

Falsche Belehrung bei einer Einleitungsverfügung

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, FA für Steuerrecht, Wiesbaden

Das Finanzamt Wetzlar belehrt bei Einleitungen nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO wie folgt:

”

Bankenverfahren

Belehrung nach § 163 a Abs. 4 in Verbindung mit § 136 Strafprozeßordnung:

Für die strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträume steht es Ihnen nach dem Gesetz frei, sich zu den Beschuldigungen zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen und jederzeit, auch schon vor Ihrer ersten Vernehmung, einen von Ihnen zu wählenden Verteidiger zu befragen. Sie können sich auch schriftlich äußern oder zu Ihrer Entlastung einzelne Beweiserhebungen beantragen.

Nach § 136 StPO sind Sie jedoch verpflichtet, Angaben zu Ihrer Person zu machen. Senden Sie bitte hierzu den beiliegenden Personalienbogen innerhalb von einer Woche nach Erhalt dieses Schreibens zurück.

Teilen Sie bitte bei Rücksendung des von Ihnen auszufüllenden Personalienbogens mit, ob Sie sich zur Sache einlassen wollen. Füllen Sie hierzu ggf. den Fragebogen aus. Ich mache Sie darauf aufmerksam, daß sich das Bemühen, die Sache selbst aufzuklären und den Schaden wiedergutzumachen, bei einer möglichen Strafe mildernd auswirkt (§ 46 Strafgesetzbuch – StGB -).

Sollten Sie sich zur Sache nicht einlassen, wird die Steuerfahndung die Erforschung der Steuerstraftaten und die Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen selbständig vornehmen.

Des weiteren weise ich auf folgendes hin:

Die Steuerfahndung hat auch die Besteuerungsgrundlagen für die Vorjahre, d. h. vor 1994, zu ermitteln (§§ 208 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. 169 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO). In diesem rein steuerlichen Ermittlungsverfahren besteht ein Aussageverweigerungsrecht nach der StPO nicht. Insoweit weise ich auf Ihre Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung hin (§§ 208 Abs. 1 Satz 2; 90; 93 ff. 200 AO).

Die Verletzung oder Versagung Ihrer Mitwirkungspflichten würde unweigerlich dazu führen, daß ich von der Möglichkeit

- der Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO,
- der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO

und/oder

- der Einholung von Auskünften bei Dritten nach §§ 93 ff. AO

Gebrauch machen würde.“

Diese Belehrung ist inhaltlich materiell-rechtlich falsch. Sie führt zu einem Verwertungsverbot in all den Fällen, in denen der Steuerpflichtige Angaben für den nicht strafrechtlich relevanten Zeitraum macht und sich hieraus Rückschlüsse auf die strafbefangenen Zeiträume herleiten lassen.

I. Verbotene Vernehmungsmethoden, § 136 a Abs. 1 StPO

Die Freiheit der Willensentschließung und der Willensbetätigung des Beschuldigten darf nicht beeinträchtigt werden durch Mißhandlung, durch Ermüdung, durch körperlichen Eingriff, durch Verabreichung von Mitteln, durch Quälerei, durch Täuschung oder durch Hypnose. Zwang darf nur angewandt werden, soweit das Strafverfahrensrecht dies zuläßt. Die Drohung mit einer nach seinen Vorschriften unzulässigen Maßnahme und das Versprechen eines gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteils sind verboten.

Adressat dieser Vorschrift sind in erster Linie die mit der Strafverfolgung beauftragten Staatsorgane¹.

Nach Auffassung der Rechtsprechung bezieht sich § 136 a StPO allerdings nur auf eine förmliche Vernehmung. Eine solche Vernehmung liegt nur vor, wenn der Vernehmende vom Beschuldigten in amtlicher Funktion gegenüber Dritten und in dieser Eigenschaft von ihm Auskunft verlangt². Einen „funktionalen Vernehmungsbegriff“ der Gestalt, daß hierzu alle Äußerungen des Beschuldigten gehören, welche ein Strafverfolgungsorgan direkt oder indirekt herbeigeführt hat, lehnt die Rechtsprechung ab.

Da der verwendete Fragebogen und der dort beigefügte Personalienbogen des Finanzamtes Wetzlar Detailfragen zum Vorwurf beinhaltet, unter anderem die Frage, welche Bankverbindungen zu in- und ausländischen und insbesondere luxemburgischen Kreditinstituten unterhalten werden, handelt es sich bei diesem Fragebogen um eine Vernehmung im Sinne des § 136 a StPO.

Die Willensentschließung und die Willensbetätigung dürfen nicht beeinträchtigt werden. Die in § 136 a Abs. 1 StPO aufgezählten Mittel sind nicht abschließend. Absatz 1 enthält nur Beispiele unzulässiger Beeinträchtigungen³. Verboten sind alle Methoden, mit denen derselbe Zweck verfolgt wird, wie mit den in Abs. 1 ausdrücklich genannten Mitteln⁴.

¹ BGHSt 17, 14, 19; OLG Oldenburg, NJW 1953, 1237; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 44. Auflage, § 136 a RN 2.

² BGH GrS NJW 42, 139, 154 m. w. N.; Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 4.

³ BGHSt 5, 332, 334; LR-Hanack, § 136 a RN 17; Degener DA 1992, 464.

⁴ KMR-Müller, § 136 a RN 2; Erbs, NJW 1951, 387; Kohlhaas JR 1960, 247; Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 6.

