

# Verwertung von Erkenntnissen aus anderen Verfahren

RA Dr. Tobias Rudolph, Nürnberg  
FA Strafrecht und Steuerrecht  
www.rudolph-recht.de

## Gesetzestexte:

### **§ 393 AO: Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren**

(1) Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel (§ 328) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.

(2) Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des 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. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5) besteht.

(3) (...)

### **§ 97 InsO: Auskunfts- und Mitwirkungspflichten des Schuldners**

(1) Der Schuldner ist verpflichtet, dem Insolvenzgericht, dem Insolvenzverwalter, dem Gläubigerausschuss und auf Anordnung des Gerichts der Gläubigerversammlung über alle das Verfahren betreffenden Verhältnisse Auskunft zu geben. Er hat auch Tatsachen zu offenbaren, die geeignet sind, eine Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit herbeizuführen. Jedoch darf eine Auskunft, die der Schuldner gemäß seiner Verpflichtung nach Satz 1 erteilt, in einem Strafverfahren oder in einem Verfahren nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten gegen den Schuldner oder einen in § 52 Abs. 1 der Strafprozessordnung bezeichneten Angehörigen des Schuldners nur mit Zustimmung des Schuldners verwendet werden.

## **Überblick**

A. Verfassungsrechtliche Hintergründe .....	2
B. Selbstbelastung im Steuerrecht .....	2
I. Parallelität von Steuer- und Strafverfahren .....	2
II. Fallkonstellationen .....	2
a) Selbstbelastung wegen Steuerstraftaten (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO) .....	2
b) Selbstbelastung wegen Allgemeindelikten (§ 393 Abs. 2 S. 1 AO).....	3
c) Allgemeindelikt neben Selbstanzeige (§ 371 AO).....	3
d) Überflüssige Angaben .....	4
e) Angst, entdeckt zu werden, begründet keinen „Zwang“ .....	4
C. Selbstbelastung im Insolvenzrecht (§ 97 InsO) .....	4
D. Verwertbarkeit Geschäftsunterlagen .....	5
I. Streitstand .....	5
II. Fehlerhafte Geschäftsunterlagen.....	6

## A. Verfassungsrechtliche Hintergründe

Viele praktisch wichtige Verwertungsverbote resultieren nicht aus einem *Verstoß* gegen den nemo-tenetur-Grundsatz. Vielmehr werden seit dem sog. Gemeinschuldnerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13.01.1981 (1 BvR 116/77) Verwertungs- bzw. Verwendungsverbote ins Spiel gebracht, wenn es darum geht, Auskunftspflichten durchzusetzen, gleichzeitig aber zumindest formal den nemo-tenetur-Grundsatz *aufrecht zu erhalten*.

Gesetzliche Auskunftspflichten – wie etwa die Pflicht zur wahrheitsgemäßen und vollständigen Erklärung von Steuern (§ 393 Abs. 1 AO) oder die Pflicht des Insolvenzschuldners, gegenüber dem Insolvenzverwalter Auskunft zu erteilen (§ 97 InsO) – kollidieren mit dem verfassungsrechtlich verankerten Recht auf Passivität. Von allen denkbaren Möglichkeiten, diesen Konflikt zu lösen, ist die Postulierung eines Verwertungs- oder Verwendungsverbots eine der schwächsten.

Ein besserer Schutz des Bürgers vor staatlicher Strafverfolgung besteht beispielsweise, wenn die Informationen den „sicheren Hafen“ der jeweils zuständigen Behörden erst gar nicht verlassen, d.h. nicht an die Strafverfolgungsbehörden weitergegeben werden. Ein solches *Offenbarungsverbot*, wie es Heußner in seinem Sondervotum zum Gemeinschuldner-Beschluss gefordert hatte, konnte sich nicht als verfassungsrechtlicher Mindeststandard zum Schutz von nemo tenetur durchsetzen. Einfach-rechtlich konstituiert das Steuergeheimnis (§ 30 AO) ein Offenbarungsverbot – allerdings mit vielen Ausnahmen. Die Durchbrechungen des Steuergeheimnisses werden durch Verwertungs- und Verwendungsverbote verfassungsrechtlich gewissermaßen „aufgefangen“.

## B. Selbstbelastung im Steuerrecht

### *I. Parallelität von Steuer- und Strafverfahren*

Besteuerungsverfahren und (Steuer-)Strafverfahren stehen unabhängig und gleichrangig nebeneinander. In § 393 Abs. 1 S. 1 AO werden die Besonderheiten der jeweiligen Verfahrensarten nicht konstituiert, sondern vorausgesetzt.

