

## E n t s c h e i d u n g s a n m e r k u n g

### Zur Ermittlungs- und Abschlusskompetenz in Steuerstrafsachen

1. Zum Zusammenwirken von Finanzbehörden und Staatsanwaltschaften im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Zu strafrechtlichen Folgen bei vorwerfbarer Verfahrensverzögerung. (Amtliche Leitsätze)
2. Die Finanzbehörde hat die Staatsanwaltschaft über alle bei der Steuerfahndung anhängigen Ermittlungsverfahren, bei denen eine Evokation nicht fern liegt, frühzeitig zu unterrichten. (Leitsatz des Verf.)

AO § 386 Abs. 4; StGB § 258a

BGH, Beschl. v. 30.4.2009 – 1 StR 90/09\*

Der zu besprechende Beschluss des Bundesgerichtshofs ist schon deswegen von Interesse, weil die entscheidungsrelevante Vorschrift des § 386 AO den Brennpunkt steuerlicher und strafprozessualer Kompetenzen im Steuerstrafverfahren bildet.<sup>1</sup> In der Sache geht es zum einen um das gesetzlich nicht hinreichend klar geregelte Zusammenwirken von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft und zum anderen um die Konsequenzen für den Fall einer hieraus resultierenden vorwerfbareren Verfahrensverzögerung.

Was war geschehen? Nach den Feststellungen der Strafkammer hatte der Angeklagte insgesamt € 2.439.888 an Einkommens- und Gewerbesteuer in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 hinterzogen.<sup>2</sup> Nachdem die Steuerfahndung am 27.8.1999 ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und ihm dies am 14.1.2000 bekannt gegeben hatte, wurde die Angelegenheit im Juli 2002 der Bußgeld- und Strafsachenstelle zugeleitet. Zuvor hatte es – wie sich aus einem Bericht der Steuerfahndung vom 15.2.2002 ergibt – offenkundig Überlegungen gegeben, den Fall wegen seiner Bedeutung und Größenordnung an die Staatsanwaltschaft abzugeben, wobei sogar eine Inhaftierung im Raum stand. Nach Steuerneuberechnungen und sonstigen, laut Schilderung des Bundesgerichtshofs, weitgehend vom Angeklagten bzw. seiner Verteidigung veranlassten Verfahrensvorgängen wurden die Akten der Staatsanwaltschaft gleichwohl erst am 18.3.2004 zum Zwecke der Anklageerhebung vorgelegt, die sodann am 6.5.2004 erfolgte. Aufgrund der verspäteten Abgabe der Angelegenheit an die Staatsanwaltschaft stellte die Strafkammer eine konventionswidrige Verzögerung des gerichtlichen Verfahrens von zwei Jahren fest. Sie verurteilte den Angeklagten zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten, bestimmte aber zugleich, dass acht Monate der erkannten Strafe als verbüßt gelten.

\* Abgedr. in: NJW 2009, 2319.

<sup>1</sup> So ausdrücklich Rüping, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, (Bd. 10), 10. Aufl., 175. Lieferung, Stand: Oktober 2002, § 386 AO Rn. 1.

<sup>2</sup> BGH NJW 2009, 2319.

Dass in dieser Weise im Steuerstrafverfahren Kompetenzen von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft konfliktieren können, erinnert an eine Zeit, in der der (Steuer-)Verwaltung selbständige Strafgewalt zukam, bis diese Ausprägung des früheren Verwaltungsstrafrechts im Jahre 1967 für verfassungswidrig erklärt wurde.<sup>3</sup> Allerdings beschränken sich auch heute die Befugnisse der Finanzbehörden keineswegs auf die Realisierung des staatlichen Steueranspruchs, sondern sie sind in vielfältiger Weise in die Strafverfolgung von Steuerdelikten eingebunden. § 386 AO stellt insoweit eine zentrale Schnittstelle zwischen Steuerrecht und Strafrecht dar, als im Hinblick auf die strafrechtliche Verfolgung von Steuerstraftaten eine konkurrierende Kompetenz von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft begründet wird. Damit ist zugleich die Möglichkeit von Kompetenzkonflikten gegeben, was umso mehr gilt, weil fiskalische und strafrechtliche Rationalität keineswegs kongruent zueinander sind. Hieraus ergibt sich ein Bedrohungspotential für die Rechtsstellung des Beschuldigten, für das die der Entscheidung des Bundesgerichtshofs zugrunde liegende Fallgestaltung ein eindrucksvolles Beispiel ist.

Bei § 386 AO handelt es sich um eine auf der Grundlage des § 385 Abs. 1 AO getroffene Spezialregelung für das Steuerstrafverfahren, die in Abweichung von §§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1, 170 Abs. 1 StPO in bestimmten Grenzen die Zuständigkeit der Finanzbehörde für die Strafverfolgung von Steuerdelikten bestimmt. Während § 386 Abs. 1 AO eine allgemeine Ermittlungskompetenz statuiert, durch die die Finanzbehörde polizeiliche Funktionen samt der Rechte aus §§ 402, 403 AO ausübt, räumt ihr § 386 Abs. 2 AO eine selbständige Ermittlungs- und Abschlusskompetenz ein. Nach § 399 Abs. 1 AO nimmt sie dann jene Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen, und kann nach § 400 AO beim zuständigen Richter sogar den Erlass eines Strafbefehls beantragen. Obwohl sie organisatorisch nach wie vor in die Finanzverwaltung eingebunden ist, operiert sie funktional als (Straf-)Justizbehörde.<sup>4</sup>

Zwar weist die in § 386 Abs. 2 AO normierte selbständige Ermittlungs- und Abschlusskompetenz gegenüber der allgemeinen Ermittlungskompetenz aus § 386 Abs. 1 AO Ausnahmecharakter auf, jedoch hat sich dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis in der Praxis weitgehend umgekehrt: Das selbständige Tätigwerden der Finanzbehörde stellt in Steuerstraf-

<sup>3</sup> Vgl. BVerfGE 22, 49 (73 ff.). Zur Geschichte siehe Rüping (Fn. 1), § 386 AO Rn. 1 ff.; dens., ZStW 95 (1983), 894 (914). Zum Zusammenhang zwischen Evokationsrecht und BVerfGE 22, 49 siehe insbesondere Scheu, wistra 1983, 136 (137).