In der Belehrung zu den o. a. Personalien- und Fragebogen kann erstens eine Drohung mit einer verfahrensrechtlich unzulässigen Maßnahme liegen, zweitens eine Täuschung oder drittens ähnliche wie in Absatz 1 des § 136 a StPO genannte verbotene Maßnahmen.

1. Drohung gegenüber dem Beschuldigten

Die Drohung mit einer verfahrensrechtlich unzulässigen Maßnahme besteht im In-Aussichtstellen einer Maßnahme, auf deren Anordnung der Vernehmende Einfluß zu haben behauptet⁵. Warnungen, Belehrungen oder Hinweise sollen keine Drohungen sein⁶. Dies setzt jedoch voraus, daß die Warnungen, Belehrungen oder Hinweise zutreffend sind. Problematisch ist insoweit der Hinweis des Finanzamtes, daß die Verletzung oder Versagung der Mitwirkungspflichten für die Zeiträume, für die zwischenzeitlich eine steuerstrafrechtliche Verfolgungsverjährung eingetreten ist unweigerlich dazu führen würde, daß Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO angewendet werden würden. Denn das Finanzamt verkennt insoweit, daß auch für die strafrechtlich nicht mehr verfolgbar Jahre aus strafprozessualen Gründen keine Mitwirkungspflichten erzwingbar sind. Insoweit ist es zwar zutreffend, wenn die Finanzverwaltung behauptet, daß die Mitwirkungspflichten nach §§ 208 Abs. 1 Satz 2, 90, 93 ff., 200 AO weder für die bereits strafrechtlich verjährten Zeiträume erloschen sind, noch für die strafbefangenen Zeiträume weggefallen sind. Das Finanzamt verkennt jedoch, daß die steuerlich fortbestehenden Mitwirkungspflichten nicht mehr erzwingbar sind, § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO. Dies gilt aber auch für die Zeiträume, für die strafrechtlich bereits eine Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist. Denn in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige für die nicht mehr strafbaren Zeiträume in vollem Umfang mitwirken und Auskünfte erteilen müßte, würde er sich für die noch strafbefangenen Zeiträume notgedrungen selbst belasten. Dies sei an folgendem Beispiel verdeutlicht:

Fall 1:

Der Steuerpflichtige X hat z. B. 1992 200.000,00 DM in mehreren Teilbeträgen nach Luxemburg transferiert. Ein Teilbetrag ist der Steuerfahndungsstelle im Rahmen einer Bankdurchsuchung wegen des Verdachts der Beihilfe gegen namentlich noch nicht bekannte Bankmitarbeiter und namentlich noch nicht bekannte Bankkunden aufgefallen. Das Finanzamt leitet ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren nach § 208 Abs. 1 und 2 AO gegen den Steuerpflichtigen wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung für die Veranlagungszeiträume von 1994 bis 1998 ein. Gleichzeitig leitet es wegen des Verdachts der Vermögensteuerhinterziehung für die Zeiträume auf den 01.01.1994 bis zum 01.01.1996 ein.

Strafverfolgungsverjährung für die Jahre 1993 und älter ist bereits eingetreten.

Wäre die Auffassung des Finanzamtes zutreffend, daß für die nicht mehr strafbefangenen Jahre der Steuerpflichtige mitwirken müsse und diese Mitwirkung nach §§ 328 ff. AO erzwungen werden könnte, so könnten Zwangsgelder bis zu 50.000,00 DM nach § 329 Abs. 1 AO bzw. unmittelbarer Zwang nach § 331 AO gegen den Steuerpflichtigen festgesetzt werden. Auch im Fall einer erfolglosen

⁵ Achenbach, StV 1989, 515; Grünwald NJW 1960, 1941.

⁶ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 21.

Auskunftsabfrage müßte das Finanzamt – wäre die Auffassung zutreffend – eine Ersatzvornahme nach § 330 AO vornehmen können, also etwa die entsprechende Bank in Luxemburg für den Steuerpflichtigen anschreiben und um Auskunft ersuchen können.

Aus dem ermittelten Zahlenmaterial für die Jahre 1993 und älter könnte das Finanzamt dann Rückschlüsse auf das Vermögen des Steuerpflichtigen in Luxemburg, dessen Anlagegepflogenheiten sowie dessen mögliche Kapitaleinkünfte für die strafbefangenen Jahre ziehen. Der Grundsatz der Strafprozeßordnung, daß sich der Beschuldigte nicht selbst belasten müßte (*nemo tenetur se ipsum accusare*)⁷ wäre damit empfindlich verletzt. Denn durch die Pflicht zur Offenlegung der steuerlichen Verhältnisse in den Vorjahren müßte sich der Beschuldigte selbst belasten, da aus diesem Zahlenmaterial genaue Rückschlüsse auf die strafbefangenen Zeiträume und die dortigen Salden und Erträge möglich wären.

Wäre diese Auffassung der Verwaltung zutreffend, könnte auch die Finanzverwaltung z. B. für einen Veranlagungszeitraum nicht einleiten und für die übrigen vier Zeiträume ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren nach § 208 Abs. 1 und 2 AO einleiten. Damit wäre für die übrigen vier Jahre eine Sperrwirkung eingetreten. Für den einen, nicht eingeleiteten Veranlagungszeitraum müßte der Steuerpflichtige mitwirken. Dies könnte beispielsweise so aussehen:

Fall 2:

Wie Fall 1. Jedoch leitet das Finanzamt lediglich wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung der Jahre 1994 und 1995 sowie 1997 und 1998 ein. Für den Veranlagungszeitraum 1996 erfolgt keine Verfahrenseinleitung. Hinsichtlich der Vermögensteuer wird lediglich wegen des Verdachts der Vermögensteuerhinterziehung auf den 01.01.1994 und den 01.01.1996, nicht aber auf den 01.01.1995 eingeleitet.

