwar wolle man sich, so die aufklärende Oberstaatsanwältin, aus rechtlichen Gründen zum Anlass der Maßnahmen nicht äußern¹, der Verdacht, dass eine bereits im Jahre 2017 vorausgegangene Betriebsprüfung, die ihrerseits schon Ungereimtheiten in der Buchführung ebenjener Etablissements offenbarte, die später Gegenstand der unmittelbaren Aufklärungsarbeit der Finanzverwaltung sein sollten², den Quell der darauffolgenden repressiven Ermittlungen bildet, wird sich jedoch hartnäckig halten.

„[S]ehr eng und sehr offen [werde man] mit den Behörden zusammenarbeiten“, wird der später Beschuldigte, ein Traunsteiner Sternekoch, unmittelbar im Anschluss an den Eingriff beteuern, „um alle Vorwürfe zu entkräften“, so heißt es.³ Als Andrea Wagner, Vorsitzende Richterin der Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts München I, am 29. 10. 2022 das Urteil in der Strafsache verkündet, straft sie ihn jedoch lügend. Ausgerechnet in jenem Saal 134 des Münchner Justizpalastes, in dem schon so mancher Sportfunktionär vor dem Fiskus Buße tun musste, verweist sie auf die besonders hohe kriminelle Energie des Angeklagten bei gleichzeitig nur mäßiger Reue. Sich eigens Computerprogramme zur Verdeckung des Tatverhaltens schreiben zu lassen, sei gewiss kein gewöhnliches Gastronomievergehen, sondern zeuge von einer rechtsfeindlichen Gesinnung gesteigerter Intensität. Zwar müsse neben dem hohen Alter des Täters auch das von diesem abgelegte Geständnis strafmildernde Berücksichtigung finden, in allen Teilen vollständig sei letzteres jedoch nicht gewesen und im Übrigen verdiene auch das Nachtatverhalten des nunmehr zur Überzeugung des Gerichts festgestellt Rechtsbrüchigen Kritik, habe dieser im An-

¹ Kotteder, SZ v. 27. 6. 2019.

² Siehe nur Simöl/Spitzkowski, RTL-News v. 14. 10. 2022.

³ Kotteder, SZ v. 27. 6. 2019.

schluss an sein Fehlverhalten doch nahezu keinerlei Schadenswiedergutmachung betrieben. „Deswegen war unseres Erachtens in der Gesamtschau nichts anderes möglich, als eine Haftstrafe auszusprechen.“⁴

Aber wie passt das zusammen: Zusammenarbeit und Strafverfahren? Wer auch nur ein Wenig für US-amerikanische Kriminalstreifen übrig hat, wird sich bei diesem Begriffspaar reizwortartig an jenen markanten Ausspruch erinnern fühlen, der stereotypisch auf die finale Auseinandersetzung zwischen dem rechtschaffenden Protagonisten und seinem frevelhaften Widersacher folgt: „Sie haben das Recht, zu schweigen. Alles, was Sie sagen, kann und wird vor Gericht gegen Sie verwendet werden“, knurrt der im Regelfall mit Dienstmarke, Sonnenbrille und Handfeuerwaffe behangene Hauptcharakter da immer angestrengt vor sich hin, während er dem für das Publikum überraschenden Übeltäter die Handschellen anlegt; auf individuelle Hilfe vom gescheiterten Schurken mag also selbst das ansonsten so abgebrühte Hollywood nicht hoffen.

Zugegeben: An dieser Stelle ist es freilich müßig, die Existenz einer solchen Weigerungsposition künstlich zu verbergen, um sie im Laufe der Untersuchung als Lösung aller Probleme feierlich zu entdecken. Selbstredend wird es dem Adressatenkreis der vorliegenden Abhandlung bekannt sein, dass auch das deutsche Rechtsdenken einen Grundsatz kennt, der den strafrechtlich Verfahrensunterworfenen davor bewahren möchte, zu selbstbelastendem Verhalten gezwungen zu werden respektive zu seiner eigenen strafrelevanten Überführung beizutragen. Will auch die vorliegende Arbeit an diesem Postulat der prinzipiellen Existenz des damit umschriebenen Grundsatzes des *nemo tenetur se ipsum accusare* nicht rütteln, wird abseits dieser noch so einhelligen Klarsicht der Nebel jedoch rasch dichter.

So ist schon nicht ganz klar, was diese so behauptete Selbstbelastungsfreiheit überhaupt soll und was sie im Einzelnen schützend umfasst. Noch diffuser werden dann Fragen nach der vorzugswürdigen Rechtsgrundlage, der dogmatischen Einordnung oder dem Verhältnis eines solchen Privilegs zu den individualschützenden Rechtspositionen Dritter respektive den prozessualen Belangen des Staates. Erweitert man diese bereits im unmittelbar strafprozeduralen Kontext bestehenden Indifferenzen sodann auch noch um die Dimension der Konkurrenz bzw. Vereinbarkeit mit den (jenen des Strafprozesses teils diametral zuwiderlaufenden) Verfahrensgrundsätzen nichtrepressiver Rechtsbereiche, eröffnet sich ein dogmatisches Spannungsfeld, das in gleichem Maße umstritten wie ungeklärt ist.

