

Unbestimmte Einleitungsverfügung entfaltet keine Sperrwirkung

Replik auf die Ausführungen von VRFG a.D. Gerhard Rößler, StBp 2000, 367

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht und
Rechtsanwalt Jens Harald Adler, beide Wiesbaden

Die Angaben in Einleitungsverfügungen steuerstrafrechtlicher Ermittlungsverfahren genügen in der Praxis inhaltlich oft nicht den Mindestanforderungen, die an sie zu stellen sind. Formelle oder materielle Mängel in der Einleitungsverfügung können den Weg zur strafbefreienden Selbstanzeige wieder eröffnen. Es lohnt sich daher, den Inhalt von Einleitungsverfügungen genau zu untersuchen¹.

Verspricht sich die Steuerfahndung keinen Ermittlungserfolg durch eine Fahndungsdurchsuchung, so wird das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren durch eine entsprechende Einleitungsverfügung dem Steuerpflichtigen schriftlich bekannt gegeben. Die Ausschlußwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO wird nicht bereits durch die Einleitung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens, sondern erst durch die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung ausgelöst. Zwar schreibt das Gesetz hierfür keine bestimmte Form vor. Daher kann die Bekanntgabe grundsätzlich auch mündlich erfolgen, sofern die Bekanntgabe mit Wissen und Wollen der zuständigen und ermittelnden Finanzbehörde erfolgt und nicht etwa dem Steuerpflichtigen die Existenz des Strafverfahrens im Wege einer Indiskretion eines Steuerfahnders oder sonstigen Mitarbeiters der Finanzbehörden bekannt wird. Bei der Tatfrage, ob eine Selbstanzeige des Beschuldigten vor der offiziellen Bekanntgabe, also vor Eintritt des Sperrwirkungstatbestandes des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO, der Finanzbehörde vorlag, ist der Grundsatz „in dubio pro reo“² zu beachten, so daß sich diesbezügliche Zweifel zugunsten des Täters auswirken. Daher schreibt in diesen Fällen die Bußgeld- und Strafsachenstelle den Steuerpflichtigen an und gibt ihm die Einleitung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen ihn

¹ Burkhard/Adler, Unbestimmte Einleitungsverfügung entfaltet keine Sperrwirkung, DStZ 2000, 592 ff.

² Kohlmann, Kommentar Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 27. Ergänzungslieferung Dez. 1999, § 371 AO RN 165 i.V.m. RN 29; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 1996, § 371 RN 34 m.w.N.

bekannt und belehrt ihn über seine Beschuldigtenrechte. Dieses Schreiben wird dem Beschuldigten in der Regel durch Postzustellungsurkunde zugestellt, damit der Zugang aktenmäßig dokumentiert und nachweisbar ist. Diese Einleitungsverfügung entfaltet insoweit den Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO.

In unserem Aufsatz „Unbestimmte Einleitungsverfügung entfaltet keine Sperrwirkung“, abgedruckt in der DStZ 2000, 592 ff., haben wir dargestellt, dass häufig in diesen Einleitungsverfügungen sehr ungenaue Formulierungen entgegen der aus Rechtssicherheitsgründen unumgänglichen Benennung des konkreten Tatvorwurfs verwendet werden. Teilweise wird dort bspw. nur formuliert, dass „aufgrund der vorliegenden Unterlagen der Verdacht besteht, dass der Steuerpflichtige durch die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum **1992 ff.** die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe hinterzogen hat“³. Wir haben uns mit der Frage auseinandergesetzt, ob und bejahendenfalls für welche Zeiträume ein Sperrwirkungstatbestand dann durch die Formulierung „f“ oder „ff“ erfolgen kann.

Klar und eindeutig wäre die Formulierung, dass das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren z. B. „wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung für die Veranlagungszeiträume ab 1992 bis 1996“ eingeleitet ist. Damit stellt sich die Frage, welche Veranlagungszeiträume durch „f.“ bzw. „ff.“ gemeint sein könnten, oder ob derartige Einleitungsverfügungen nicht – mit Ausnahme des Jahres, welches als Anfangsjahr konkret benannt ist – unwirksam sind. Nach unserer Auffassung gibt es keinen eindeutigen, zweifelsfreien und einheitlichen Sprachgebrauch, was „1992 folgende“ oder „1992 fortfolgende“ bedeuten soll. Die Abkürzungen für „folgende“ oder „fortfolgende“ werden typischerweise bei Seitenangaben bei Zitaten verwendet. Hier mag „folgende“ ein oder zwei Seiten umfassen, während „fortfolgende“ meistens mehrere Seiten umfasst, wobei auch hierbei keineswegs Einigkeit herrscht ist, ob dies drei, vier, fünf, zehn oder noch mehr Seiten sind. Einen einheitlichen Sprachgebrauch dahingehend, dass und wie in Deutschland Zeiträume mit Jahresangabe „folgende“ oder Jahresangabe „fortfolgende“ umschrieben werden, ist uns jedenfalls nicht bekannt.