<sup>4</sup> Dumke, in: Schwarz (Hrsg.), Kommentar zur AO, 128. Lieferung; Stand: April 2008, § 386 Rn. 5; Muhler, in: Müller-Gugenberger/Bieneck (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht, 4. Aufl. 2006, § 15 Rn. 7; Wannemacher/Seipl, Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2004, § 386 Rn. 18.

verfahren den rechtstatsächlichen Normalfall dar.<sup>5</sup> Dafür, der Finanzbehörde eine selbständige Ermittlungs- und Abschlusskompetenz einzuräumen, lassen sich prima vista gute Gründe finden: Neben der Wahrung des Steuergeheimnisses<sup>6</sup> vor allem die Nutzung ihres Sachverstandes und die Vermeidung unnötiger und doppelter Ermittlungen einerseits im Besteuerungs- und andererseits im (Steuer-)Strafverfahren, denn steuerliche und strafrechtliche Ermittlungen lassen sich schon wegen des Blankettcharakters des materiellen Steuerstrafrechts im Regelfall nicht trennen.<sup>7</sup>

Ungeachtet der aus § 386 Abs. 2 AO resultierenden selbständigen Ermittlungs- und Abschlusskompetenz der Finanzbehörde bleibt aber – worauf der Bundesgerichtshof ausdrücklich hinweist –<sup>8</sup> die Staatsanwaltschaft Herrin des Verfahrens,<sup>9</sup> da sie im Grundsatz ihr Ermittlungs- und Anklagemonopol behält.<sup>10</sup> Die Finanzbehörde übt für die Staatsanwaltschaft allenfalls ein „Mandat des öffentlichen Rechts“ aus.<sup>11</sup> Dementsprechend kann sie die Steuerstrafsache nicht nur jederzeit an die Staatsanwaltschaft abgeben (§ 386 Abs. 4 S. 1 AO), sondern diese kann im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens die Strafsache jederzeit an sich ziehen (§ 386 Abs. 4 S. 2 AO), auch wenn dieses Evokationsrecht innerhalb der Finanzverwaltung, die offenbar teilweise den guten alten Zeiten des Verwaltungsstrafrechts nachtrauert, als „Bvormundung“ empfunden wird.<sup>12</sup>

Indes kam es in der dem Beschluss des Bundesgerichtshofs zugrunde liegenden Fallgestaltung lange Zeit weder zu einer Abgabe noch zu einer Evokation: Nach der Sachverhaltsschilderung vergingen immerhin etwa viereinhalb Jahre bis die Staatsanwaltschaft erstmals auch nur Kenntnis von dem bei der Finanzbehörde anhängigen Ermittlungsverfahren hatte.<sup>13</sup>

Auch wenn man sich insoweit im Bereich des Spekultativen bewegt, liegt es zunächst nahe, dass die späte Abgabe der Angelegenheit auf eine zwischen beiden Institutionen praktizierte Übung zurückzuführen ist, nach der der Staatsanwaltschaft möglichst nur weitgehend „ausermittelte“ Verfahren vorgelegt werden sollten.<sup>14</sup> Hierfür könnte die später äußerst zügige Anklageerhebung – zwischen dem Eingang der Akten bei der Staatsanwaltschaft am 18.3.2004 und der Anklage am 6.5.2004 lagen gerade einmal eineinhalb Monate – sprechen. Allerdings teilt der Bundesgerichtshof mit, dass die Staatsanwaltschaft bis zum Akteneingang weder in die Ermittlungen eingebunden noch „soweit ersichtlich“ über die Existenz eines Ermittlungsverfahrens informiert war.<sup>15</sup>

Weiter führt die Überlegung, mit welcher Zielsetzung die Finanzbehörde von den ihr in § 386 Abs. 2 AO eingeräumten Befugnissen Gebrauch macht, denn im Gegensatz zur Staatsanwaltschaft ist ihr eigentliches Geschäft nicht die Aufklärung und Anklage von Straftaten, sondern die Realisierung des staatlichen Steueranspruchs. Selbst wenn sie im Rahmen von § 386 Abs. 2 AO als (Straf-)Justizbehörde fungiert, mag ihre nach wie vor gegebene organisatorische Einbindung in die Finanzverwaltung sie dazu verleiten, mit fiskalischer Motivation tätig zu werden und die ihr zugewiesenen staatsanwaltschaftlichen Ermittlungs- und Abschlussbefugnisse unter Missachtung menschenrechtlicher oder rechtsstaatlicher Begrenzungen staatlicher Strafverfolgungsmacht einzusetzen.<sup>16</sup> Neben dem rechtsmissbräuchlichen Einsatz jener Befugnisse<sup>17</sup> kann das Ziel der Realisierung staatlicher Steueransprüche vor allem dazu führen, Ermittlungen zeitlich weiter auszudehnen als dies im Hinblick auf das Recht auf angemessene Verfahrensbeschleunigung zulässig ist. Dieses Recht, das sich zum einen aus Art. 6 Abs. 1 EMRK und zum anderen aus dem Anspruch auf ein faires und rechtsstaatliches Verfahren nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG ergibt,<sup>18</sup> beinhaltet die rechtzeitige Übertragung einer Angelegenheit auf eine andere zur Strafverfolgung zuständige Institution – im konkreten Fall: von der Finanzbehörde auf die Staatsanwaltschaft.<sup>19</sup> Selbstverständlich ist die Verletzung des Rechts auf angemessene Verfahrensbeschleunigung – die Judikatur zur rechtswidrigen Verfahrensverzögerung durch die Strafjustiz ist Legion (!) – keineswegs die ausschließliche Domäne von Finanzbehörden, die auf der Grundlage ihrer selbständigen Ermittlungs- und Abschlusskompetenz tätig werden. Aber ebenso wie die Strafjustiz dieses Recht aus den Augen zu verlieren droht, sofern für sie nur noch das Ziel einer Verurteilung handlungsleitend ist, kann dies der Fall