Mit der Argumentation des Finanzamtes Wetzlar, daß der Beschuldigte nur bezüglich der eingeleiteten und noch nicht verfolgungsverjährten Zeiträume aufgrund des Grundsatzes, sich nicht selbst belasten zu müssen, ein Schweigerecht hat, müßte danach im Fall 2 der Steuerpflichtige hinsichtlich der Aufklärung der Erträge im Veranlagungszeitraum 1996 sowie hinsichtlich der Vermögenssalden auf den 01.01.1995 vollumfänglich mitwirken. Diese Mitwirkung wäre – wäre die Auffassung des Finanzamtes zutreffend – auch nach den §§ 328 ff. AO erzwingbar. Dann aber könnte die Finanzverwaltung, aus den dann vorzulegenden Zahlen Rückschlüsse auf die strafbefangenen Jahre davor und die strafbefangenen Jahre danach ziehen. Dies entspricht jedoch nicht dem Grundsatz, sich nicht selbst belasten zu müssen (*nemo tenetur se ipsum accusare*)⁸. Denn allein die Möglichkeit einer Belastung genügt, um dem Beschuldigten das Recht zu gewähren, zur Sache zu schweigen⁹. Nichts anderes kann gelten, wenn die Finanzverwaltung; wie im Fall 1 – Auskunft für die Veranlagungszeiträume verlangt, für die bereits Strafverfolgungsverjährung

⁷ Nr. 11 Abs. 2 Satz 2 AStBV (St); Cratz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen, § 393 RN 15; Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. A., § 24 RN 24 ff., 26; Vogelbruch, DStZ 1978, 342; Voss-Jäger, DB 1979, 1315; Suhr, StBp 1978, 97; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 RN 32, 35.

⁸ Cratz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen, § 393 RN 15; Vogelbruch, DStZ 1978, 342; Voss-Jäger, DB 1979, 1315; Suhr, StBp 1978, 97; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 RN 32, 35.

⁹ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. A., § 393 RN 20 f., 21: Schon die Gefahr im Sinne einer Möglichkeit einer Selbstbelastung genügt, um die steuerliche Erzwingbarkeit von Mitwirkungspflichten entfallen zu lassen; ebenso Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 44. A., § 55 RN 9 m.w.N.

eingetreten ist, von denen aber Rückschlüsse auf die strafbefangenen und noch nicht strafverfolgungsverjährten Jahre möglich sind. Denn jede andere Auslegung würde den strafprozessualen Grundsatz, sich nicht selbst belasten zu müssen, aushebeln¹⁰.

In dem Hinweis des Finanzamtes, Zwangsmittel für die nicht mehr verfolgbaren Jahre nach §§ 328 ff. einzusetzen, falls keine Mitwirkung des Beschuldigten erfolge, liegt daher die Drohung mit einer verfahrensrechtlich unzulässigen Maßnahme. In welche Form diese Drohung gekleidet ist, spielt letztendlich keine Rolle. Nicht gefolgt werden kann der Auffassung von Kleinknecht/Meyer-Goßner, daß Warnungen, Belehrungen und Hinweise keine Drohungen sein sollen¹¹, wobei Kleinknecht/Meyer-Goßner in der Kommentierung zu § 136 a StPO unter RN 22 die Aussage, daß Warnungen, Belehrungen und Hinweise keine Drohungen sein sollen dahingehend wieder einschränken, daß mit **zulässigen Maßnahmen** gedroht werden darf, sofern der Vernehmende zugleich zum Ausdruck bringt, daß er seine Entschließung nur von sachlichen Notwendigkeiten abhängig machen werde. Kleinknecht/Meyer-Goßner halten auch die Androhung einer gerechtfertigten vorläufigen Festnahme für zulässig¹². Damit haben aber Kleinknecht/Meyer-Goßner ihre Aussage, daß Warnungen, Belehrungen und Hinweise keine Drohungen sein sollen zu Recht dahingehend eingeschränkt, daß dies nur für rechtmäßige Hinweise, rechtmäßige Warnungen und zutreffende Belehrungen gelten soll. Im Umkehrschluß bedeutet dies, daß Kleinknecht/Meyer-Goßner wohl ebenfalls der Auffassung sind, daß falsche und erst recht dann dolos falsche Belehrungen nicht zulässig sind. Dies führt zurück auf die Abgrenzung zwischen noch erlaubter List und schon verbotener Lüge¹³. Denn der Schutz des § 136 a Abs. 1 StPO kann nur dann gewährleistet werden, wenn der Strafverfolgungsbehörde die Flucht in die Ausrede abgeschnitten wird, es handle sich doch bloß um eine Warnung, Belehrung oder gar um einen gut gemeinten Hinweis. Vielmehr wird man von der Strafverfolgungsbehörde nicht nur erwarten können, sondern auch erwarten müssen, daß die Warnungen, Belehrungen und Hinweise zutreffend sind. Anders läßt sich der Schutz des Beschuldigten vor verbotenen Vernehmungsmethoden in der sowieso schwierigen psychischen Vernehmungssituation nicht gewährleisten.