³ Burkhard/Adler, DStZ 2000, 592.

Rößler versucht nun in seiner Erwiderung, abgedruckt in der StBp 2000, 367, darzulegen, dass zumindest „folgende“ ein weiteres Jahr bedeute und bei „fortfolgende“ das gleiche gelte, so dass in dem Beispiel „1992 f.“ der Sperrwirkungstatbestand für die Jahre 1992 und 1993 erfüllt und in dem Fall „1992 ff.“ zumindest für die Jahre 1992 und 1993 ebenfalls. Es stört ihn offensichtlich nicht, dass das „folgende“ als solches in sich unbestimmt ist und unklar ist und ob es überhaupt auf Jahreszahlen übertragbar ist. Er behauptet auch einen diesbezüglich eindeutigen Sprachgebrauch, wobei uns jedenfalls ein solcher gängiger Sprachgebrauch von „folgende“ oder „fortfolgende“ im Zusammenhang mit Jahreszahlen nicht geläufig ist. Und ob die Sprachgebräuche in Zusammenhang mit Seitenangaben problemlos auf die Sprachgebräuche bei Jahreszahlen übertragbar sind, erscheint uns jedenfalls nicht als selbstverständlich. *Rößler* kann bei seinen Heilungsversuchen jedoch auch nicht angeben, ob „fortfolgende“ nicht zwei, drei, vier oder fünf oder noch mehr Jahre bedeuten. Er übersieht in seiner Erwiderung vollständig, dass damit die Worte „folgende“ oder „fortfolgende“ im Zusammenhang mit Jahreszahlen in sich zu unbestimmt sind. Er kommt bei seiner Interpretation beider Formulierungen zum gleichen Ergebnis.

Damit sind wir aber beim grundsätzlichen Problem der Sichtweise und des Ansatzes von *Rößler*. Er versucht Einleitungsverfügungen, die zumutbaren Anforderungen an Rechtssicherheit und –klarheit nicht gerecht werden, soweit als möglich rettend so zu interpretieren, daß sie den Sperrwirkungstatbestand trotz aller inhaltlichen Unbestimmtheit auszulösen vermögen. Dabei wird doch deutlich, dass er einseitig fiskalfreundlich bestrebt ist, völlig vermeidbare Ungenauigkeiten in Einleitungsverfügungen, die geeignet sind, den Beschuldigten an der wirksamen Wahrnehmung seiner Verfahrensrechte zu hindern, zu heilen, damit die Sperrwirkung eintritt. Dabei denkt er zu sehr steuerverfahrensrechtlich statt strafverfahrensrechtlich und versäumt es, sich gedanklich in die Rolle des Empfängers der fehlerhaften Einleitungsverfügung - nämlich des Beschuldigten - zu versetzen, der sich in aller Regel in einer Verfahrensrolle den staatlichen Strafverfolgungsbehörden gegenüber sieht, die er nie zuvor kennengelernt hat und deren Ablauf, Umfang und Folgen er zu diesem Zeitpunkt als juristischer Laie (noch) nicht einschätzen kann. Der Empfänger der Einleitungsverfügung muß aus der ihm

übersandten Einleitungsverfügung klar und einwandfrei erkennen können, wer wegen was und weswegen beschuldigt wird (sog. Informationsfunktion der Einleitungsverfügung)⁴. Auch verkennt *Rößler* Umfang und Bedeutung des strafrechtlichen Grundsatzes „in dubio pro reo“, argumentiert also zu sehr steuerlich und vernachlässigt strafverfahrensrechtliche Auswirkungen. *Rößler* sieht nicht, daß in der Einleitungsverfügung durch eine klare und unmißverständliche Formulierung eine Umgrenzung des steuerstrafrechtlichen Vorwurfs hinsichtlich strafrechtlicher Steuerarten und Veranlagungszeiträumen geleistet werden muß, damit insbesondere bezüglich Sperrwirkung, Verjährung usw. Klarheit besteht (sog. Umgrenzungsfunktion)⁵.