Gerade auf diesem kontroversen Terrain befindet sich jedoch unser Koch aus dem obigen Beispiel: Auch er sieht sich in den verschiedenen Stadien seiner Besteuerungsoдыsee nicht nur verschiedenen Akteuren der Finanzverwaltung ausgesetzt, sondern auch einem subjektiven Zwiespalt. Treten ihm mit den Beamten des Finanzamts, der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung nämlich gleich mehrere

⁴ Siehe etwa *Schmidt/Schalck*, t-online v. 27.10.2022 sowie <https://www.spiegel.de/wirtschaft/alfons-schuhbeck-starkoch-zu-drei-haft-verurteilt-a-a1409905-b36d-41eb-97c6-df41ef1cf1c7> (Stand: 6.12.2022).

Hoheitsträger gegenüber, die, obgleich zum Teil explizit mit repressiven Aufgaben betraut, allesamt die Befugnis innehaben, von ihm in mehr oder weniger ausgeprägtem Maße individuelle Eigenleistung zur jeweils prozessgegenständlichen Sachverhaltsermittlung zu fordern, wird er selbst wohl am besten wissen, dass eine solch hoheitlich-wunschgemäß erschöpfende Unterrichtung des Fiskus auch immerzu die Gefahr bergen wird, solche Umstände zu offenbaren, die das eigene deliktische Fehlverhalten enthüllen. Baut sich das Steuerrecht damit, und so viel sei an diesem Ort bereits verraten, strukturell um den Leitgedanken der Informationsakquise mittels individueller Kooperation des Verfahrensunterworfenen, lässt das Gesetz die zu dieser Forderung Berechtigten dabei aber schrittweise auch immer näher an die Entdeckung des steuerlichen Fehlverhaltens treten und kennt es mit der noch näher zu beleuchtenden Steuerfahndung schließlich sogar ein Institut, dessen zielgerichtete Aufgabe es gar ist, allen voran Steuerverfehlungen zu Repressionszwecken zu erforschen, liegt das für den Einzelnen mit diesem System verbundene Spannungsverhältnis förmlich auf der Hand:

Je mehr er nach der Vorstellung der Steuergesetze auch strafverfahrensrelevante Informationen preisgeben muss, je stärker die Rechtsordnung die Prozessziele des Besteuerungsverfahrens also in den Vordergrund treten lässt, desto weniger können die Anliegen des Strafverfahrens kehrseitig Beachtung finden. Je umfassender ein auch repressiv handelnde Akteure kennendes Steuerrecht den Einzelnen zur individuellen Verfahrensförderung anhält und dabei auch selbstinkriminierende Umstände umfasst, desto mehr gerät eine Rechtsposition, die eine, wie auch immer zu konturierende, strafrechtliche Selbstbelastungsfreiheit garantieren möchte, zwingend unter Beschuss.

Die genauen Leitlinien hier zu finden, ist gewiss nicht leicht; der Zugang zu Gewährleistungsgehalt und Wirkweise des *nemo tenetur*-Satzes erscheint diffus und vielschichtig. Nun sag', wie hast du's mit dem Steuerrecht, will man ihn gar am liebsten fragen und damit den Finger geradewegs in jene Wunde legen, die die Steuer(straf)rechtswissenschaft in bemerkenswerter Regelmäßigkeit plagt⁵; ganz so überzeichnend geht es jedoch nicht.

Wer auf diesem unwegsamen Gelände brauchbare Antworten finden möchte, muss die richtigen Fragen stellen. Erweist sich der Pfad zur Selbstbelastungsfreiheit an der Verfahrensgrenze von Besteuerungs- und Strafsachen hierbei indes nicht als nennenswert trittfester als jener zum *nemo tenetur*-Grundsatz selbst, bedarf auch die vorliegende Untersuchung einer, die nachfolgenden Gedanken ordnenden, eigenen Methode. Hier ist es gerade der Eindruck der eingangs geschilderten Fallgestaltung, der die Abhandlung dazu verleitet, sich eines recht formaljuristischen Lösungswegs zu bedienen. Just die ebenda zutage tretende binnenbehördliche Absichtung in ein latent über dem gesamten Szenario thronendes Finanzamt, das als zentrale Besteuerungsbehörde zuvörderst durch turnusmäßige Steuererklärungen, verschiedene Buchführungs- und Aufzeichnungsaufträge oder aber auch nur schlichte Vorlage-

⁵ Siehe nur sogleich Teil 2 B. I. 3. a), Fn. 48.