<sup>5</sup> *Joecks*, in: Franzen/Gast-de Haan/Joecks (Hrsg.), *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl. 2009, § 386 Rn. 12; *Hardtke/Westphal*, *wistra* 1996, 91 (92).

<sup>6</sup> So insbesondere *Joecks* (Fn. 5), § 386 Rn. 8; *Wannemacher/Seipl* (Fn. 4), § 386 Rn. 6.

<sup>7</sup> *Bohnert*, in: Volk (Hrsg.), *Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen*, 2006, § 30 Rn. 159; *Dumke* (Fn. 4), § 386 Rn. 4; *Gast-de Haan*, in: Klein/Orlopp (Hrsg.), *Abgabenordnung*, 10. Aufl. 2009, § 386 Rn. 2; *Himsel*, in: Koch/Scholz (Hrsg.), *Abgabenordnung*, 5. Aufl. 1996, § 386 Rn. 3; *Klos/Weyand*, *DStZ* 1988, 615 (617); *Kummer*, in: Wabnitz/Janovsky (Hrsg.), *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*, 3. Aufl. 2007, 18. Kap., Rn. 147.

<sup>8</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>9</sup> OLG Stuttgart *wistra* 1991, 190; *Hardtke/Westphal*, *wistra* 1996, 91 (92); *Joecks* (Fn. 5), § 386 Rn. 4; *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 194; *Scheu*, *wistra* 1983, 136 (137); *Weyand*, *wistra* 1994, 87. Anders *Dumke* (Fn. 4), § 386 Rn. 18c, d, der aber darauf verweist, dass die finanzbehördliche Verfahrensherrschaft unter Vorbehalt steht. Ähnlich *Klos/Weyand*, *DStZ* 1988, 615 (618); *Liebsch/Reifelsberger*, *wistra* 1993, 325.

<sup>10</sup> *Gast-de Haan* (Fn. 7), § 386 Rn. 9.

<sup>11</sup> So ausdrücklich *Rüping* (Fn. 1), § 386 AO Rn. 8.

<sup>12</sup> Vgl. etwa *Joecks* (Fn. 5), § 386 Rn. 41.

<sup>13</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>14</sup> Vgl. *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 201.

<sup>15</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>16</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 198; *Weyand*, *wistra* 1994, 87 (89 f.).

<sup>17</sup> Vgl. die Hinweise bei *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 164; *Rüping* (Fn. 1), § 386 AO Rn. 10.

<sup>18</sup> *Himsel* (Fn. 7), § 386 Rn. 12; *Krawczyk*, JR 2009, 172 (173); *Rüping* (Fn. 1), § 385 AO Rn. 14 Fn. 5; *Wannemacher/Seipl* (Fn. 4), § 385 Rn. 16 f.; *Wohlers*, JR 1994, 138 (139 ff.).

<sup>19</sup> Vgl. *Krehl/Eidam*, *NStZ* 2006, 1 (5).

sein, wenn die Finanzbehörde ausschließlich die Erzielung eines steuerlichen Mehrergebnisses anstrebt.

Das eigentliche Problem besteht darin, dass durch die Abgabenordnung weder die Voraussetzungen der Abgabe (§ 386 Abs. 4 S. 1 AO) noch der Evokation (§ 386 Abs. 4 S. 2 AO) konkretisiert werden. Damit besteht eine Situation, in der zwei Institutionen, die im Hinblick auf das Steuerstrafverfahren zwar dieselbe Funktion ausüben sollen, aber organisatorisch unterschiedlich eingebunden sind und deswegen im Einzelfall mit diametral entgegengesetzter – fiskalischer versus strafrechtlicher – Motivation tätig werden, kooperieren oder sich aber zumindest wechselseitig informieren müssten.

Der Bundesgerichtshof geht der Frage, wie dieses Verhältnis der Kooperation oder Information auszugestalten ist, vornehmlich aus der Perspektive der Staatsanwaltschaft und des ihr zustehenden Evokationsrechtes nach, indem er hervorhebt, dass die sachgerechte Ausübung dieses Rechts jedenfalls eine Kenntnis von den durch die Finanzbehörde betriebenen Ermittlungsverfahren voraussetzt.<sup>20</sup> Allerdings wird man davon auszugehen haben, dass der Abgabe und Evokation inhaltlich dieselben Voraussetzungen zugrunde liegen: Konstellationen, in denen die Staatsanwaltschaft ein Steuerstrafverfahren von der Finanzbehörde zu evozieren hat, sind damit stets zugleich Konstellationen, in denen die Finanzbehörde ein solches Verfahren ohnehin abzugeben hat. Es geht deshalb darum, generell jene Voraussetzungen zu formulieren, unter denen de lege lata eine Kompetenz der Finanzbehörde oder Staatsanwaltschaft besteht.