Schon im Steuerrecht muss ein Verwaltungsakt hinreichend bestimmt sein, § 119 Abs. 1 AO. Noch strengere Anforderungen sind jedenfalls an das Steuerstrafrecht zu stellen⁶. Die strikte Beachtung der Beschuldigtenrechte im Strafverfahren ist unter verfassungsrechtlichen Aspekten wie dem Prinzip des „fair trial“ ungleich wichtiger und für den justizförmigen Ablauf des Strafverfahrens unverzichtbarer als etwa Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren. Im Gegensatz zum Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO betont die Vorschrift des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO ungleich stärker das subjektive Element beim Beschuldigten, indem es dort heißt: „...dem Täter oder seinem Vertreter ... bekanntgegeben worden ist“. Nicht zuletzt deshalb beansprucht der strafverfahrensrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz als Ausprägung des verfassungsrechtlich verbürgten Rechtssicherheitsgedankens⁷ im Rahmen des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO besondere Geltung. Hier sind auch die Grundsätze zu beachten, die der Bundesgerichtshof zu der Frage des Umfangs der Verjährungsunterbrechung zu § 78 c Abs. 1 Nrn. 1 und 3 StGB entwickelt hat⁸. Es sind danach wegen der einschneidenden Folgen der Unterbrechung der Verfolgungsverjährung hohe Anforderungen an die Bestimmtheit verjährungsunterbrechender Maßnahmen wie Einleitungsverfügungen insbesondere im Hinblick auf ihre persönliche, sachliche und zeitliche Reichweite zu stellen. Wegen deren hoher Einwirkungsintensität müssen diese strengen Anforderungen

⁴ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 76 zur Informationsfunktion der Anklageschrift.

⁵ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 68 ff.

⁶ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 79 zu den Rechtsfolgen bei Mängeln der Umgrenzungsfunktion.

⁷ BVerfGE 49, 89, 133; BVerfGE 59, 104, 114.

⁸ BGHSt 4, 135, 137; BGHSt 30, 217.

erst Recht für die Auslegung der Sperrwirkungstatbestände des § 371 Abs. 2 AO, insbesondere der Nr. 1b gelten. Je höher die Einwirkungsintensität ist, umso strenger sind nach Bundesverfassungsgericht die Bestimmtheitsanforderungen⁹.

Die Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung, zu der die zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ergangen ist, betrifft die Frage der Verfolgbarkeit der Straftat und damit mittelbar die Strafbarkeit als solche. Die Frage der Wirksamkeit oder Unwirksamkeit einer Selbstanzeige berührt, da die Selbstanzeige nach § 371 AO nach weit überwiegender Ansicht persönlicher Strafaufhebungsgrund¹⁰ ist, sogar unmittelbar die Frage der Strafbarkeit. Im Falle der Wirksamkeit der Selbstanzeige ist das Strafverfahren aus materiell-rechtlichen Gründen gemäß § 170 Abs. 2 StPO einzustellen oder der Angeklagte freizusprechen¹¹. Darf also bei der Verfolgungsverjährung, einem Rechtsinstitut mit vorwiegend prozessuellem Charakter, die Entscheidung nicht von Zufälligkeiten abhängen¹², so muß dies erst Recht beim Institut der Selbstanzeige gelten, einem Rechtsinstitut, welches die Strafbarkeit unmittelbar tangiert. Gerade wegen des subjektiven Einschlags des Sperrwirkungstatbestandes des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO darf sich für den beschuldigten Steuerpflichtigen als juristischen Laien, von dem die sachgerechte Interpretation und Subsumtion einer Einleitungsverfügung unter Gesetzesnormen nicht erwartet werden kann, kein Zweifel hinsichtlich der Frage ergeben, ob er auf Grundlage des ihm bekanntgegebenen formalen Inhalts der Einleitungsverfügung noch durch Nacherklärung bislang unterlassener steuerlicher Angaben bzw. Offenlegung bisher unbekannter Einnahmequellen in den Genuß der ihm vom Gesetzgeber angebotenen Straffreiheit für noch nicht eingeleitete Steuerarten und Veranlagungszeiträume gelangt oder nicht. Diesbezüglich dürfen keinerlei Zweifel für den Beschuldigten durch Unbestimmtheiten im Inhalt der Einleitungsverfügung entstehen.