Die fehlende Mitwirkung kann nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO). Eine für den Steuerpflichtigen unerfreuliche Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) durch das Finanzamt bleibt jedoch bei fehlender Kooperation möglich. Der Steuerhinterzieher soll nicht bessergestellt werden als der steuerehrliche Bürger.

### *II. Fallkonstellationen*

#### a) Selbstbelastung wegen Steuerstraftaten (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO)

Grundsätzlich kann niemand dazu gezwungen werden, eine steuerliche Selbstanzeige einzureichen. Die formal fortbestehende Erfüllung der Auskunftspflicht kann nach § 393

Abs. 1 S. 2 AO nicht vollstreckt werden. Die Verweigerung einer steuerlichen Selbstkorrektur von vollendeten Delikten aus der Vergangenheit führt in der Regel auch nicht zu neuen Straftaten – Steuerhinterziehung ist kein Dauerdelikt. Es droht freilich eine Schätzung (§ 162 AO), wenn die Kooperation verweigert wird.

Offenbart der Steuerpflichtige freiwillig gegenüber dem Finanzamt eine Steuerstraftat, hängt sein weiteres Schicksal davon ab, ob die strengen Hürden des § 371 AO (strafbefreiende Selbstanzeige) erfüllt sind.

#### b) Selbstbelastung wegen Allgemeindelikten (§ 393 Abs. 2 S. 1 AO)

Wer neben der Steuerhinterziehung noch ein anderes Delikt verwirklicht hat (beispielsweise Urkundenfälschung), steht vor dem Dilemma, dass eine korrekte Steuererklärung dazu führen kann, dass die von ihm begangenen Taten entdeckt werden.

Hier knüpft das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 S. 1 AO an. Soweit den Strafverfolgungsbehörden aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse grundsätzlich nicht für die Verfolgung einer allgemeinen Straftat verwendet werden (Ausnahme § 393 Abs. 2 S.2 AO, str.).

#### c) Allgemeindelikt neben Selbstanzeige (§ 371 AO)

Wer eine steuerliche Selbstanzeige abgibt und mit dieser ein Allgemeindelikt offenbart, genießt nach einer Entscheidung des BGH (5 StR 548/03, vgl. auch 2 BvR 1316/04) – entgegen dem Wortlaut des § 393 Abs. 2 S.1 AO! – keinen Schutz durch ein Verwertungsverbot. Die teleologische Reduktion wird damit begründet, dass eine schutzwürdige Konfliktlage nur dann vorliege, wenn ein rechtlich durchsetzbarer *Zwang* zur Selbstbelastung bestehe. Das bloße formale Fortbestehen „steuerrechtlicher Pflichten“, die nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO nicht mehr erzwingbar sind, reiche dafür nicht aus. Die bloße Angst, „erwischt zu werden“, begründe keinen Zwang und folglich keine Konfliktlage i.S.d. nemo-tenetur-Grundsatzes.

Diese Argumentation ist nach einer Entscheidung des BGH vom 17.03.2009 (1 StR 479/08) zu überdenken. Hier ging der 1. Strafsenat davon aus, dass eine *Pflicht* zur Korrektur nach § 153 AO besteht, wenn die vorangegangene Steuerverkürzung mit *dolus eventualis* erfolgte. Sobald der Steuerpflichtige sicheres Wissen um die Fehlerhaftigkeit der Steuerfestsetzung erlangt, muss er die unrichtigen Angaben korrigieren. Diese Pflicht ist erzwingbar – denn kommt der Steuerpflichtige ihr nicht nach, macht er sich strafbar wegen Unterlassens i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die somit erzwungene Selbstbelastung muss durch ein Verwendungsverbot aufgefangen werden.

#### d) Überflüssige Angaben

Das Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO in Bezug auf Allgemeindelikte greift nach der Rechtsprechung des BGH (vgl. 5 StR 119/05 – *"Kölner Müllskandal"*) nur ein, wenn die (erzwingbare) selbstbelastende Auskunft tatsächlich für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten erforderlich ist.

Werden beispielsweise Schmiergeldzahlungen als solche in der Steuererklärung bezeichnet, kann sich der Steuerpflichtige i.E. nicht auf das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 S.1 AO berufen. Denn unabhängig davon, ob die Ausnahme des § 393 Abs. 2 S.2 AO eingreift (und ob diese überhaupt verfassungsgemäß ist, str., vgl. 2 BvL 13/07) ist der Steuerpflichtige „selbst schuld“, wenn er die Korruptions-Straftaten dem Finanzamt (überflüssigerweise) mitteilte. Die Steuerpflicht wird i.d.R. schon dadurch erfüllt, dass man die Einkünfte betragsmäßig benennt; ihre genaue Herkunft muss regelmäßig nicht angegeben werden.

#### e) Angst, entdeckt zu werden, begründet keinen „Zwang“

Viele der Fälle des Steuerstrafrechts, bei denen der nemo-tenetur- Grundsatz berührt oder gefährdet wird, sind nicht in § 393 AO geregelt. Wenn jemand jahrelang ausländische Kapitaleinkünfte dem Finanzamt verschweigt und nun beabsichtigt, sie für das Veranlagungsjahr 2016 zutreffend zu erklären, muss er damit rechnen, dass das Finanzamt nachfragt, ob es nicht schon in der Vergangenheit entsprechende Einkünfte gegeben hat.

Für den BGH ist die (strafbewehrte) Pflicht zur fristgerechten und wahrheitsgemäßen Abgabe der laufenden Steuererklärung trotz der Gefahr sog. mittelbarer Selbstbelastung nicht einzuschränken. Nemo tenetur sei nicht verletzt, wenn der Steuerpflichtige eine strafbefreiende Selbstanzeige einreichen kann (§ 371 AO). Die Möglichkeit zur Selbstanzeige geht demnach dem Verwertungsverbot vor.

Lediglich in Fällen, in denen es ein Steuerpflichtiger faktisch selbst nicht mehr in der Hand hat, für Straffreiheit zu sorgen – etwa wenn ein Sperrgrund des § 371 Abs. 2 AO vorliegt – erwägt der BGH ein Verwertungsverbot für die Angaben wegen zurückliegender Straftaten (vgl. 1 StR 479/08 ; s.a. 1 StR 405/14 zur Schenkungssteuer). Dieses Verwertungsverbot dürfte angesichts der Neufassung des § 371 AO (verschärfte Anforderungen; insbesondere 10-Jahres-Zeitraum und Zahlungspflicht nach § 398a AO) in Zukunft an Bedeutung gewinnen.

#### C. Selbstbelastung im Insolvenzrecht (§ 97 InsO)

§ 97 InsO wurde durch den Gesetzgeber in Umsetzung des Gemeinschuldner-Beschlusses nach einem ähnlichen Muster wie § 393 Abs. 2 AO gestrickt. Die Auskunftspflicht des Schuldners erstreckt sich nach S. 2 ausdrücklich auf Tatsachen, die geeignet sind, eine

Verfolgung wegen einer Straftat herbeizuführen. Der Schutz von nemo tenetur wird gemäß § 97 Abs. 1 S. 3 InsO „nur“ durch ein Verwendungsverbot gewährleistet.

Das Schutzniveau des potenziell Beschuldigten ist bei § 97 InsO nach dem Gesetzeswortlaut niedriger als in den Fällen des § 393 AO. Im Insolvenzverfahren gibt es insbesondere kein dem § 30 AO (Steuergeheimnis) vergleichbares gesetzliches Offenbarungsverbot.

Dem Schutzbedürfnis des Insolvenzschuldners für zwangsweise erteilte Auskünfte wird nach richtiger Auffassung dadurch Rechnung getragen, dass nicht nur ein Beweisverwertungsverbot, sondern ein umfassendes *Verwendungsverbot* statuiert wird (vgl. LG Potsdam vom 24.04.2007 – 27 Ns 23/06). Auskünfte dürfen grundsätzlich nicht zu dem Zweck weitergegeben werden, ein Strafverfahren einzuleiten. Außerdem kommt der Vorschrift nach zutreffender Auffassung eine *Fernwirkung* dahingehend zu, dass in einem potenziellen Strafverfahren auch diejenigen Erkenntnisse nicht verwertet werden dürfen, die erst durch die Auskunft des Schuldners im Sinne von § 97 Abs. 1 S. 1 u. 2 InsO ermittelt worden sind.

Im Zweifel muss im Strafverfahren nachgewiesen werden, dass ein Beweismittel nicht auf der insolvenzrechtlichen Auskunft des Schuldners beruht. Ist das nicht nachweisbar, bleibt das Beweismittel unverwertbar. In der Praxis wird dies oft übersehen. Insbesondere wird oft nicht ausreichend kenntlich gemacht, aus welcher Quelle die Informationen stammen, auf denen etwa eine Anklage wegen Insolvenzverschleppung beruht.

## D. Verwertbarkeit Geschäftsunterlagen

### I. Streitstand

Nach herrschender Meinung erstrecken sich die Verwendungsverbote nach § 97 Abs. 1 S. 3 InsO und § 393 Abs. 2 AO nicht auf Betriebs- und Geschäftsunterlagen. Bilanzen und Handelsbücher sollen demnach zumindest dann verwertet werden dürfen, wenn hierfür gesetzliche Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten bestehen (1 StR 516/13). Das Bundesverfassungsgericht sieht zumindest durch gesetzliche Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten den Kernbereich der grundgesetzlichen Selbstbelastungsfreiheit nicht zwangsläufig tangiert (2 BvL 13/07). Begründet wird das u.a. damit, dass bezüglich Betriebs- und Geschäftsunterlagen anderweitige Mitwirkungspflichten von besonderem Gewicht bestehen – beispielsweise Publikationspflichten nach dem HGB. Diese sollen ein so großes Gewicht haben, dass ihre Anfertigung und Herausgabe regelmäßig zum Schutz von Gemeinwohlbelangen verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei.

Die h.M. überzeugt im Zusammenhang mit § 393 Abs. 2 AO schon wegen des Wortlauts der Vorschrift nicht. Danach wird das Verwendungsverbot ausdrücklich nicht nur auf

„Tatsachen“, sondern auch auf „Beweismittel“ erstreckt (vgl. Reichling, HRRS 2014, S. 473 ff.).

## II. Fehlerhafte Geschäftsunterlagen

In der Praxis sind häufig Geschäftsunterlagen mit Buchführungsmängeln behaftet und/oder wurden zu spät abgeschlossen. Insbesondere in diesen Fällen ist die h.M. zur Verwertbarkeit von Geschäftsunterlagen zu überdenken.

Die vom BGH und vom BVerfG ins Spiel gebrachten besonderen Belange des Gemeinwohls greifen bei fehlerhaften Geschäftsunterlagen nicht durch. Denn die Transparenz, die beispielsweise durch die Publizität von Bilanzen erreicht werden soll, wird durch mangelhafte Unterlagen ohnehin nicht gewährleistet. Außerdem treten die abstrakten Interessen z.B. des Handelsverkehrs ab der Einleitung des Insolvenzverfahrens hinter den konkreten Interessen der Gläubiger bzw. des Insolvenzschuldners zurück.

Allenfalls die Strafverfolgungsbehörden haben ein Interesse daran, unvollständige bzw. fehlerhafte Geschäftsunterlagen in staatlichen Gewahrsam zu nehmen und auszuwerten. Dieses Interesse tritt jedoch hinter der Selbstbelastungsfreiheit des Beschuldigten zurück. Die Interessen der Strafverfolgung bleiben durch allgemeine strafprozessuale Mittel gewahrt, ohne dass es dazu eines Zwangs zur aktiven Mitwirkung bedarf. Denn Unterlagen, die bei einer Durchsuchung (=Pflicht zur lediglich passiven Duldung) beschlagnahmt werden, bleiben i.d.R. verwertbar.

Es ist fraglich, ob die h.M. zu den in der Praxis durch die Regelungen des § 97 und 393 AO erwünschten primären Zwecken führt – nämlich möglichst umfassende Auskünfte zu erhalten. Ein Geschäftsführer, der einen Insolvenzantrag stellt und befürchtet, dass sich durch die Auswertung seiner Bücher Straftaten nachweisen lassen, steht nach der h.M. vor einem Dilemma: Gibt er möglichst umfassend Auskunft und vertraut darauf, dass er dadurch vor weiterer Verfolgung geschützt wird (vgl. dazu Püschel, FS AG Strafrecht des DAV, 2009, S. 770), geht er das Risiko ein, dass die Geschäftsunterlagen gegen ihn verwendet werden. „Sicherer“ wäre es für den Geschäftsführer angesichts der h.M. wohl, Bücher und Dokumente, d.h. potenziell belastende Beweismittel, zu vernichten, bevor mündliche Auskünfte erteilt werden. Letztere dürfen gemäß § 97 Abs. 1 S. 3 InsO nicht gegen ihn verwendet werden. Diese Vorgehensweise erfüllt zwar den Straftatbestand des § 283 Abs. I Nr. 6 StGB – das Risiko einer Verfolgung nach § 283 Abs. I Nr. 7 StGB bzw. § 15a InsO (mit dem damit einhergehenden zivilrechtlichen Haftungsrisiko z.B. nach § 64 GmbHG) ließe sich jedoch faktisch verringern.