Aus der Abgabenordnung, die sowohl die Abgabe als auch die Evokation in das Ermessen („kann“) von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft stellt, ist zunächst allenfalls eine Pflicht zur rechtmäßigen Ausübung dieses Ermessens zu extrahieren. Zwar empfiehlt Nr. 72 Abs. 1 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) (AStBV) Kontaktgespräche zwischen Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft, während deren Nr. 18 Angaben dazu enthält, in welchen Konstellationen die Finanzbehörde eine Steuerstrafsache an die Staatsanwaltschaft abgeben soll.<sup>21</sup> Insoweit handelt es sich jedoch um bloße Verwaltungsvorschriften der Finanzbehörde, die als Innenrecht keinerlei Ansprüche der Staatsanwaltschaft auf Kooperation oder Information gewähren. Umgekehrt enthält Nr. 267 Abs. 1 RiStBV aus Sicht der Staatsanwaltschaft Angaben dazu, wann von dem Evokationsrecht aus § 386 Abs. 4 S. 2 AO Gebrauch gemacht werden soll, was aber – wie der Bundesgerichtshof treffend hervorhebt – notwendig die entsprechende Kenntnis der Staatsanwaltschaft von einem bei der Finanzbehörde geführten Steuerstrafverfahren voraussetzt, an der es in der Rechtswirklichkeit bereits oftmals fehlt.<sup>22</sup>

Versucht man, das § 386 Abs. 4 AO zugrunde liegende Kooperations- oder Informationsverhältnis inhaltlich zu konturieren, muss man trotz der Herrschaft der Staatsanwaltschaft über das Ermittlungsverfahren zunächst davon ausgehen, dass die Finanzbehörde nicht auf die Rolle eines bloßen Hilfsorgans zu reduzieren ist, da § 386 Abs. 2 AO eine selbständige Ermittlungs- und Abschlusskompetenz statuiert. Dementsprechend dürfen ihr durch die Staatsanwaltschaft keine rechtlich bindenden Weisungen erteilt oder bestimmte Ermittlungen vorgeschrieben werden.<sup>23</sup> Darüber hinaus besteht gegenüber der Staatsanwaltschaft keine allgemeine Informationspflicht der Finanzbehörde,<sup>24</sup> die ebenfalls kaum mit der Einräumung einer selbständigen Ermittlungs- und Abschlusskompetenz in Einklang zu bringen wäre.

Indes sind damit allenfalls gewisse Leitlinien für die Abgrenzung der jeweiligen Kompetenzen formuliert, die wenig Anhaltspunkte dafür liefern, in welchen Konstellationen denn sonst ein durch die Finanzbehörde betriebenes Steuerstrafverfahren abzugeben oder zu evozieren ist. Der Bundesgerichtshof nähert sich der Problematik, indem er eine der Finanzbehörde obliegende Unterrichtungspflicht für alle „in Betracht kommenden Fälle“ annimmt, „bei denen eine Evokation nicht fern liegt“.<sup>25</sup> Da die Voraussetzungen, unter denen ein Verfahren abzugeben oder zu evozieren ist, identisch sind, wird der Finanzbehörde damit zwar nicht abverlangt, sich in die Rolle der Staatsanwaltschaft zu versetzen. Viel Klarheit schaffen die Ausführungen des Bundesgerichtshofs aber nicht, zumal der Umstand, dass die Wendung der „in Betracht kommenden Fälle“ in Anführungszeichen steht, den Verdacht nahe legt, der Bundesgerichtshof traue seiner eigenen Abgrenzungsformel nicht. Ein solcher Verdacht findet eine gewisse Bestätigung darin, dass anschließend durch den Bundesgerichtshof einige Konstellationen benannt werden, in denen in jedem Falle die Kompetenz der Staatsanwaltschaft begründet sein soll: die besondere öffentliche Aufmerksamkeit der Sache, die Erledigungsfähigkeit im Wege des Strafbefehlsverfahrens, die Erforderlichkeit einer Anklage beim Landgericht aufgrund ihrer Größe oder Bedeutung und schließlich die Schwierigkeiten der Beweislage.<sup>26</sup> Diese Beispiele basieren letztlich auf der Prämisse, dass es offenbar Angelegenheiten gibt, die in einem Rechtsstaat in die originäre Kompetenz einer Staatsanwaltschaft und eben nicht einer Finanzbehörde fallen, weil ihnen eine gewisse Bedeutung eigen ist. Die Klarstellung, nach der für die Staatsanwaltschaft – eine entsprechende öffentliche Aufmerksamkeit vorausgesetzt – die Übernahme einer „auch kleineren Sache“ in Betracht

<sup>20</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>21</sup> *Dumke* (Fn. 4), § 386 Rn. 25; *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 161, 196. Kritisch zu den AStBV *Hellmann*, wistra 1994, 13; *Joecks* (Fn. 5), § 385 Rn. 16; *Rüping* (Fn. 1), § 385 AO Rn. 7 f.

<sup>22</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>23</sup> OLG Stuttgart wistra 1991, 190; *Hardtke/Westphal*, wistra 1996, 91 (92); *Erb*, in: *Erb/Esser/Franke/Graalmann-Scheerer/Hilger/Ignor* (Hrsg.), *Löwe/Rosenberg, Die Strafprozessordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz*, Bd. 5, 26. Aufl. 2008, § 160 Rn. 12.