Derartige Unbestimmtheiten oder Ungenauigkeiten wie in Bezug auf den hier in Rede stehenden zeitlichen Umfang der vorgeworfenen Tat(en) sind auch für die Bußgeld- und Strafsachenstellen bzw. Staatsanwaltschaften regelmäßig in zumutbarer Weise

⁹ BVerfGE 49, 89, 133, BVerfGE 59, 104, 114.

¹⁰ BGH wistra 1985, 74, 75; BayObLG wistra 1990, 152, 162; OLG Stuttgart wistra 1987, 263, 264; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 1996 § 371 RN 32; Bilsdorfer wistra 1984, 93, 94.

¹¹ OLG Frankfurt NJW 1962, 974.

¹² BGHSt 4, 135, 137.

vermeidbar und von Ihnen angesichts der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesgerichtshofs, die ein verschärftes Bestimmtheitsgebot zur Wahrung der Beschuldigtenrechte verlangen, auch einforderbar. Es ist Strafverfolgungsbehörden doch ohne weiteres möglich, den Tatvorwurf exakt zeitlich zu umgrenzen, etwa durch die Formulierung „der Jahre 1992 bis 1996“. Warum sollte das verfahrensrechtliche Risiko einer von den Strafverfolgungsbehörden verursachten und diesen zuzurechnenden unbestimmten Fehlformulierung allein der Beschuldigte tragen und nicht stattdessen die schlampig formulierende Strafverfolgungsbehörde?

Der Beschuldigte, der sich einer Einleitungsverfügung mit der Formulierung „1992 ff.“ gegenüber sieht, geht ein für ihn unkalkulierbares Risiko ein, wenn er beispielsweise für die Jahre 1994 - 1996 in der Annahme, daß diese von dieser Formulierung und damit von der Sperrwirkung der Einleitungsverfügung nicht umfaßt seien, steuerlich berichtigt und danach aufgrund abweichender Interpretation die Bußgeld- und Strafsachenstelle die vermeintliche Selbstanzeige als -dankend zur Kenntnis genommenes- Geständnis des Beschuldigten strafrechtlich bewertet, weil in der **internen** Einleitungsverfügung der Bußgeld- und Strafsachenstelle der Tatvorwurf in zeitlicher Hinsicht mit der Formulierung „... Jahre 1992 bis 1996 ...“ ausreichend konkretisiert bestimmt worden war. Der Beschuldigte hatte zum Zeitpunkt seiner Berichtigungserklärung jedoch von diesem Umstand keine Kenntnis und auch noch keine Akteneinsicht über seinen Verteidiger. Diese erhält er in der Praxis häufig erst nach Abschluß der Ermittlungen, § 169 a StPO¹³. Es ist aus Gründen der Rechtssicherheit und aus Gründen der verfassungsrechtlich verbürgten Beschuldigtenrechte nicht hinnehmbar, dass einseitig dem Beschuldigten das Risiko aufgebürdet wird, dass er sich möglicherweise im Glauben, eine wirksame Selbstanzeige abzugeben, gerade selbst überführt. Dies ist mit dem Justizgrundrecht des „nemo tenetur se ipsum accusare“, dem Grundsatz des „fair trial“ sowie der zur Verjährungsunterbrechung ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bundesverfassungsgerichts unvereinbar. Der Beschuldigte hat bis zum Beweis des Gegenteils als unschuldig zu gelten und ist auch so zu behandeln. Das Dilemma, in das ihn schlampige und leicht vermeidbare Formulierungen in einer Einleitungsverfügung strafrechtlich bringt, darf ihm nicht

¹³ vgl. Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 169a, RN 2; Burkhard, wistra 96, 181, 172; Burkhard, StV 2000, 526, 527.

zugemutet werden und ist unter Verfassungsgesichtspunkten unvertretbar. Verfahrensrechtlich nachteilige Folgen hat die Seite zu tragen, die die Ursache der Unklarheiten gesetzt hat, also nicht der Beschuldigte. Leistet die dem Beschuldigten übersandte Einleitungsverfügung nicht die erforderliche Umgrenzungsfunktion, ist sie inhaltlich zu unbestimmt und daher unwirksam¹⁴.

Daher müssen schon die von Rößler verursachten Heilungs- und Auslegungsversuche scheitern. Es geht eben vorliegend nicht um die Auslegung eines zivilrechtlichen Vertrags, sondern um die einschneidendste Form der Eingriffsverwaltung, dem Strafverfahren.