2. Täuschung des Beschuldigten

Als Gegenstand einer Täuschung kommen in erster Linie Tatsachen in Betracht. So enthalten etwa unzutreffende Behauptungen von derart, ein Mitbeschuldigter habe gestanden oder es lägen bereits bestimmte Beweismittel vor oder das vom Beschuldigten vorgebrachte Alibi habe sich widerlegen lassen, eine unzulässige Täuschung. Entsprechendes gilt für den (erfolgreichen) Versuch, den Beschuldigten zur Benennung eines Mittäters mit der Angabe zu veranlassen, dieser sei bei dem Schußwechsel mit der Polizei lebensgefährlich verletzt worden und er, der

¹⁰ ähnlich Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 RN 35: „In der Praxis wirkt sich das Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung (§ 393 Abs. 1, Satz 2 und Satz 3 AO) faktisch wie ein Auskunftsverweigerungsrecht aus. Denn sobald im Besteuerungsverfahren kein Zwang mehr ausgeübt werden kann, >>fällt<< bei vielen Steuerpflichtigen der >>Vorhang<<“; ebenso Suhr, StBp 1973, 82; Hübner in HHSp, § 428 a.F. RN 5.

¹¹ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 21, ebenso SK-Rogall, § 136 a RN 60 ff., 63.

¹² Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 136 a RN 22; BGH GA 55, 246; BGH MDR 53, 723; BGH MDR 1956, 527; a. A. Erbs, NJW 1951, 388.

¹³ vgl. SK-Rogall, § 136 a RN 45 m. w. N.

Beschuldigte, möge sich überlegen, „ob er das verantworten könne“¹⁴. Auch in der Aufstellung wahrer Behauptungen kann eine Täuschung liegen, wenn die Aussageperson zu einem Mißverständnis gebracht werden soll¹⁵. Zu den Tatsachen gehören auch innere Tatsachen, wie die Absichten des Vernehmenden oder dessen Beurteilung der Verfahrenssituation. So wäre es als unzulässige Täuschung anzusehen, wenn der Vernehmende dem Beschuldigten vorspielt, er werde an einer Aussage keine nachteiligen Folgen knüpfen¹⁶.

Als Gegenstand einer Täuschung im Sinne des § 136 a Abs. 1 kommen ferner Rechtsfragen in Betracht. Im einzelnen ist es unzulässig, wenn dem Beschuldigten das Bestehen einer Aussagepflicht¹⁷ oder einer prozessualen Wahrheitspflicht vorgespiegelt wird¹⁸. Das gleiche gilt für Fälle, in denen die Aussageperson darüber getäuscht wird, daß überhaupt eine Vernehmung, die zu verwertbaren Aussagen führen kann, stattfindet. Wird z. B. der Aussageperson suggeriert, es handele sich gleichzeitig um ein „unverbindliches“ Vorgespräch in gelockerter Atmosphäre, dem die „eigentliche“ verwertbare Vernehmung erst nachfolge, so sind die nur im „Vorgespräch“ gemachten Angaben ebenso durch eine Täuschung im Sinne des § 136 a Abs. 1 erlangt¹⁹, wie es der Fall ist, wenn die Aussageperson im Anschluß an ihre Aussageverweigerung „nur noch in einem formlose und scheinbar unverbindlichen Nachgespräch informativ befragt wird“²⁰. Ebenso zu bewerten ist die Täuschung über die materielle Rechtslage durch die wahrheitswidrige Behauptung gegenüber dem Beschuldigten, Schweigen könne als Schuldeingeständnis gewertet werden oder ein Geständnis werde unter allen Umständen strafmildernd berücksichtigt werden²¹.

Die Behauptung, der Steuerpflichtige müsse über die steuerlichen Verhältnisse bereits strafverfolgungsverjährter Zeiträume sich umfassend offenbaren, verschweigt, daß daraus unmittelbar Rückschlüsse auf die strafbefangenen Jahre gezogen werden können. Sofern also das Finanzamt der Steuerpflichtigen zur Mitwirkung für die strafverfolgungsverjährten Jahre auffordert und ihn um Auskunft ersucht bzw. ihn zur Vorlage entsprechender Unterlagen auffordert und ihm androht, andernfalls Zwangsmittel gemäß §§ 328 ff. AO gegen ihn einsetzen zu wollen, täuscht es über die in Wahrheit bestehende Rechtslage. Denn der Steuerpflichtige ist keineswegs verpflichtet, auch für die strafverfolgungsverjährten Jahre mitzuwirken oder Unterlagen vorzulegen, da er sich damit für die noch strafbefangenen Jahre selbst belasten würde, da entsprechende Rückschlüsse dann aufgrund des von ihm vorgelegten Materials bzw. aufgrund der von ihm erteilten Auskünfte möglich wäre. Denn würde er beispielsweise im Fall 1 einräumen, daß er im Jahr 1992 insgesamt 200.000,00 DM in mehreren Teilbeträgen nach Luxemburg transferiert hat und die entsprechenden Bankbelege in Form von Ertragnisbescheinigungen und Saldenbestätigungen für das Jahr 1992 und 1993 vorlegen würde, könnten problemlos hieraus Rückschlüsse für die Jahre 1994 ff. gezogen werden. Damit würde er sich zwar nicht unmittelbar für die Jahre 1994 ff., jedenfalls aber mittelbar

¹⁴ BGH NStZ 1988, 419.

¹⁵ SK-Rogall, § 136 a RN 51; Eisenberg, Beweisrecht der StPO, 2. Auflage, RN 654 ff., 657 f.

¹⁶ LR-Hanack, § 136 a RN 34; KK-Boujong, § 136 a RN 24; SK-Rogall, § 136 a RN 51; Eisenberg, a. a. O., RN 657

¹⁷ vgl. OLG Oldenburg NJW 1967, 1089; Bay. ObLG, NJW 1979, 2625; Otto GA 70, 301.

¹⁸ Eisenberg, a. a. O., RN 658.

¹⁹ AG Delmenhorst, StV 1991, 254.

²⁰ AG München, StV 1990, 104 f.

²¹ LR-Hanack, § 136 RN 34; SK-Rogall, § 136 a RN 51; Eisenberg, a. a. O., RN 658.

für die Jahre 1994 ff. selbst belasten. Diese Selbstbelastung muß der Beschuldigte jedoch nicht vornehmen. Deswegen ist er vor der ersten Vernehmung durch eine Strafverfolgungsbehörde oder durch den Richter nach § 136 StPO zu belehren. Er ist darauf hinzuweisen, daß es ihm nach dem Gesetz frei stehe, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen und jederzeit, auch schon vor seiner Vernehmung, einen von ihm zu wählenden Verteidiger zu befragen, § 136 Abs. 1 Satz 2. Gerade diese Belehrung über seine Aussagefreiheit soll dem Beschuldigten eindeutig klar machen, daß es ihm frei steht, ob er aussagen will oder nicht²². Diese Belehrung soll Schutz vor einer staatlich veranlaßten irrtumsbedingten Selbstbelastung geben²³. Diesem Gedanken läuft aber die Belehrung der vorliegenden Art diametral entgegen. Denn hier wird dem Beschuldigten vorgespiegelt, er müsse für die strafverfolgungsverjährten Jahre vollumfänglich mitwirken, andernfalls könne dies erzwungen werden. Diese Mitwirkung würde jedoch unweigerlich dazu führen, daß der Beschuldigte sich selbst zumindest mittelbar belastet. Denn wenn er im Beispielsfall Nr. 1 für 1993 Jahresendsalden auf den 31.12.1993 vorlegen müßte, wie wollte dann noch jemand ernsthaft behaupten, dies sei keine Selbstbelastung für die auf den 01.01. strafbefangene noch festzustellende Vermögensteuerhinterziehung?

Die Täuschung des Beschuldigten bei der Vernehmung berührt zwar weder dessen Menschenwürde noch die Freiheit seiner Willensentschließung. Sie ist aber eines Rechtsstaates unwürdig. Daher ist sie verboten²⁴. Unbeabsichtigte Irreführungen sollen nicht hierunter fallen²⁵. Um auch hier dem Schutzgedanken des § 136 a Abs. 1 StPO eine möglichst weitgehende Wirkung zu verschaffen, müssen auch unbeabsichtigte Irreführungen als einem Rechtsstaat unwürdig angesehen werden. Denn nur allzu leicht könnte andernfalls eine Täuschung stets dadurch als unerheblich abgetan werden, indem behauptet wird, die Irreführung sei unbeabsichtigt gewesen. Die Trennung zwischen tatsächlich unbeabsichtigte Irreführung und bloßer Schutzbehauptung des Strafverfolgungsorgans ist in der Praxis nicht zu lösen. Um hier die Täuschung im Sinne des § 136 a StPO nicht auszuhöhlen und damit die Norm insoweit wertlos werden zu lassen, verbleibt dann nur, auch unbeabsichtigte Täuschungen als einen Verstoß im Sinne des § 136 a Abs. 1 StPO anzusehen. Es ist auch nicht einzusehen, warum Strafverfolgungsorgane in der Grauzone, in der sie erkennen können, daß sie möglicherweise den Beschuldigten irreführen, ihn hierauf nicht aufmerksam machen könnten oder müßten. Soweit man obigem Postulat folgt, daß Belehrungen und Warnungen und Hinweise stets zutreffend sein müssen, wenn sie von Strafverfolgungsbehörden gegeben werden, gibt es keine Grauzone. Schließlich kann die Strafverfolgungsbehörde auch Belehrungen, Hinweise und Warnungen, die sie nicht geben muß, unterlassen und die entsprechende Belehrung dem Berater überlassen, damit sie nicht selbst in die fragwürdige Grauzone mit mißverständlichen Belehrungen kommt.

Auch kann die Verwaltung nicht damit überzeugen, sie habe über die Rechte und Pflichten nur belehren wollen oder die Hinweise seien nur gutgemeinte. Denn

²² BGH GrS 42, 139, 147; Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 RN 7 m. w. N.

²³ Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 136 RN 7.

²⁴ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 12.

²⁵ BGHSt. 31, 395, 400; BGHSt 35, 328, 329 = JR 1990, 164 m. Anm. Bloy, BGH NSTZ 1990, 195; OLG Oldenburg NJW 1967, 1096; a. A. OLG Bremen NJW 1967, 2022; OLG Bremen JZ 1955, 680; OLG Düsseldorf NJW 1960, 210; OLG Hamm NJW 1960, 1967; Grünwald NJW 1960, 1942; differenzierend Puppe GA 1978, 295; ausführlich zum Streitstand m. w. N. Achenbach StV 1989, 516.

auffallend bei den Belehrungen und Hinweisen des Finanzamtes ist, daß von Umfang und Intensität die negativen Konsequenzen im Falle einer unterlassenen Mitwirkung besonders herausgestrichen werden. Raummäßig nehmen die Schilderungen der Nachteile im Falle einer fehlenden Mitwirkung etwa 5/6 der Belehrung ein. Die drohenden negativen Konsequenzen werden ausführlich dargestellt. Das Recht zu Schweigen und die fehlende Erzwingbarkeit auch für die nicht mehr strafbefangenen Veranlagungszeiträume wird zu Unrecht verneint. Dies führt aber unweigerlich zu einer zumindest indirekten Selbstbelastung, weil aufgrund dieser Unterlagen und Sachverhaltsinformationen z.B. in den typischen Bankenfällen (Schweiz, Luxemburg) aber auch in allen anderen Fällen, in denen sich die Hinterziehungsschemata fortgesetzt haben, die vom Finanzamt geforderte Mitarbeit des Steuerpflichtigen zu einer Aufdeckung des Modells, des Kapitalstocks und damit doch letztlich zu einer Ermittelbarkeit der strafbefangenen Zeiträume führt. Die Vorteile des Schweigens werden hingegen nicht erwähnt. Auch die Möglichkeit Lügen zu dürfen wird nicht erwähnt. Auch der Grundsatz, sich im Strafverfahren nicht selbst belasten zu müssen und der weitere Grundsatz, daß aus diesem Schweigen keine nachteiligen Schlüsse für den Beschuldigten gezogen werden dürfen, fehlt vollständig. Eine umfassende, neutrale Belehrung über die Rechtslage und die legalen Möglichkeiten des Beschuldigten stellt daher die Belehrung des Finanzamtes nicht dar.

Die Hinweise erfolgen vielmehr unter dem Deckmantel, den Beschuldigten über seine Rechte zu belehren. In Wahrheit ist diese Belehrung keine objektive, neutrale Belehrung; sie kommt eher einer Androhung negativer Konsequenzen gleich. Von einer objektiven Belehrung, die dem Beschuldigten seine Rechte vor Augen hält, kann daher bei derartigen Belehrungen keine Rede sein. Vielmehr sollen diese tendenziösen Belehrungen den Beschuldigten dazu bringen, zur Sache vollständig auszusagen. Eine ausgewogene und objektive pro- und contra-Abwägung aller Vor- und Nachteile der verschiedenen Verhaltensvarianten im Sinne eines fairen Verfahrens (fair trial) beinhaltet eine derartige tendenziöse Belehrung nicht.

Um so eher ist daran der Vorsatz des Autors erkennbar, daß er nicht neutral belehren, sondern eher sein Ziel erreichen und über die wahre Rechtslage täuschen will. Dieses Beispiel einer mißlungenen Belehrung ist geeignet zu zeigen, daß gerade nicht unter dem Deckmantel von Warnungen, Belehrungen und Hinweisen diese niemals Drohungen oder Täuschungen sein können. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall. Bei allem Verständnis dafür, daß die Strafverfolgungsbehörden aus ihrer Sicht weniger Arbeit mit den Fällen haben wollen und es für sie einfach leichter ist, wenn der Beschuldigte redet, erfüllen derartige „Belehrungen“ nicht den Sinn und Zweck des Gesetzes, den eine vernünftige, neutrale aufklärende Belehrung eines Beschuldigten haben soll.

Eine derartige Täuschung liegt in dem Hinweis des Finanzamtes, daß es über seine angeblich in derartigen Fällen bestehende Rechtsmacht von Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO Gebrauch zu machen, den Beschuldigten täuscht.

3. ähnlich unerlaubte Mittel im Sinn des § 136 a StPO

Die Aufzählung der verbotenen Mittel in § 136 a StPO ist nicht abschließend. § 136 a Abs. 1 StPO enthält nur Beispiele unzulässiger Beeinträchtigungen²⁶. Verboten sind

²⁶ BGHSt 5, 332, 334; LR-Hanack, § 136 a RN 17; Degener, GA 92, 464.

alle Methoden, mit denen derselbe Zweck verfolgt wird wie mit den in Absatz 1 ausdrücklich genannten Mitteln²⁷. Soweit man also die falsche Belehrung mit der Androhung für die strafverfolgungsverjährten Zeiträume die Erteilung der Auskünfte und Vorlage der steuerlich relevanten Unterlagen durch die Zwangsmittel gemäß § 328 ff. AO zu erzwingen weder eine Drohung noch eine Täuschung sehen will, so müßte man jedenfalls darin ähnlich unerlaubte Mittel, die gegen die Willensentschließungsfreiheit des beschuldigten Vernommenen und gegen seine Aussagefreiheit, über die er gemäß § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO belehrt werden soll sprechen, ansehen.

4. Kausalzusammenhang zwischen Drohung (Täuschung etc.) und Aussage des Beschuldigten

Einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Verstoß und Aussage setzt das Verbot voraus. Daran fehlt es z. B., wenn der Beschuldigte ausgesagt hat, obwohl er die Täuschung erkannt hatte²⁸. Bei einer derart tendenziösen Belehrung wie der obigen und bei einem nicht verteidigten Steuerpflichtigen ohne strafrechtliche Vorkenntnisse wird man an der Kausalität zwischen Drohung bzw. Täuschung und Aussage des Beschuldigten keine ernsthaften Zweifel hegen können.

II. Verwertungsverbot

Ein Verwertungsverbot ist die Folge des Verstoßes gegen Abs. 1 und Abs. 2 des § 136 a StPO, § 136 Abs. 3 Satz 2 StPO. Es besteht bei belastenden und entlastenden, falschen und richtigen Aussagen und – im Gegensatz zu anderen Verboten dieser Art – auch bei nachträglicher Einwilligung des Beschuldigten in die Benutzung seiner Aussage²⁹.

Die unmittelbare und die mittelbare Verwertung der Aussage ist verboten³⁰. Unzulässig ist ebenso die Verlesung der Niederschrift über die Vernehmung, das Abspielen von Tonbandaufnahmen von der Vernehmung, Vorhalte aus der Vernehmung³¹, die Anhörung der Vernehmungsperson³² oder eines bei der Vernehmung anwesenden Dritten als Zeugen³³ und die Verwertung des durch verbotene Mittel erlangten Gutachtens³⁴.

Eine Fortwirkung hat der Verstoß gegen § 136 a StPO grundsätzlich nicht. Der Beschuldigte kann daher erneut vernommen werden und die Aussage kann dann, wenn er dann zutreffend belehrt wurde, verwertet werden³⁵. Dies soll auch dann gelten, wenn die jetzige Aussagebereitschaft ohne die unzulässige Vernehmung nicht entstanden wäre. Dabei kommt es nur darauf an, daß der Beschuldigte sich bei

²⁷ Erbs, NJW 1951, 387; Kohlhaas, JR 1960, 247; Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 136 a RN 6.

²⁸ Meyer JR 1966, 311; Rieß JA 1980, 301; BGHSt 22, 170, 175; Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 136 a RN 28.

²⁹ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 27.

³⁰ Rogall JZ 1996, 950; Eisenberg RN 713, 714 f., 715..

³¹ BGH MDR 1973, 371; Schroth ZStW 1987, 103.

³² Rogall MDR 1977, 979; Spindel NJW 1966, 1107.

³³ Baumann GA 59, 43; Heinitz JR 1964, 443.

³⁴ BGHSt 11, 211.

³⁵ BGHSt. 1, 376, 379; BGHSt. 22, 129, 134; BGHSt. 27, 355, 359; BGHSt. 37, 48; BGH MDR 1951, 658; BGH MDR 1972, 199; OLG Hamburg MDR 1976, 601; Otto GA 1970, 293.

der zweiten Aussage seiner Entscheidungsmöglichkeit bewußt war³⁶. Demgegenüber verlangt das Schrifttum überwiegend eine sogenannte „qualifizierte Belehrung“ dahingehend, daß die vorangegangenen Angaben nicht verwertet werden dürfen³⁷. Letzterem ist zuzustimmen. Denn der Beschuldigte, der den Umfang des Verbotes der mittelbaren und unmittelbaren Verwertung nicht kennt, wird dazu neigen, die ursprüngliche Aussage zumindest in Teilen zu korrigieren. Insoweit hat er tatsächlich keine Entscheidungsfreiheit, wenn ihm der Umfang des Verwertungsverbotes der aufgrund verbotener Vernehmungsmethoden erlangten Aussage nicht bekannt ist. Auch daß die Einführung dieser Aussage durch Verlesung des Protokolls oder durch Vernehmung der Verhörspersonen nicht zulässig ist, muß ihm entsprechend mitgeteilt werden. Erst wenn ihm dieser Umfang des Verwertungsverbotes tatsächlich klar ist, kann er sich frei entscheiden, ob er und wie er nun aussagt. Denn ohne Kenntnis dieses umfassenden Verwertungsverbotes wird er intuitiv zu einer Aussage tendieren um die erste – unverwertbare – zu korrigieren oder zu ergänzen. Denn es ist nur allzu menschlich, sich gegenüber einem bestehenden Vorwurf verteidigen zu wollen. Dies gilt um so mehr, wenn eine schiefe mißverständlich belastende Aussage im Raum steht. Gerade in diesem Fall wird der Beschuldigte erhöhten Rechtfertigungsbedarf sehen. Dies entfällt nur und damit ist er tatsächlich nur wirklich in seiner Entscheidung frei, wenn er das Verwertungsverbot in vollem Umfang kennt.

III. Beweis des Verfahrensverstößes

Der Beweis des Verfahrensverstößes muß von Amts wegen geführt werden³⁸. Dabei gilt der Freibeweis³⁹. Der Grundsatz in dubio pro reo soll nicht gelten⁴⁰. Ist der Verstoß nicht erwiesen, so ist die Aussage verwertbar⁴¹. Diese Auffassung trägt der „typischerweise für den Vernommenen ungünstigen Beweislage“ nicht Rechnung. So wird der volle Nachweis in den meisten Fällen nicht zu erbringen sein, da „selbst einer indizgestützten Behauptung des Angeklagten in der Regel die anders lautende Aussage des solchermaßen beschuldigten, vernehmenden Beamten entgegenstehen wird“⁴², zumal der Beschuldigte als einzelner einem organisierten Justizapparat und dessen behördeninternen Handlungsnormen (auch) zur Abwehr des Aufdeckens eigener Fehler gegenübersteht. Den vollen Nachweis zu fordern, bedeutet hiernach eine (rechtsstaatlich nicht unbedenkliche) rechtstatsächliche Aushöhlung der Norm⁴³. Zwar kann andererseits die bloße unsubstantiierte Behauptung des Vernommenen über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 136 a StPO auch nicht ausreichen. Erwecken aber substantiierte Behauptungen beim Richter begründete Zweifel an der Einheit des § 136 a StPO, so daß aus in der Sphäre des Justiz liegenden Gründen die Vermutung der Rechtmäßigkeit und Justizförmigkeit des staatlichen Verfahrens ernsthaft erschüttert ist, muß (auch) aus verfassungsrechtlichen Gründen von einer verbotenen Beeinflussung ausgegangen

³⁶ BGHSt 37, 48, 53; BGH NStZ 1988, 419.