<sup>24</sup> *Hardtke/Westphal*, wistra 1996, 91 (92); *Klos/Weyand*, *DStZ* 1988, 615 (620); *Weyand*, wistra 1994, 87 (89).

<sup>25</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>26</sup> BGH NJW 2009, 2319.

kommt,<sup>27</sup> kann als Hinweis darauf gedeutet werden, dass das Vertrauen der Bevölkerung in das Wirken einer Staatsanwaltschaft im Zweifel größer sein wird als in das einer Finanzbehörde, die sich aufgrund ihrer originär fiskalischen Orientierung im Zweifel weniger dem Ziel der Realisierung des staatlichen Straf- als dem des staatlichen Steueranspruchs verpflichtet fühlt. Dies gilt umso mehr, wenn man an Fallgestaltungen denkt, in denen die Finanzbehörde eine Absprache mit dem Betroffenen des Inhalts erzielt, im Gegenzug für die Anerkennung und Begleichung der Steuerschuld strafrechtliche Ermittlungen einzustellen oder Vorgänge von einer Straftat zu einer bloßen Ordnungswidrigkeit herabzustufen, sofern nur ein steuerliches Mehrergebnis erzielt wird.<sup>28</sup> Weiter scheinen jedenfalls Vorgänge in die originäre Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft zu fallen, bei denen dem Beschuldigten eine hohe Strafe droht, worauf der Rekurs auf die Erledigungsfähigkeit im Wege eines Strafbefehls oder die Erforderlichkeit einer Anklage beim Landgericht hindeutet. Im konkreten Fall war hiervon schon wegen der Höhe der hinterzogenen Summe – es ging immerhin um € 2.439.888 – auszugehen. Offenbar besteht somit ein Zusammenhang zwischen der zu erwartenden Strafhöhe und der prozessualen Ermittlungs- und Abschlusskompetenz. Der Verweis auf die Schwierigkeit der Beweislage deutet an, dass der Bundesgerichtshof einer Staatsanwaltschaft aufgrund eines entsprechenden Erfahrungshorizontes eher zutraut, mit komplexen Beweissituationen fertig zu werden, zumal sich die Bedeutung einer Angelegenheit im Regelfall überhaupt erst nach einer Aufklärung des Sachverhalts zeigt. Der vorliegende Fall hätte überdies einen weiteren Anhaltspunkt für die Übernahme des Strafverfahrens durch die Staatsanwaltschaft geboten: Zumindest zu Beginn der Ermittlungen stand offenbar eine Inhaftierung des Beschuldigten im Raum, was sich aus jener Bemerkung im Bericht der Steuerfahndung vom 15.2.2002 ergibt.<sup>29</sup> Nach § 386 Abs. 3 AO endet die selbständige Ermittlungs- und Abschlusskompetenz der Finanzbehörde an sich zwar erst, „sobald gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbeehl erlassen ist“. Indes kann man hieraus schließen, dass jedenfalls bei strafprozessualen Maßnahmen mit erheblicher Eingriffsintensität die Kompetenz der Staatsanwaltschaft begründet ist. Dementsprechend macht die Finanzbehörde in der Praxis von der Befugnis auf Beantragung eines Haftbefehls kaum Gebrauch, sondern gibt die Sache nach Nr. 18 Abs. 1 (Steuer) AStBV im Regelfall schon vorher an die Staatsanwaltschaft ab.<sup>30</sup>

Auch wenn das nach dem Grad öffentlicher Aufmerksamkeit, zu erwartender Strafhöhe, bestehender Beweisschwierigkeiten und Eingriffsintensität konkretisierbare Kriterium der Bedeutung einer Angelegenheit offenbar der dem Bundesgerichtshof vorschwebende Maßstab für die Abgrenzung der Kompetenzen zwischen Finanzbehörde und Staats-

anwaltschaft ist, bleiben Zweifel. Auf einer abstrakten begrifflichen Ebene wird man sich auf ein solches Kriterium ebenso einigen können, wie man die vom Bundesgerichtshof geschilderten Beispiele der alleinigen Kompetenz der Staatsanwaltschaft schon deshalb zuweisen wird, weil es sich sämtlich um „klare Fälle“ handelt. Die Probleme beginnen jenseits abstrakter Begrifflichkeiten und eindeutiger Fallkonstellationen. Der Versuch, die Abgrenzung über abstrakte Begrifflichkeiten oder eine konkrete Kasuistik vorzunehmen, verdeckt den Umstand, dass eine auch in Grenzfällen trennscharfe Abgrenzung der Kompetenzen von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft vielleicht gar nicht möglich ist.

Schließlich stellt sich die Frage, welche Konsequenzen an eine pflichtwidrige Ausübung des Ermessens in Bezug auf die Abgabe oder Evokation zu knüpfen sind, denn der Abgabenordnung lassen sich insoweit keine Anhaltspunkte entnehmen. Die Frage ist schon deswegen von Bedeutung, weil die Sanktionierung einer pflichtwidrigen Ermessensausübung das einzige Instrument ist, um Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft zu einer pflichtgemäßen Ausübung ihres Ermessens anzuhalten.