Die übliche Strafmaßreduzierung wegen verunglückter Selbstanzeige hilft da dem Beschuldigten wenig. Diese strafrechtlichen Aspekte sieht der ehemalige Finanzrichter *Rößler* nicht bzw. würdigt sie nicht ausreichend unter strafrechtlichen Aspekten. Auch ist diesseits nicht nachvollziehbar, warum nachträglich bei der Auslegung der zeitlichen Reichweite einer verunglückten Formulierung in einer Einleitungsverfügung interne Steuerakten oder Strafakten herangezogen werden sollen¹⁵. Diese Akten liegen dem Beschuldigten zum Zeitpunkt des Erhalts der Einleitungsverfügung und der sich dann ggfs. anschließenden Frage, ob und für welche Steuerarten und Veranlagungszeiträume er eine Selbstanzeige noch mit strafbefreiender Wirkung fertigen kann, nicht vor.

Auch die erst nachträgliche Interpretation durch den Strafrichter unter Zuhilfenahme von Steuer- und Strafakten ist abzulehnen, da im Falle der im Wege der Interpretation der Einleitungsverfügung durch den Strafrichter herbeigeführten verunglückten Selbstanzeige dem Angeklagten kein hinreichender Schutz vor Selbstbelastung etwa durch ein strafrechtliches Verwertungsverbot seiner getätigten Angaben zuteil wird.

Nach Abwägung all dieser strafrechtlichen Risiken für den Beschuldigten sowie der kaum von der Hand zu weisenden nachträglichen Manipulationsmöglichkeiten durch die Strafverfolgungsbehörden mit der andererseits leicht zu bewerkstellenden und

¹⁴ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 79 ff.

¹⁵ Rößler StBp 2000, 367, 368.

somit zumutbaren Vermeidbarkeit derartiger Unsicherheitsfaktoren steht das Ergebnis, dass eine derartig formulierte Einleitungsverfügung schlechthin ungeeignet ist, den Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO über das ausdrücklich benannte Jahr „1992“ hinaus zu bewirken. Eine übersandte Einleitungsverfügung entfaltet nur insoweit eine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO, soweit sie klar und eindeutig ist. Nur insoweit wird sie ihrer Umgrenzungs- und Informationsfunktion gerecht. Im übrigen bleibt sie unwirksam und damit die Möglichkeit einer Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung bestehen. Auch die nachträgliche Heilung im Wege der Interpretation ist mit der Verfassung unvereinbar. Der Berichtigungserklärung des Steuerpflichtigen kommt strafbefreiende Wirkung zu. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle kann einem Nachschieben weiterer Selbstanzeigen durch erneute Bekanntgabe einer dem gebotenen verschärften strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz entsprechenden Einleitungsverfügung begegnen. Ob dies allerdings im Sinne des Gesetzgebers ist, der mit § 371 AO Selbstanzeigen grundsätzlich fördern wollte, erscheint mehr als fraglich.

Aus unserer Sicht wird es schließlich unhaltbar, wenn *Rößler* versucht, für die Auslegung auch den Aktenvermerk der Behörde heranzuziehen. *Rößler* verkennt hier grundlegend das Problem des Falles. Denn der Steuerpflichtige, dem die Einleitungsverfügung zugestellt wird, hat weder die Ermittlungsakte der Steuerfahndungsstelle zur Verfügung noch hat er die Chance, kurzfristig sein Akteneinsichtsrecht insoweit geltend zu machen. Aufgrund der jüngsten Entscheidung zum Akteneinsichtsrecht¹⁶ hat der BFH ausdrücklich entschieden, dass die Vollstreckung gegen eine Finanzbehörde zum Zwecke der Erlangung der Akteneinsicht nach § 888 ZPO zur Erwirkung nicht vertretbarer Handlungen vorzunehmen ist. Weiter hat er ausgeführt, dass in dem Fall, in dem eine Finanzbehörde dazu verurteilt ist, einer Person Einblick in eine bestimmte Akte zu gewähren, die Finanzbehörde dieser Person grundsätzlich die vollständige Akte mit allen Nebenakten, auch mit Beweismittelakten und allen etwaigen internen Unterlagen (z. B. Entwürfe, Gutachten, Handakten der Prüfer und der Fahnder) vorzulegen hat. So sehr diese Rechtsprechung des BFH auch begrüßenswert und zutreffend ist, so wenig wird sie allerdings in der Praxis beachtet. Jeder, der im Steuerstrafrecht tätig ist, weiß, welch ein Kampf um die Akteneinsicht in die