³⁷ Neuhaus NStZ 1997, 315 m. w. N.

³⁸ BGH MDR 1951, 658.

³⁹ BGHSt 16, 164, 166 = JR 1962, 108 mit Anm. Eb. Schmidt; BGH NJW 1994, 2904, 2905; a. A. Eisenberg a. a. O., RN 708; Fezer JZ 1989, 349; Peters 339; kritisch auch LR-Hanack, § 136 a RN 68.

⁴⁰ Kleinknecht/Meyer-Goßner, a. a. O., § 136 a RN 32; Eisenberg, a. a. O., RN 708.

⁴¹ Kleinknecht, NJW 1966, 1544; a. A. LR-Hanack, § 136 a RN 69; Peters 339; vgl. auch Montenbruck, 163 f., der eine Glaubhaftmachung ausreichen lassen will.

⁴² Eisenberg, a. a. O., RN 708 m. w. N.

⁴³ Eisenberg, a. a. O., RN 708.

werden, wenn § 136 a StPO nicht bloß ein inhaltsleeres Feigenblatt bleiben soll, das praktisch nie zur Anwendung kommt. Auch berücksichtigt die Auffassung, die den Grundsatz in dubio pro reo hier nicht anwenden will, nicht, daß in der Vernehmungssituation zumeist mehrere Beamte einem einzelnen Vernommenen gegenüberstehen. Hierbei ist es nur allzu naheliegend, daß diese nie einen eigenen Vernehmungsfehler im Sinne des § 136 a StPO einräumen würden. Gerade aber die nur einem Rechtsstaat würdige Selbstbeschränkung in der Ermittlung und die damit verbundene Abkehr von verbotenen Vernehmungsmethoden im Sinne des § 136 a StPO zwingt jedoch auch und gerade die Strafverfolgungsbehörde sich deutlich von derartigen Methoden zu distanzieren. Nur so kann im alltäglichen Leben der Rechtsstaat gelebt werden. Nur so kann eine anderer Verfahrenswirklichkeit als prügelnden, folternden und manipulierenden Regimen gelebt werden. Dies bedeutet aber dann in letzter Konsequenz, daß in dem Fall, in dem ernstliche Zweifel an dem rechtmäßigen Zustandekommen einer Vernehmung bestehen, diese Zweifel zugunsten des Beschuldigten durchschlagen müssen⁴⁴.

IV. Zusammenfassung:

Eine Belehrung über die Rechte des Beschuldigten ist Aufgabe der Strafverfolgungsbehörde. Auffallend bei den Belehrungen und Hinweisen des Finanzamtes ist, daß von Umfang und Intensität die negativen Konsequenzen im Falle einer unterlassenen Mitwirkung besonders herausgestrichen werden. Räummäßig nehmen die Schilderungen der Nachteile im Falle einer fehlenden Mitwirkung etwa 5/6 der Belehrung ein. Die drohenden negativen Konsequenzen werden ausführlich dargestellt. Die Vorteile des Schweigens werden nicht erwähnt. Auch der Grundsatz, sich im Strafverfahren nicht selbst belasten zu müssen und der weitere Grundsatz, daß aus diesem Schweigen keine nachteiligen Schlüsse für den Beschuldigten gezogen werden dürfen, fehlt vollständig. Die Hinweise erfolgen vielmehr unter dem Deckmantel, den Beschuldigten über seine Rechte zu belehren. In Wahrheit ist diese Belehrung keine objektive, neutrale Belehrung; sie kommt eher einer Androhung negativer Konsequenzen gleich. Von einer objektiven Belehrung, die dem Beschuldigten seine Rechte vor Augen hält, kann daher bei derartigen Belehrungen keine Rede sein. Vielmehr sollen diese tendenziösen Belehrungen den Beschuldigten dazu bringen, zur Sache vollständig auszusagen. Eine ausgewogene und objektive pro und contra-Abwägung aller Vor- und Nachteile der verschiedenen Verhaltensvarianten beinhaltet eine derartige tendenziöse Belehrung nicht.

Um so eher ist daran der Vorsatz des Autors erkennbar, daß er nicht neutral belehren, sondern eher sein Ziel erreichen und über die wahre Rechtslage täuschen will. Dieses Beispiel einer mißlungenen Belehrung ist geeignet zu zeigen, daß gerade nicht unter dem Deckmantel von Warnungen, Belehrungen und Hinweisen diese niemals Drohungen oder Täuschungen sein können. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall. Bei allem Verständnis dafür, daß die Strafverfolgungsbehörden aus ihrer Sicht weniger Arbeit mit den Fällen haben wollen und es für sie einfach leichter ist, wenn der Beschuldigte redet, erfüllen derartige „Belehrungen“ nicht den Sinn und Zweck des Gesetzes, den eine vernünftige, neutrale aufklärende Belehrung eines Beschuldigten haben soll. Derartige Belehrungen führen daher in die Irre und damit zwingend zu einem Verwertungsverbot, wenn der Steuerpflichtige aufgrund einer solchen Belehrung Rede und Antwort steht oder Unterlagen vorlegt.

⁴⁴ Ebenso im Ergebnis: Eisenberg, a. a. O., RN 709.