Neben der auch mit Blick auf diejenigen politischen und ministeriellen Entscheidungsträger, die der an einem chronischen personellen und sachlichen Ressourcenmangel leidenden Strafjustiz fortwährend die an sich zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Mittel vorenthalten, nicht unbrisanten Mahnung, im Falle unzureichender Personalausstattung drohe eine Strafbarkeit wegen Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB),<sup>31</sup> verweist der Bundesgerichtshof vor allem auf die Rechtsfolgen im Falle einer Verletzung des Rechts auf angemessene Verfahrensbeschleunigung.<sup>32</sup> Hierbei stellt er klar, dass konkret keine über das von der Strafkammer festgestellte Ausmaß hinausgehende konventionswidrige Verfahrensverzögerung vorlag, da „die fehlende frühzeitige Unterrichtung der Staatsanwaltschaft hier zu keiner (weiteren) Verfahrensverzögerung (während des Ermittlungsverfahrens) geführt hat“, was insbesondere auf die rasche Anklageerhebung nach Eingang der Akten zurückzuführen sei.<sup>33</sup>

Daran ist zunächst richtig, dass sich das Recht auf angemessene Verfahrensbeschleunigung auch auf das Ermittlungsverfahren erstreckt, selbst wenn die Untersuchung des Tatverdachts hier nicht denselben Grad finaler Zielgenauigkeit aufweist wie in späteren Verfahrensstadien, da sich strafprozessuale Ermittlungen gerade zu Beginn im Wege von „trial and error“ vollziehen.<sup>34</sup> Anders als Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG, die von vornherein keine zeitliche Begrenzung enthalten,<sup>35</sup> stellt Art. 6 Abs. 1 EMRK seinem Wortlaut nach zwar auf eine „erhobene strafrechtliche Anklage“ ab. Jedoch

<sup>31</sup> Vgl. hierzu auch *Fischer*, jurisPR-SteuerR 31/2009 Anm. 1 C.

<sup>32</sup> BGH NJW 2009, 2319 (2320).

<sup>33</sup> BGH NJW 2009, 2319 (2320).

<sup>34</sup> *Gaede*, wistra 2004, 166 (168); *Krehl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (3); *Wohlers*, JR 1994, 138 (140). Vgl. in diesem Zusammenhang BVerfG NJW 1993, 3254 (3255); BVerfG, NJW 2006, 672 (673).

<sup>35</sup> In diesem Sinne auch *Krehl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (5).

<sup>27</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>28</sup> Vgl. *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 161, 196.

<sup>29</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>30</sup> *Dumke* (Fn. 4), § 386 Rn. 25; *Kummer* (Fn. 7), Kap. 18, Rn. 161, 196.

wird die Vorschrift nicht in diesem rein technischen Sinne interpretiert, stattdessen kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem der Beschuldigte von einem ihn betreffenden Strafverfahren in Kenntnis gesetzt wird.<sup>36</sup>

Ob im konkreten Fall eine Überlänge vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, wobei neben Schwere und Art des Vorwurfs, Umfang und Schwierigkeit des Verfahrens, Art und Weise der Ermittlungen sowie Ausmaß der Belastungen für den Beschuldigten grundsätzlich auch dessen Prozessverhalten von Bedeutung sein kann.<sup>37</sup> Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht in den letzten Jahren betont, dass allenfalls rechtsmissbräuchliches Prozessverhalten für die Beurteilung einer Überlänge Relevanz hat.<sup>38</sup> Vor diesem Hintergrund wirft jene im Beschluss des Bundesgerichtshofs enthaltene Mitteilung Zweifel auf, nach der die späte Zuleitung der Akten von der Buß- und Strafsachenstelle an die Staatsanwaltschaft „nach Steuerneuberechnungen und sonstigen (weitgehend vom Angeklagten bzw. seiner Verteidigung veranlassten und in der Gegenerklärung der Staatsanwaltschaft im Einzelnen dargestellten) Verfahrensvorgängen“ erfolgt sei.<sup>39</sup> Die Veranlassung von Steuerneuberechnungen oder anderen Verfahrensvorgängen verdient kaum das Verdikt des Rechtsmissbrauchs, sondern ist angesichts der Bewertungsoffenheit steuerlicher Festsetzungen zulässiges Verteidigungshandeln.

Die Ablehnung einer weiteren konventionswidrigen Verfahrensverzögerung aufgrund der schnellen Anklageerhebung

<sup>36</sup> Zum Ganzen siehe *Gaede*, wistra 2004, 166 (168); *Krehl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (5); *Meyer-Gößner*, Strafprozessordnung, Kommentar, 52. Aufl. 2009, Art. 6 EMRK Rn. 8; vgl. ferner BVerfG NJW 1993, 3254 (3256). Teilweise wird darüber hinausgehend darauf abgestellt, ab wann sich das Strafverfahren beeinträchtigend auf den Beschuldigten auswirkt, vgl. etwa *Schädler*, in: Hannich (Hrsg.), Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 6. Aufl. 2008, Art. 6 EMRK Rn. 11. Im Regelfall werden die beeinträchtigende Auswirkung – etwa durch Durchsuchung, Festnahme oder Arrestierung von Vermögenswerte – und die Inkenntnissetzung zeitlich zusammenfallen. Indes wird man mit Blick auf die besondere Bedeutung des Rechts auf angemessene Verfahrensbeschleunigung keinesfalls isoliert auf eine beeinträchtigende Auswirkung abstellen können, denn ab dem Zeitpunkt der Kenntnis von einem Strafverfahren hat der Beschuldigte einen Anspruch auf eine zügige Behandlung der Angelegenheit.

<sup>37</sup> *Schädler* (Fn. 36), Art. 6 EMRK Rn. 34 f.; BGH NStZ 2005, 579.

<sup>38</sup> BVerfG NJW 2006, 668 (670); BVerfG NJW 2006, 672 (676 f.); anders BVerfG StV 1993, 352 (353).

Auch der EGMR betont, dass ausholendes Prozessverhalten eines Beschuldigten keineswegs der Annahme eines Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK entgegensteht, vgl. EGMR EuGRZ 1983, 371; EGMR NJW 1986, 647. Kritisch *Schädler* (Fn. 36), Art. 6 Rn. 34 f. Mit Blick auf die EMRK siehe *Gaede*, wistra 2004, 166 (173 f.).

<sup>39</sup> Vgl. BGH NJW 2009, 2319.

durch die Staatsanwaltschaft verdient ebenfalls Beachtung. Eine solche „Verrechnung“ fügt sich in die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ein, der die Frage einer konventionswidrigen Überlänge am Maßstab einer ideellen Gesamtverfahrensdauer beurteilt.<sup>40</sup> Zwar taucht dieser Begriff in dem Beschluss des Bundesgerichtshofs nicht auf, er liegt aber implizit seinen Ausführungen zugrunde, da Bezugspunkt einer Verrechnung von zögerlich und zügig geführten Verfahrensabschnitten nur eine ideelle Gesamtverfahrensdauer sein kann. Eine solche Verrechnung erscheint von vornherein unzulässig in Konstellationen, in denen ein Strafverfahren zunächst zügig, dann aber zögerlich geführt wird, da frühe Eile keine spätere Untätigkeit legitimieren kann.<sup>41</sup> Im hier vorliegenden umgekehrten Fall einer zunächst zögerlichen, dann aber zügigen Behandlung ist die Verrechnung ebenfalls bedenklich, da dem Beschuldigten in jedem einzelnen Verfahrensabschnitt das Recht auf angemessene Verfahrensbeschleunigung zusteht, selbst wenn damit aus Sicht der Strafjustiz die Möglichkeiten einer Heilung früherer Untätigkeit gegen Null tendieren.<sup>42</sup> Dies muss insbesondere bei einer konkurrierenden Ermittlungs- und Abschlusskompetenz angesichts drohender Verzögerungen aufgrund unklarer Kompetenzabgrenzungen gelten, die sich nicht zum Nachteil des Beschuldigten auswirken dürfen. Demgegenüber verleitet die Rechtfertigung eines zögerlich betriebenen Verfahrensabschnitts am Maßstab einer ideellen Gesamtverfahrensdauer vor allem in notorisch lang andauernden Steuerstrafverfahren dazu, Verletzungen des Rechts auf angemessene Verfahrensbeschleunigung zu kaschieren.

Auch wenn er im konkreten Fall eine über die von der Strafkammer festgestellte weitere konventionswidrige Verfahrensverzögerung ablehnt, erinnert der Bundesgerichtshof an die nunmehr praktizierte Vollstreckungslösung.<sup>43</sup> Die Kompensation des objektiv erlittenen Verfahrensrechts durch die Verletzung des Rechts auf angemessene Verfahrensbeschleunigung erfolgt danach nicht länger über die Strafzumessung, sondern wird in die Strafvollstreckung eingegliedert: Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit staatlichen Strafens kann somit ein konkret zu bestimmender Teil der Strafe als vollstreckt gelten.<sup>44</sup> Allerdings offenbart der vorliegende Fall einen Schwachpunkt der Vollstreckungs- gegenüber der vormaligen Strafzumessungslösung:<sup>45</sup> Im Be-

<sup>40</sup> Zur insoweit zurückhaltenderen Anwendung des Kriteriums der Gesamtverfahrensdauer durch den EGMR siehe *Gaede*, wistra 2004, 166 (172).

<sup>41</sup> *Krehl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (4); vgl. in diesem Zusammenhang auch *Gaede*, wistra 2004, 166 (171 f.).

<sup>42</sup> Für die Beurteilung der Überlänge am Maßstab des jeweiligen Verfahrensabschnitts auch *Krehl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (4); *Wohlers*, JR 1994, 138 (139 f.).

<sup>43</sup> BGH NJW 2009, 2319 (2320). Der Vorlagebeschluss des 3. Strafsenats findet sich in JR 2008, 31; kritisch *Roxin*, StV 2008, 14.

<sup>44</sup> BGHSt 52, 124 (137).

<sup>45</sup> Zur Strafzumessungslösung siehe auch *Paeffgen*, StV 2007, 487.

streben, die Kompensation des objektiven Verfahrensverstößes aus dem Vorgang der Strafzumessung herauszulösen, kann das Gericht nicht länger einen Strafabschlag vornehmen, sondern muss in einem ersten Schritt die schuldangemessene Strafe festsetzen, bevor es in einem zweiten Schritt einen bezifferten Teil der Strafe für vollstreckt erklären kann. Dies hat zur Folge, dass im Vergleich zur früheren Strafzumessungslösung weniger Fälle zur Bewährung ausgesetzt werden können.<sup>46</sup> Der Strafkammer, die den Beschuldigten zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt hatte, dabei aber aufgrund einer konventionswidrigen Verzögerung des gerichtlichen Verfahrens von zwei Jahren insgesamt acht Monate der erkannten Strafe als verbüßt bestimmte,<sup>47</sup> war der Rückgriff auf die Bewährungsvorschriften verwehrt. Eine Strafaussetzung zur Bewährung (§ 56 Abs. 2 StGB) schied aus, weil das Gericht den Konventionsverstoß nicht strafmildernd berücksichtigen und damit zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten gelangen konnte, was unter der Geltung der Strafzumessungslösung ohne weiteres möglich gewesen wäre. Abgesehen von der der Vollstreckungslösung zugrunde liegenden Prämisse, dass rechtswidriges Verhalten der Strafjustiz den staatlichen Strafanspruch als solchen nicht tangiert und der Staat die uneingeschränkte Legitimation zum Strafen behält,<sup>48</sup> wirft eine solche Konsequenz Bedenken im Hinblick auf den auch für Steuerstraftäter geltenden Strafzweck positiver Spezialprävention auf. Davon unberührt bleibt jedoch – auch hierauf weist der Bundesgerichtshof richtigerweise hin –,<sup>49</sup> dass ein großer zeitlicher Abstand zwischen Tat und Urteil sowie die Belastung des Beschuldigten durch ein lang andauerndes Verfahren selbständige Strafmilderungsgründe darstellen und deshalb auch ohne den Verstoß gegen das Recht auf angemessene Verfahrensbeschleunigung strafzumessungsrelevante Faktoren sind, die im Urteil kenntlich gemacht werden müssen (§ 267 Abs. 3 S. 1 StPO).<sup>50</sup>

So begrüßenswert die mahnenden Worte des Bundesgerichtshofs sind, bleibt doch die Frage, ob derartige rein strafrechtlicher Rationalität entsprechende Sanktionen eine Finanzbehörde dazu anhalten, das Ermessen pflichtgemäß auszuüben. Im Hinblick auf ihre originär fiskalische Orientierung, die weniger auf strafrechtliche Verurteilungen als auf die Erzielung eines steuerlichen Mehrergebnisses gerichtet ist, wäre eine fiskalische Sanktion im Zweifel wirksamer. Ein möglicher Ansatz (dies würde ein Tätigwerden des Gesetzgebers voraussetzen) könnte darin bestehen, bei pflichtwidriger Ermessensausübung durch die Finanzbehörde den Steueranspruch als verwirkt anzusehen und den verwirkten und einzu-

treibenden Betrag der Justizkasse zuzuweisen. Allerdings würde damit die Gesamtsituation noch verworrener, indem die an sich strafjustizielle Funktionen ausübende Finanzbehörde nunmehr mit fiskalischen Sanktionen zu rechnen hätte.

Abschließend: Die in § 386 Abs. 2 AO ermöglichte Ausübung strafjustizieller Funktionen durch die Finanzbehörde wirft Bedenken auf, weil abgesehen von eindeutigen Fallgestaltungen eine trennscharfe Abgrenzung der Kompetenz von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft kaum möglich ist. Kompetenzfragen sind jedoch immer Gewaltenteilungsfragen, hinter denen sich die Frage nach dem Schutz des Einzelnen vor einem übermächtigen staatlichen Zugriff verbirgt. Die Brisanz dieser Fragen wird mit Blick auf die vorliegende Problematik nicht dadurch gemildert, dass die Finanzbehörde im Rahmen der selbständigen Ermittlungs- und Abschlusskompetenz an sich Funktionen der Strafjustiz ausübt. Denn das aus Sicht des Beschuldigten gegebene Bedrohungspotential resultiert daraus, dass sich die Finanzbehörde trotz Ausübung strafjustizieller Funktionen schon wegen der nach wie vor gegebenen organisatorischen Einbindung in die Finanzverwaltung nicht von ihrer fiskalischen Orientierung löst. Vor diesem Hintergrund wird man de lege ferenda zu überlegen haben, ob die in §§ 386 Abs. 2, 399 Abs. 1 AO erfolgende Übertragung staatsanwaltlicher Kompetenzen auf die Finanzbehörde richtig ist und – ungeachtet aller Zweckmäßigkeiten, die mit einem solchen Modell verbunden sind – Steuerstrafverfahren nicht doch ausschließlich von der Staatsanwaltschaft als der nach §§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1, 170 Abs. 1 StPO hierzu originär berufenen Institution durchzuführen sind. Selbstverständlich ist nicht zu leugnen, dass die Finanzbehörde eine erhebliche Kompetenz in steuerrechtlichen Fragen hat. In strafrechtlichen Fragen fehlt ihr diese Kompetenz aber, so dass einiges dafür spricht, ihre Kompetenz in steuerrechtlichen Fragen ausschließlich für die Realisierung des staatlichen Steuer-, nicht aber des staatlichen Strafanspruchs zu nutzen.

Nachdem es (zu) lange gedauert hat, bis man erkannte, dass der (Steuer-)Verwaltung im Rechtsstaat keine Strafgewalt zukommt, ist es Zeit, die Ermittlungs- und Abschlusskompetenz hinsichtlich Steuerstraftaten allein bei der Staatsanwaltschaft zu konzentrieren.

*Prof. Dr. Hans Theile, LL.M., Konstanz*

<sup>46</sup> Vgl. BGH JR 2008, 31 (34); BGHSt 52, 124 (141); kritisch *Schädler* (Fn. 36), Art. 6 EMRK Rn. 39. Ähnlich *Ignor/Bertheau*, NJW 2008, 2209 (2213); *Leipold*, NJW-Spezial 2008, 152.

<sup>47</sup> BGH NJW 2009, 2319.

<sup>48</sup> Zutreffend *Ignor/Bertheau*, NJW 2008, 2209 (2212 f.).

<sup>49</sup> BGH NJW 2009, 2319 (2320).

<sup>50</sup> Vgl. BGHSt 52, 124 (131); BGH NJW 1999, 1198; BGH JR 2008, 31 (34); *Meyer-Goßner* (Fn. 36), Art. 6 EMRK, Rn. 9b; *Schädler* (Fn. 36), Art. 6 EMRK Rn. 39; *Weber*, JR 2008, 36 (37).