¹⁶ BFH, Beschluß vom 16.05.2000 –VII B 200/98–, BStBl. 2000 II, 541.

steuerstrafrechtlichen Ermittlungsakten tobt¹⁷. Generell behauptet die Finanzverwaltung mit dem rechtsirrigen Hinweis auf Nr. 187 Abs. 2 AStBV, dass die Handakten nicht vorzulegen seien, wobei sie dabei verkennt, dass es sich hierbei um die staatsanwaltschaftlichen Handakten handelt, die lediglich eine Abschrift der Anklageschrift enthalten und ggfs. Mitschriften der Hauptverhandlung bzw. einen Entwurf oder Aufzeichnungen für das Plädoyer.

Auch versucht die Finanzverwaltung unter dem Hinweis, dass das Fallheft des Fahndungsprüfers (oder des Betriebsprüfers) eine verwaltungsinterne Akte sei, die Akteneinsicht diesbezüglich zu verweigern. Es handelt sich jedoch entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht um bloße Verwaltungsinterna, die in diesen Akten enthalten sind. Das Gegenteil ist vielmehr zutreffend¹⁸. Denn das Fallheft des Fahndungsprüfers (oder des Betriebsprüfers) beinhaltet keinen einzigen rein behördeninternen Vorgang, wie bspw. die Planung des nächsten Betriebsausflugs, die Dienst- bzw. Urlaubspläne, Beförderungsvorschläge, beamtenrechtliche Ernennungsurkunden usw., sondern ausschließlich steuerrechtlich bzw. steuerstrafrechtlich relevante Unterlagen, die die Frage der Schuld und der Strafzumessung des Steuerpflichtigen betreffen. Daher ist grundsätzlich in diese Fallhefte auch Akteneinsicht zu gewähren¹⁹. In der Praxis wird die beantragte Akteneinsicht jedoch in der Regel erst einmal abgelehnt und damit die tatsächliche Erlangung der Akteneinsicht mehrere Monate, ggf. Jahre hinausgeschoben²⁰. *Rößler* verkennt grundlegend, dass im Zeitpunkt des Zugangs der Einleitungsverfügung bei dem beschuldigten Steuerpflichtigen dieser weder Einblick in die Ermittlungsakte noch in die Fallhefte hat. Das Problem der Wirksamkeit der Einleitungsverfügung stellt sich dann in der Beratungspraxis wie folgt. Dieser Steuerpflichtige, der die Einleitungsverfügung erhalten hat, kommt mit dieser zu seinem Steuerberater oder Rechtsanwalt, wie bspw. zu uns. Was soll ihm hier geraten werden? Kann er noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgeben? Welche Zeiträume sind eigentlich aufgrund einer solchen Einleitungsverfügung, die bspw. die Jahre „1992 f.“ oder „1992 ff.“ betrifft, unstreitig gesperrt? Hier hilft der Vorschlag von *Rößler*, auf die

¹⁷ Burkhard, wistra 96, 171, 172.

¹⁸ Burkhard, StV 2000, 526, 528, 529.

¹⁹ Burkhard, StV BFH, Beschluß vom 16.05.2000 -VII B 200/98-, BStBl.2000 II, 541, 543..

²⁰ Burkhard, StV 2000, 526, 527.

Ermittlungsakte auszuweichen und den dortigen Aktenvermerk über die Einleitung der strafrechtlich relevanten Zeiträume für die Auslegung der Einleitungsverfügung, die dem Steuerpflichtigen übersandt wurde, herbeizuziehen, nicht weiter. Denn in der Beratungspraxis muss dem Steuerpflichtigen ad hoc eine Antwort gegeben werden.

Auch findet sich meist exakt die gleiche verunglückte Formulierung auch in der internen Einleitungsverfügung wieder. Sind jedoch in dem Beispiel die Jahre 1993, 1994 und 1995 ausdrücklich mit eingeleitet, besteht insoweit die Sperrwirkung. Ist die Einleitung unwirksam, ist allein das Jahr 1992 gesperrt. Es macht also für den Steuerpflichtigen einen erheblichen Unterschied, wie viele Jahre gesperrt sind. Die spätere Betrachtung aus Sicht des Richters und die Versuche, die Einleitungsverfügung möglichst weit auszudehnen oder im Nachhinein zu heilen, sind hier äußerst problematisch. Denn im Zeitpunkt der Beratung muss dem Steuerpflichtigen klar gesagt werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken stehen. So ist es bspw. wichtig, ob lediglich in diesem Beispiel das Jahr 1992 gesperrt ist und für die folgenden Jahre eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung gemacht werden kann. Dann wäre für die Jahre, für die eine Selbstanzeige gefertigt wird, also ab 1993 bis bspw. 1999 eine strafbefreiende Wirkung eingetreten, wenn auch die entsprechenden Mehrsteuern aufgrund der Selbstanzeige gezahlt werden.

Ein weiteres Nachfragen bei der Finanzverwaltung, wie denn die Einleitungsverfügung gemeint sein könnte bzw. ein Akteneinsichtsgesuch in das Fallheft oder in die steuerstrafrechtliche Ermittlungsakte könnten den Bearbeiter noch einmal veranlassen, sich seine Einleitungsverfügung anzusehen, den Rechtsfehler festzustellen und evtl. nachzubessern. Auch könnte die BuStra bei einer telefonischen Nachfrage durch den Berater die eingeleiteten Jahre präzisieren und dann entstünde die Sperrwirkung, da die Einleitung auch für den Steuerpflichtigen gegenüber dem Steuerberater erfolgen kann. Daher ist auch in derartigen Fällen Eile geboten.

Andererseits schafft die Behörde selbst mit derart ungenauen und unbestimmten Einleitungsverfügungen das Problem selbst. Sie könnte dies durch eine klare und eindeutige Formulierung leicht vermeiden. Gerade im Hinblick darauf, dass die

Sachgebietsleiter der Steuerfahndungs- und Bußgeld- und Strafsachenstellen in der Regel Volljuristen sind, darf von diesen eine genaue und präzise Formulierung erwartet werden. Sind diese Formulierungen zu unbestimmt oder zu ungenau, müssen diese eben zu Lasten der Verwaltung gehen. Uns vermag daher die sehr fiskalfreundliche und auch größte Ungenauigkeiten zu heilen versuchende Auslegungslösung von *Rößler* nicht zu überzeugen. Gerade der Umstand, dass der beschuldigte Steuerpflichtige bzw. sein steuerlicher oder rechtlicher Berater im Zeitpunkt der Beratung die Ermittlungsakte nicht zur Verfügung haben und daher auch nicht den Einleitungsvermerk im Sinne der dortigen Aktennotiz kennen bzw. kennen können, lässt den Lösungsvorschlag von *Rößler* als unpraktikabel und praxisfremd erscheinen.

Aus unserer Sicht sind an die Einleitungsverfügung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO inhaltlich dieselben Anforderungen zu stellen, wie bei einer Urteilsabfassung im Sinne des § 264 StPO und in einem Strafbefehl²¹. Denn die Einleitungsverfügung soll die Tat im strafprozessualen Sinne umschreiben (sog. Umgrenzungsfunktion²²). Dieselbe Tat ist, soweit nicht später Einschränkungen erfolgen, Gegenstand der Urteilsfindung. Auch reicht der Strafklageverbrauch so weit wie die Aburteilungsbefugnis des Gerichts²³. Eine nach Ort und Zeit völlig unbestimmte und auch im übrigen nicht ausreichend konkretisierte Handlung kann nicht Grundlage für einen Schuldspruch sein²⁴. Zur Tat gehört das gesamte Verhalten des Täters, soweit es nach natürlicher Auffassung einen einheitlichen Lebensvorgang darstellt²⁵. Sowie die in der Anklage bezeichnete Tat Gegenstand der Urteilsfindung ist²⁶, so ist auch die Einleitungsverfügung in Form ihrer konkreten Ausformulierung Gegenstand der Sperrwirkung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO. Denn nach § 371 Abs. 2 Nr. 1b tritt Strafverhalten nicht ein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Dies bedeutet aber, dass die Sperrwirkung nur so weit greift, soweit die

²¹ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 68 ff.

²² Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 67 ff.

²³ BGHSt 29, 288, 292 = NSTZ 1981, 72; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 44. Aufl., § 264 RN 1.

²⁴ BGH StV 1994, 114; Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 79ff., 80.

²⁵ BGH St 13, 320; BGH St 23, 141, 145; BGH St 32, 215, 216 = JR 1984, 344 mit Anm. Roxin; Kleinknecht/Meyer-Goßner, a.a.O., § 264 RN 2 mit weiteren Nachweisen.

Einleitungsverfügung nicht eingreift. Sollten in dem Aktenvermerk in der Ermittlungsakte weitere Jahre enthalten sein oder andere Steuerarten oder die Veranlagungszeiträume genauer beschrieben sein als in der Einleitungsverfügung, so wird die Sperrwirkung insoweit nicht ausgelöst. Denn in § 371 Abs. 2 1b geht es nicht darum, ob und inwieweit die Ermittlungsbehörde die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt hat und dies dem Täter noch nicht mitgeteilt hat. Gegenstand und Umfang der Sperrwirkung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO ergibt sich allein aus dem ausdrücklichen Wortlaut der Einleitungsverfügung, die dem Beschuldigten zugestellt wird²⁷. Sind in der Ermittlungsakte andere oder genauer bezeichnete Veranlagungszeiträume oder Steuerarten oder weitere Steuerarten oder weitere Veranlagungszeiträume genannt, spielt dies für den Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO keine Rolle. Dies bedeutet, dass für die Jahre, für die nicht klar und zweifelsfrei eingeleitet worden ist, oder für die Steuerarten, für die die Bußgeld- und Strafsachenstelle keine eindeutige Einleitungsverfügung dem Beschuldigten zugestellt hat, keine Sperrwirkung eingreift. *Rößler* erkennt zutreffend, dass insoweit unsere Auslegung der Einleitungsverfügung sehr restriktiv ist. Dies resultiert aus dem steuerstrafrechtlichen Selbstverständnis heraus, dass die Sperrwirkung niemals extensiv und erweiternd, sondern immer nur restriktiv ausgelegt werden kann. Hierbei ist davon auszugehen, dass das Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat nach § 397 Abs. 1 AO eingeleitet ist, „sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen“. Die Einleitung besteht in einer konkreten Maßnahme, wobei ein bloßer Vermerk, dass Straf- oder Bußgeldverfahren sei eingeleitet, nicht genügt. Die Tat muss dabei so genau bezeichnet werden, wie dies nach dem Stand der Kenntnisse der Behörde möglich ist²⁸. Will die Strafverfolgungsbehörde also die Sperrwirkung für bestimmte Steuerarten oder für einen bestimmten Veranlagungszeitraum erreichen, obliegt es ihr, diese exakt zu benennen. Macht sie dies nicht, greift insoweit der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO nicht ein. Ist bspw. damit nur für das Jahr 1992 eine wirksame Einleitungsverfügung dem beschuldigten Steuerpflichtigen zugegangen und wegen

²⁶ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a.a.O., § 264 RN 7.

²⁷ Kohlmann a.a.O., § 371 AO RN 173.

²⁸ RG, Urteil vom 12.02.1940, RStBI 1940, 314.

dem „f“ oder dem „ff“ die Einleitung für die übrigen Jahre unwirksam, so kann der Steuerpflichtige noch eine Selbstanzeige für die Jahre 1993 bis etwa 1999 abgeben. Insoweit besteht auch kein Sperrwirkungstatbestand nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO. Denn der Steuerpflichtige kann aus dem „f“ oder dem „ff“ nicht entnehmen, welche Jahre exakt bereits entdeckt sind. Damit greift auch für die Folgejahre nicht der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Fazit:

Nur in dem eindeutigen Rahmen der in der Einleitungsverfügung dem Steuerpflichtigen genannten Steuerarten und Veranlagungszeiträume tritt der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO ein. Eine extensive Erweiterung über die in der Einleitungsverfügung zweifelsfrei genannten Steuerarten oder Zeiträume hinaus durch Hinzuziehung der Ermittlungsakte oder des Fallheftes erfolgt nicht. Auch kann eine unbestimmte und daher unwirksame Einleitungsverfügung nicht durch die Beiziehung der Ermittlungsakte nachträglich geheilt werden. Ist eine Einleitungsverfügung inhaltlich zu unbestimmt, geht dies zu Lasten der Strafverfolgungsbehörde. Nur die klar benannten Steuerarten und Veranlagungszeiträume, die in der Einleitungsverfügung dem Beschuldigten gegenüber genannt sind, können die Sperrwirkung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO bewirken, so dass im hier diskutierten Beispiel nur für den Veranlagungszeitraum 1992 eine wirksame Selbstanzeige des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist.