



## Anmerkung

von

**Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff, Fachanwalt für Steuerrecht**

zu

**BFH, Beschluss vom 26. 2. 2001 - VII B 265/00: Steuerliches Verwertungsverbot für Erkenntnisse aus Telefonüberwachung in Strafverfahren**

*veröffentlicht in DStR 2001, 702*

*Volltext des Beschlusses: Seiten 1 bis 10 dieses PDF-Dokumentes  
Anmerkung: Seiten 10 bis 14 dieses PDF-Dokumentes*

Steuerliches Verwertungsverbot für Erkenntnisse aus Telefonüberwachung in Strafverfahren

*AO 1977 § 88 i. V. m. § 92 Satz 2 Nr. 3, § 92 Satz 1, § 105 Abs. 1 und 2, § 116 Abs. 1, § 324 Abs. 1, § 393 Abs. 1 Satz 1; GG Art. 10 Abs. 1 und 2; StPO § 100a*

- 1. Das Erfassen bestimmter Fernmeldevorgänge durch die Strafverfolgungsbehörden und die Weitergabe der hieraus resultierenden Aufzeichnungen an die Finanzverwaltung zur Durchführung eines Besteuerungsverfahrens greift in den durch Art. 10 Abs. 1 GG geschützten Bereich ein.**
- 2. Das dem Art. 10 Abs. 1 GG zu entnehmende Verwertungsverbot für Erkenntnisse aus Abhörmaßnahmen hat für Zwecke der Besteuerung keine i. S. des Art. 10 Abs. 2 Satz 1 GG zulässige Durchbrechung erfahren. § 100a StPO ermächtigt ausschließlich die Strafverfolgungsbehörden zur Telefonüberwachung, wenn der Verdacht besteht, dass eine Katalogstraftat begangen worden ist. Die AO 1977 selbst enthält weder eine Befugnisnorm für eine Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses noch eine Vorschrift, die die Verwertung von Aufzeichnungen zulässt, die auf der Grundlage des § 100a StPO gewonnen worden sind.**
- 3. Für Aufzeichnungen, die unmittelbar aus einer Telefonüberwachung in einem Strafverfahren resultieren, besteht folglich im Besteuerungsverfahren ein Verwertungsverbot, das gleichermaßen für Sicherungsmaßnahmen - wie den dinglichen Arrest - gilt.**

*BFH, Beschluss vom 26. 2. 2001 - VII B 265/00*



## Sachverhalt:

I. Das Amtsgericht in M (AG) hat mit Beschlüssen vom 30. 11. 1999, 29. 2. 2000 und 26. 5. 2000 gemäß §§ 100a und 100b der Strafprozessordnung (StPO) die Überwachung und Aufzeichnung des Telekommunikationsverkehrs der Antragstellerin, Klägerin und Beschwerdegegnerin (Ast.) und ihres Ehemannes angeordnet. Die Anordnung

*ab hier Seite 703*

ist darauf gestützt worden, dass der Beschuldigte J (Ehemann der Ast.) im Verdacht stehe, sich mit den Mitbeschuldigten A und V sowie weiteren, teilweise bisher noch nicht identifizierten Mittätern zu einer kriminellen Vereinigung zu dem Zweck zusammengeschlossen zu haben, mit der Einfuhr von Betäubungsmitteln, dem Menschenhandel, dem Schmuggel von Zigaretten und anderen Straftaten finanzielle Gewinne in hohem Maße zu erwirtschaften. Die Beschuldigten stünden in Verdacht, sich unter anderem nach §§ 129 und 181 Abs. 1 Nr. 3 StGB sowie nach § 30 Abs. 1 Nr. 4 des Betäubungsmittelgesetzes strafbar gemacht zu haben. Hinsichtlich des auf die Ast. eingetragenen, in der gemeinsamen Wohnung befindlichen Telekommunikationsanschlusses stehe zu erwarten, dass der Beschuldigte J diesen Anschluss mitbenutze. In der Folgezeit sind die Telefonanschlüsse der Ast. und ihres Ehemannes überwacht und die geführten Gespräche aufgezeichnet worden.

Am 10. 7. 2000 erließ der Antragsgegner, Beklagte und Beschwerdeführer (HZA) gegen die Ast. die streitbefangene, auf Art. 57 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex -ZK-) des Rates vom 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302/1) und § 324 AO 1977 gestützte Arrestanordnung. Der dingliche Arrest in das Vermögen der Ast. wurde „zur Sicherung der Einfuhrabgaben i. H. von ... DM“ angeordnet, weil zu befürchten sei, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert werde. Die Ast. gehöre nach den Erkenntnissen der Polizei in M, die auf telefonischen Überwachungsmaßnahmen beruhten, zu einer Tätergruppe, die zu verschiedenen Zeitpunkten mehrere Lieferungen unverzollter und unversteuerter Zigaretten aus Drittländern eingeschmuggelt habe.

Die Ast. sei Zollschuldner nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK geworden, weil sie als tragendes Mitglied der Tätergruppe, die im Wege der Arbeitsteilung die Zigaretten eingeschmuggelt und im Zollgebiet abgesetzt habe, am vorschriftswidrigen Verbringen der Zigaretten in das Zollgebiet beteiligt gewesen sei, und zwar auch hinsichtlich der bei der Zollkontrolle beschlagnahmten Zigaretten (Art. 202 Abs. 3 2. - ZK). Alternativ sei sie Zollschuldner nach Art. 202 Abs. 3 3. - ZK geworden, weil sie die Zigaretten bzw. einen Teil davon zumindest zeitweise in Besitz gehabt habe, denn sie habe über die in ihren Bereich gelangten Zigaretten verfügen können.

Es sei zu befürchten, dass die Beitreibung des Arrestanspruchs vereitelt oder wesentlich erschwert werde, weil die Ast. als Mitglied der Tätergruppe in krimineller Weise erheblich am vorschriftswidrigen Verbringen der aufgeführten



Zigarettenmengen beteiligt gewesen sei. Es müsse daher damit gerechnet werden, dass sie vorhandenes Vermögen dem Zugriff der Finanzbehörde entziehe. Dies gelte insbesondere deshalb, weil bereits Grundvermögen auf den Ehepartner eines Tatbeteiligten übertragen worden sei.

Gegen die Arrestanordnung hat die Ast. Einspruch eingelegt und vorgetragen, die Arrestanordnung sei rechtswidrig, weil sie mit den ihr dort vorgeworfenen Taten nichts zu tun habe und damit auch nicht in Zusammenhang stehe. Sie besitze auch keine Kenntnis über die dort erwähnten Vorfälle und habe sich in keiner Weise an der rechtswidrigen Einfuhr von Zigaretten beteiligt. Da die Arrestanordnung durch verschiedene Pfändungen vollzogen worden sei, stelle sie eine nicht zu ertragende Belastung dar und sei daher aufzuheben. Zugleich beantragte die Ast. beim HZA die Aussetzung der Vollziehung der Arrestanordnung. Über den Einspruch und den Aussetzungsantrag hat das HZA noch nicht befunden.

Die Ast. hat gegen die Arrestanordnung außerdem beim Finanzgericht (FG) Klage erhoben und einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung gestellt, den sie, neben dem Bestreiten der ihr zur Last gelegten Taten, im Wesentlichen auch damit begründet hat, dass die Arrestanordnung rechtswidrig sei, weil sie sich hinsichtlich der Beweise ausschließlich auf die Ergebnisse von Telefonüberwachungen gemäß § 100a StPO beziehe. Die Ergebnisse einer solchen Telefonüberwachung dürften nur im Rahmen des Strafverfahrens und nicht im Besteuerungsverfahren verwertet werden.

Das FG hat dem Antrag der Ast. stattgegeben und die Aufhebung der Vollziehung der Arrestanordnung angeordnet. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf die in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 1169 abgedruckten Gründe der Vorentscheidung Bezug genommen.

Hiergegen richtet sich die vom FG zugelassene Beschwerde des HZA. Dabei vertritt das HZA im Wesentlichen den folgenden Standpunkt:

Der in den Beschlüssen des AG angesprochene Schmuggel von Zigaretten stelle eine Steuerstraftat i. S. von § 370 AO 1977 dar und sei damit originärer Bestandteil der Anordnungsbeschlüsse. Die Erkenntnisse aus den angeordneten Telefonüberwachungsmaßnahmen seien folglich keine Zufallserkenntnisse, sondern Erkenntnisse, die exakt Anordnungsgegenstand gewesen seien. Es wäre daher nicht gerechtfertigt, die Erkenntnisse, die Anordnungsgrund gewesen seien, einem Verwertungsverbot zu unterwerfen. Erkenntnisse, die im Zusammenhang mit einer Katalogtat des § 100a StPO gewonnen worden seien, dürften auch dann uneingeschränkt verwertet werden, wenn sich der Verdacht im Hinblick auf die Katalogtat nicht bestätigt habe. Ein Verwertungsverbot der im Strafverfahren erlangten Erkenntnisse bestehe für das Besteuerungsverfahren nicht und sei weder in der StPO noch in der AO 1977 normiert worden.

Die Verwertung der aus einer Telefonüberwachung gewonnenen Informationen sei insbesondere nicht deshalb unzulässig, weil hierfür keine gesetzliche Grundlage



bestehe. Aus Art. 10 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 GG lasse sich kein allgemeines Verwertungsverbot herleiten; jedenfalls nicht bei solchen Erkenntnissen, die aus einer rechtmäßig angeordneten Telefonüberwachung herrührten. Dies zeige § 100b Abs. 5 StPO, der nur solche aus einer Telefonüberwachung gewonnenen personenbezogenen Informationen einem Verwertungsverbot unterwerfe, die in einem Strafverfahren gegen Dritte benutzt würden. Ließe sich mit Art. 10 Abs. 1 GG i. V. m. dem Gesetzesvorbehalt in Abs. 2 der genannten Vorschrift bereits ein generelles Verfahrensverwertungsverbot in allen Fällen begründen, in denen die Verwertung nicht ausdrücklich gesetzlich erlaubt sei, wäre die Regelung in § 100b Abs. 5 StPO überflüssig. Einer ausdrücklichen gesetzlichen Erlaubnisnorm zur Verwertung von Erkenntnissen aus einer Telefonüberwachung außerhalb eines Strafverfahrens wegen einer Katalogstraftat nach § 100a StPO bedürfe es daher nicht.

Im Übrigen gebe § 92 Satz 1 AO 1977 der Finanzbehörde die Befugnis, sich aller zur Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts erforderlichen Beweismittel zu bedienen. Hierzu gehöre nach § 92 Satz 2 Nr. 3 AO 1977 auch die Beiziehung von Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft zum Zwecke der Aufklärung steuerungsrelevanter Sachverhalte. Diese Befugnis der Finanzbehörde korrespondiere mit der Auskunftspflicht nach § 93 Abs. 1 AO 1977, die gemäß Abs. 1 Satz 2 der genannten Vorschrift u.a. auch Behörden treffe. Diese materielle Verpflichtung zur Auskunft gelte grundsätzlich uneingeschränkt und finde auf dem Gebiet des Zollrechts seine Entsprechung in Art. 14 ZK.

Schließlich sei auch der Arrestgrund ausreichend und nicht zweifelhaft. Es sei nämlich zu befürchten gewesen, dass die Ast. und ihr Ehemann erneut Vermögenswerte so verlagerten, dass ein Zugriff des HZA verhindert worden wäre.

### **Gründe:**

II. Die Beschwerde des HZA ist unbegründet. Nach Auffassung des Senats bestehen auf Grund der im Aussetzungsverfahren nur gebotenen summarischen Prüfung an der Rechtmäßigkeit der Arrestanordnung ernstliche Zweifel. Das FG hat die Vollziehung des angefochtenen Bescheides daher zu Recht aufgehoben.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bestehen ernstliche Zweifel i. S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO wenn bei überschlägiger Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Umstände zu Tage treten, die eine Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung der Rechtsfrage bewirken (vgl. Senatsbeschluss v. 14. 11. 1989, VII B 124/89, BFH/NV 1990, 279).

*ab hier Seite 704*

### **Kein Arrestanspruch**



1. Gemäß § 324 Abs. 1 AO 1977 kann die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anordnen, wenn zu befürchten ist, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. Arrestanspruch (die zu sichernde Geldforderung) und Arrestgrund müssen mit einem hinreichenden Maß an Wahrscheinlichkeit vorliegen (Senatsbeschl. v. 8. 4. 1986, VII R 187/83, BFH/NV 1986, 508). Bei summarischer Prüfung besteht nach der Auffassung des Senats weder ein Arrestanspruch noch ein Arrestgrund.

a) Ob die aufgezeichneten Telefongespräche tatsächlich den Schluss erlauben, dass die Ast. bei illegalen Zigarettengeschäften ihres Ehemannes mitgewirkt hat, und ob sie deswegen Zollschuldner geworden ist, kann dahingestellt bleiben, weil die aus der Telefonüberwachung gewonnenen Erkenntnisse weder in einem Besteuerungsverfahren noch in dem hier zu beurteilenden Sicherungsverfahren verwertet werden dürfen.

### **Fernmeldegeheimnis umfasst Schutz des Kommunikationsinhalts**

aa) Das in Art. 10 GG geschützte Fernmeldegeheimnis umfasst in erster Linie den Kommunikationsinhalt. Die öffentliche Gewalt soll grundsätzlich nicht die Möglichkeit haben, sich Kenntnis vom Inhalt des über Fernmeldeanlagen abgewickelten mündlichen oder schriftlichen Informations- und Gedankenaustauschs zu verschaffen. Einen Unterschied zwischen Kommunikationen privaten und anderen, etwa geschäftlichen oder politischen, Inhalts macht Art. 10 GG dabei nicht (vgl. BVerfG, Beschl. v. 20. 6. 1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157, 172). Der Grundrechtsschutz bezieht sich vielmehr auf alle mittels der Fernmeldetechnik ausgetauschten Kommunikationen. Mit der grundrechtlichen Verbürgung der Unverletzlichkeit des Fernmeldegeheimnisses soll vermieden werden, dass der Meinungs- und Informationsaustausch mittels Fernmeldeanlagen deswegen unterbleibt oder nach Form und Inhalt verändert verläuft, weil die Beteiligten damit rechnen müssen, dass staatliche Stellen sich in die Kommunikation einschalten und Kenntnisse über die Kommunikationsbeziehungen oder Kommunikationsinhalte gewinnen. Die freie Telekommunikation ist ferner nicht gesichert, wenn zu befürchten ist, dass der Staat Kenntnisse von Fernmeldeumständen und -inhalten in anderen Zusammenhängen zum Nachteil der Kommunikationspartner verwertet (vgl. BVerfG v. 15. 12. 1983, 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65, 1, 42, und v. 5. 7. 1995, 1 BvR 2226/94, BVerfGE 93, 181, 188). Daher entfaltet Art. 10 GG seinen Schutz nicht nur gegenüber staatlicher Kenntnisnahme von Fernmeldekommunikationen, die die Kommunikationspartner für sich behalten wollten, sondern bezieht sich auch auf den Informations- und Datenverarbeitungsprozess, der sich an die Kenntnisnahme von geschützten Kommunikationsvorgängen anschließt, und den Gebrauch, der von den erlangten Kenntnissen gemacht wird (vgl. für das Recht auf informationelle Selbstbestimmung BVerfG in BVerfG 65, 1). Da die Kommunikation ihren von Art. 10 GG vermittelten Geheimnisschutz nicht dadurch verliert, dass bereits eine staatliche Stelle von dem Fernmeldevorgang Kenntnis erlangt hat, beziehen sich die Anforderungen des Grundrechts auch auf die Weitergabe der Daten und Informationen, die unter



Aufhebung des Fernmeldegeheimnisses erlangt worden sind. Das gilt umso mehr, als es sich bei der Weitergabe regelmäßig nicht nur um eine Ausweitung der Stellen oder Personen, die über die Kommunikation informiert werden, sondern um die Überführung der Daten in einen anderen Verwendungszusammenhang handelt, der für die Betroffenen mit zusätzlichen, unter Umständen schwereren Folgen verbunden ist als im ursprünglichen Verwendungszusammenhang (vgl. BVerfG v. 14. 7. 1999, 1 BvR 2226/94, 2420, 2437/95, BVerfGE 100, 313, 359 f.). Da Art. 10 Abs. 1 GG die Vertraulichkeit der Kommunikation schützen will, ist jede Kenntnisnahme, Aufzeichnung und Verwertung von Kommunikationsdaten durch den Staat ein Grundrechtseingriff (vgl. BVerfG v. 25. 3. 1992, 1 BvR 1430/88, BVerfGE 85, 386, 398). Ein Eingriff in das Grundrecht nach Art. 10 GG liegt folglich nicht nur darin, dass Telefongespräche abgehört und aufgezeichnet werden, sondern gleichermaßen auch in der Auswertung der Aufzeichnungen (ebenso Seer, Die Verwertbarkeit strafrechtlicher Ermittlungsergebnisse für das Besteuerungsverfahren - Umfang und Grenzen einer Amtshilfe, Steuer und Wirtschaft 1991, 165, 173). Von den Strafverfolgungsbehörden erfasste Fernmeldevorgänge, die - wie im Streitfall - an die Finanzverwaltung zur Durchführung eines Besteuerungsverfahrens weitergegeben werden, greifen folglich in den durch Art. 10 GG geschützten Bereich ein.

### **Keine gesetzliche Grundlage für Eingriff in das Fernmeldegeheimnis für Besteuerungszwecke**

bb) Für den Eingriff in das nach Art. 10 Abs. 1 GG geschützte Fernmeldegeheimnis besteht vorliegend keine gesetzliche Grundlage.

Der Gesetzgeber ist durch Art. 10 Abs. 2 Satz 1 GG ermächtigt, die Grenzen der Gewährleistung dieses Grundrechts zu bestimmen. Beschränkungen des Fernmeldegeheimnisses dürfen danach nur auf Grund eines Gesetzes angeordnet werden, das das Grundrecht unter Angabe des betreffenden Artikels des GG ausdrücklich nennen muss (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG).

### **Abhörmaßnahmen nur bei Verdacht auf bestimmte (Katalog-)Straftaten zulässig**

Die §§ 100a, 100b StPO enthalten auf dem Gebiet des Strafverfahrens die von der Verfassung geforderte Gesetzesgrundlage für Eingriffe der öffentlichen Gewalt in das Fernmeldegeheimnis nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 GG. § 100a StPO lässt auf richterliche Anordnung Abhörmaßnahmen zu, wenn bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass eine (oder mehrere) der enumerativ aufgeführten Straftaten (sog. Katalogstraftaten) begangen worden sind. Wie sich insbesondere aus § 100b Abs. 6 StPO ergibt, sind die aus einer Telefonüberwachung erlangten Unterlagen unter Aufsicht der Staatsanwaltschaft zu vernichten, sobald sie zur Strafverfolgung nicht mehr erforderlich sind. Das Bestehen dieser strengen Vernichtungspflicht zeigt, dass auf diesem Weg gefertigte Aufzeichnungen allein Strafverfolgungszwecken dienen sollen. § 100a StPO stellt danach keine Befugnisnorm für die Steuerbehörden dar, sondern ermächtigt ausschließlich die Strafverfolgungsbehörden zur Telefonüberwachung für ein Strafverfahren.



## **AO enthält keine Rechtsgrundlage für Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses oder Verwertung im Strafverfahren gewonnener Erkenntnisse**

Für das Besteuerungsverfahren lässt sich ein anderes Ergebnis auch nicht aus den Vorschriften der AO 1977 herleiten. Die AO 1977 enthält weder eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses noch eine Vorschrift, die die Verwertung von Aufzeichnungen zulässt, die auf der Grundlage des § 100a StPO gewonnen worden sind.

Anders als das HZA meint, ergibt sich insbesondere aus § 88 i. V. m. § 92 Satz 2 Nr. 3 AO 1977 keine Ermächtigung für die Finanzverwaltung zur Verwertung von Aufzeichnungen einer nach § 100a StPO richterlich angeordneten Telefonüberwachung. Im Rahmen seiner Ermittlungen darf sich die Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren zwar der Beweismittel bedienen, die es nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhaltes für erforderlich hält (§ 92 Satz 1 AO 1977), und kann somit

*ab hier Seite 705*

auch Urkunden und Akten im Besteuerungsverfahren beiziehen (§ 92 Satz 2 Nr. 3 AO 1977). Dieses Recht wird den Finanzbehörden auch gegenüber anderen Behörden zugestanden, wie die Aufhebung der Verschwiegenheitspflicht in § 105 Abs. 1 AO 1977 zeigt. Hierin wird eine Auskunfts- und Vorlagepflicht von Behörden oder sonstigen öffentlichen Stellen statuiert, die eine bessere Sachaufklärung der Finanzbehörde ermöglichen soll. Der Vorrang der im Besteuerungsinteresse liegenden Offenbarungspflichten gilt jedoch ausdrücklich nicht, wenn die Behörde durch die Auskunft oder durch die Vorlage von Urkunden gegen das Brief-, Post- oder Fernmeldegeheimnis des Art. 10 Abs. 1 GG verstoßen würde (§ 105 Abs. 2 AO 1977). Daher kann sich das HZA nicht auf § 92 Satz 2 Nr. 3 AO 1977 berufen, um Aufzeichnungen aus einer nach § 100a StPO angeordneten Telefonüberwachung von den Strafverfolgungsbehörden beizuziehen, und zwar unabhängig davon, ob - wie das HZA meint - § 92 Satz 2 Nr. 3 AO 1977 überhaupt eine Ermächtigungsgrundlage für einen Eingriff in grundrechtlich geschützte Positionen des Bürgers oder, was näher liegend ist, nur eine Amtshilferegelung für die Unterstützung von Behörden untereinander darstellt.

Auch § 116 Abs. 1 AO 1977 bildet keine ausreichende gesetzliche Grundlage für die Weitergabe von Telefonüberwachungsergebnissen an Finanzbehörden und kann damit nicht Grundlage für eine Verwertung von Aufzeichnungen sein, die auf - nach § 100a StPO angeordneten - Telefonüberwachungen beruhen. Zwar haben nach § 116 Abs. 1 AO 1977 Gerichte und die Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, der Finanzbehörde mitzuteilen. Diese Mitteilungspflicht gilt jedoch - wie bei § 105 Abs. 1 AO 1977 - nicht, wenn die Behörde durch die Auskunft oder durch die Vorlage von Urkunden gegen das Brief-,



Post- oder Fernmeldegeheimnis des Art. 10 Abs. 1 GG verstoßen würde (§ 116 Abs. 2 i. V. m. § 105 Abs. 2 AO 1977), was - wie bereits ausgeführt - vorliegend der Fall wäre.

Schließlich spricht auch die in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 getroffene Regelung nicht für die Zulässigkeit der steuerlichen Verwertung von Beweismitteln, die durch spezifisch strafprozessuale Untersuchungshandlungen erlangt worden sind. Wenn sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften richten, dann kann dies den Austausch von Beweismitteln erlauben, soweit sich die Ermittlungsbefugnisse und deren Grenzen (Verweigerungsrechte) in den beiden Verfahrensarten entsprechen. Ist dies nicht der Fall, weil bestimmte Erkenntnisquellen zulässigerweise nur in einem der beiden Verfahren ausgeschöpft werden können, steht einer Verwertung eines solchen Beweismittels in dem jeweils anderen Verfahren die Wertentscheidung des Gesetzgebers grundsätzlich entgegen. Der in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 ausdrücklich erfolgte Hinweis auf die Eigenständigkeit der beiden jeweils in der Zuständigkeit der Finanzbehörden betriebenen Verfahren verleiht diesem Grundsatz gerade auch für das Verhältnis zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren besonderen Nachdruck (vgl. hierzu bereits FG Baden-Württemberg v. 18. 12. 1989, IX K 243/89, EFG 1990, 507).

### **Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren für aus Telefonüberwachung gemäß § 100a StPO gewonnene Unterlagen**

Für Aufzeichnungen, die unmittelbar aus einer Telefonüberwachung in einem Strafverfahren resultieren, besteht folglich im Besteuerungsverfahren ein Verwertungsverbot (vgl. FG Baden-Württemberg in EFG 1990, 507, ebenso Verfassungsgericht des Landes Hamburg v. 26. 4. 1988, HVerfG 1/88, NJW 1989, 1081 zur Vorlage von aus einer Telefonüberwachung gemäß § 100a StPO gewonnenen Unterlagen an einen parlamentarischen Untersuchungsausschuss), das gleichermaßen auch für Sicherungsmaßnahmen, wie den im Streitfall angeordneten dinglichen Arrest gilt.

Der Senat braucht vorliegend nicht zu entscheiden, ob Aufzeichnungen aus einer nach § 100a StPO angeordneten Telefonüberwachung in einem Steuerstrafverfahren berücksichtigt werden können (vgl. verneinend den BFH-Beschluss vom 6. 10. 1993, VIII B 122/92, BFH/NV 1994, 173; zur Verwertbarkeit von Erkenntnissen, die einen anderen als in § 100a StPO genannten Straftatbestand erfüllen: vgl. BVerfG v. 18. 8. 1987, 2 BvR 400/86, NJW 1988, 1075; BGH v. 18. 3. 1998, 5 StR 693/97, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 1998, 269), weil die Steuerstraftaten nach den §§ 369 ff. AO 1977 nicht zu den sog. Katalogstraftaten des § 100a StPO gehören. Denn dies ist für den Streitfall ebenso unbeachtlich, wie die Frage, ob eine mittelbare Verwertung in der Weise möglich ist, dass auf Grund der erlangten Erkenntnisse Ermittlungen geführt und dabei andere Beweismittel gewonnen werden.





Der in Art. 10 Abs. 1 GG enthaltene Grundsatz des Verwertungsverbots für Erkenntnisse aus Abhörmaßnahmen hat für Zwecke der Besteuerung keine Durchbrechung erfahren. Sonach war das HZA gehindert, die unmittelbar aus der Telefonüberwachung erlangten Beweismittel zur Grundlage der im Besteuerungsverfahren erlassenen Arrestanordnung zu machen; diesen Beweismitteln kommt daher auch im vorliegenden finanzgerichtlichen Verfahren kein Erkenntniswert zu. Andere Beweismittel, wie Niederschriften über Beschuldigtenvernehmungen, liegen nicht vor; das Bestehen eines Arrestanspruchs ist daher bei summarischer Prüfung vom FG zu Recht verneint worden.

### **Arrestgrund nicht ersichtlich**

b) Überdies ist bei summarischer Prüfung auch das Vorliegen eines Arrestgrundes ernstlich zweifelhaft.

Ein Arrestgrund besteht, wenn bei objektiver Würdigung unter ruhiger und vernünftiger Abwägung aller Umstände die Besorgnis gerechtfertigt ist, dass ohne sofortige Sicherung durch Arrestanordnung die Vollstreckung des Anspruchs vereitelt oder wesentlich erschwert wird; dabei kann es auf die Möglichkeit eines schnellen und unmittelbaren und damit auch eines sicheren Zugriffs ankommen (Senatsbeschl. v. 25. 4. 1995, VII B 174/94, BFH/NV 1995, 1037). In Anwendung dieses Grundsatzes hat der BFH beispielsweise erkannt, dass eine wesentliche Erschwerung der Vollstreckung bereits dann zu besorgen ist, wenn der Steuerpflichtige ein wertvolles Grundstück veräußert, weil Bargeld oder Geldforderungen der Vollstreckung leichter entzogen werden können als unbewegliches Vermögen, oder wenn auch nur die nach außen zu Tage getretene Absicht besteht, den wertvollsten Gegenstand des Vermögens, ein Grundstück, zu veräußern (BFH v. 10. 3. 1983, V R 143/76, BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401).

Auch Vermögensverlagerungen ins Ausland können ebenso wie Vermögensumschichtungen im Inland einen Arrestgrund abgeben. So kann eine wesentliche Erschwerung der Vollstreckung vorliegen, wenn ein späteres Leistungsgebot im Ausland vollstreckt werden müsste, falls nicht durch Arrestanordnung im Inland die Beitreibung gesichert war (BFH in BFH/NV 1995, 1037). Demgegenüber vermag die allgemein schlechte Vermögenslage des Arrestschuldners ebenso wie die bloße Möglichkeit, dass der Arrestschuldner sein Vermögen beiseite schaffen könnte, für sich genommen keinen Arrest zu rechtfertigen. Ebenso genügt der dringende Verdacht einer Steuerhinterziehung oder sonstige steuerliche Unzuverlässigkeit für sich allein nicht zur Begründung einer Arrestanordnung (BGH v. 3. 10. 1985, III ZR 28/84, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1987, 96).

*ab hier Seite 706*

Im Streitfall ist bei summarischer Prüfung ein Arrestgrund nicht ersichtlich. Der Ast. ist - aus welchen Gründen ist für die hier zu beurteilende Arrestanordnung ohne Belang - im Gegenteil erst kurz vor Erlass der Arrestanordnung, nämlich im Februar



2000, von ihrem Ehemann ein Hausgrundstück übertragen worden, was für sich betrachtet nur eine Verbesserung ihrer Vermögenssituation bedeuten kann. Auch der weitere Hinweis des HZA darauf, dass die Ast. als Mitglied der Tätergruppe in krimineller Weise erheblich am vorschriftswidrigen Verbringen der Zigarettenmengen beteiligt gewesen sei und daher damit zu rechnen sei, dass sie vorhandenes Vermögen dem Zugriff der Finanzbehörde entziehe, stellt sich als bloße Behauptung dar, für die nach Aktenlage keine Anhaltspunkte bestehen.

#### **Anmerkung:**

In diesem Beschluss hatte der BFH im Rahmen eines Eilantrages über den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung zu entscheiden. Der Antrag hatte die Rechtmäßigkeit des Erlasses und der Vollziehung einer Arrestanordnung gemäß § 324 AO zum Inhalt, die ein Hauptzollamt zur Sicherung der Ansprüche aus einem Zoll- und Steuerschuldverhältnis angeordnet hatte. Es handelte sich dabei um Zoll- und Steueransprüche, die aus der Einfuhr von unverzollten und unversteuerten Zigaretten herrührten. Gleichwohl entfaltet dieser Beschluss nicht nur Bedeutung im Bereich der Zölle und sonstiger Einfuhrabgaben, sondern in sämtlichen Besteuerungsverfahren also auch solchen zur Festsetzung sowie zur Sicherung anderer Steuern.

In dem zu Grunde liegenden Verfahren hatte das HZA der Ast. vorgeworfen, an einer Steuerhinterziehung sowie einer Steuerhehlerei beteiligt gewesen zu sein, §§ 370, 374 AO. Der Vorwurf beschränkte sich auf eine untergeordnete Tatbeteiligung in Form einfacher Telefondienste, die nur durch Vorlage der Telefonabhörprotokolle hätte bewiesen werden sollen. Das Ergebnis des Verfahrens bei Rechtmäßigkeit der Arrestanordnung wäre die Einziehung des gesamten Vermögens der Ast. zur Sicherung des Haftungsanspruchs für die hinterzogenen Steuern und Abgaben gewesen, da die Ast. bei Nachweis der ihr vorgeworfenen Beteiligung für diese gehaftet hätte, § 71 AO.

Durch diesen Beschluss hat der BFH die Trennung der Rechte der Strafverfolgungsbehörden und der Steuerfestsetzungsbehörden erneut betont. Diese Trennung ist der AO nicht fremd, ist doch in § 393 Abs. 1 AO ausdrücklich eine Trennung beider Verfahren vorgesehen. Des weiteren bestehen unterschiedliche Regelungen für Maßnahmen der Steuerfahndung und solche der Außenprüfung. Diese Trennung war im vorliegenden Fall nur schwer zu erkennen. Dies lag in der doppelten Zuständigkeit des HZA in diesem Bereich. Im Zollrecht und auf dem Gebiet der Einfuhrabgaben ist das HZA sowohl für das Besteuerungsverfahren, als auch für das Ermittlungsverfahren zuständig. Dies äußerte sich im Fall so, dass zu derselben frühmorgendlichen Zeit Ermittlungsbeamte der Polizei, der Staatsanwaltschaft und des HZA der Ast. die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens eröffneten und mit einer Hausdurchsuchung begannen sowie ein Vollstreckungsbeamter derselben Behörde die Arrestanordnung zustellte und zusammen mit der ermittelungsbehördlichen Hausdurchsuchung sämtliche werthaltigen Gegenstände pfändete.



Des weiteren hat der BFH festgestellt, dass die AO die Grundrechte des Steuerbürgers aus Art. 10 GG nicht wirksam einschränkt. Es sei zwar zulässig, zum Zwecke eines Ermittlungsverfahrens das Brief-, Post- und Telekommunikationsgrundrecht einzuschränken und die Ergebnisse dieser Ermittlung in einem Strafverfahren zu verwenden. Es bestehe jedoch ein strenges Beweisverwertungsverbot dieser Ergebnisse im Rahmen eines anschließenden Besteuerungsverfahrens. Diese Trennung müsse auch dann gelten, wenn dieselbe Behörde sowohl im Ermittlungs- als auch im Festsetzungs-/Sicherungsverfahren tätig wird.

Das wichtigste Ergebnis ist demnach, dass der Täter nicht zu einer Haftung nach § 71 AO herangezogen werden kann, wenn die Tat nicht anderweitig bewiesen werden kann. Dies ist für die Täter von überragender Bedeutung. Die strafrechtlichen Folgen einer Steuerstraftat sind sogar in Form einer Haftstrafe absehbar. Anders die steuerlichen Folgen der Tat. Die Haftung des Tatbeteiligten für den Steuerschaden kann im Einzelfall zu einem unüberwindbaren Problem für den Täter werden.

Die Begründung dieses Beschlusses führt zu weiteren, in der Praxis relevanten Fragestellungen.

### **Bekundungen des Täters auf Vorhalt**

Es ist nunmehr klar, dass die Ergebnisse einer Telefonüberwachung nicht im Besteuerungsverfahren verwendet werden dürfen. Zweifelhaft ist nunmehr auch, ob die Ergebnisse einer Aussage des Täters nach Vorhalt eines Telefonprotokolls im Besteuerungsverfahren verwendbar sind. Wären diese Ergebnisse weiterhin verwendbar, würde dies im Ergebnis zu einer Umgehung des Verwertungsverbotes im Besteuerungsverfahren führen. Im Ergebnis könnten sonst Fakten, die bekannt sind, aber nicht verwertet werden dürfen, durch Vorhalt gegenüber dem Täter und dessen Kommentierung verwertbar gemacht werden.

Für das Strafverfahren ist diese Frage höchstrichterlich entschieden. Es ist in strafrechtlicher Hinsicht so, dass Geständnisse des Täters auf Vorhalt der Ergebnisse einer unzulässigen Telefonüberwachung, die für sich genommen dem Verwertungsverbot unterliegt, ebenfalls dem Verwertungsverbot unterfallen (BGHSt 27, 355/358, von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, S. 514, Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO, 44. Aufl., § 100a, Rn. 22.). Man spricht hier von der sogenannten „Fortwirkung“ des Verfahrensverstößes. Dieses Verwertungsverbot gilt, damit nicht durch das Vorhalten der Ergebnisse einer unzulässigen Telefonüberwachung der Täter zu einem Geständnis gezwungen wird.

Aus dem grundrechtlichen Schutz des Brief-, Post- und Telekommunikationsgeheimnisses muss gleiches für das Besteuerungsverfahren gelten. Wenn die Ergebnisse aus einer zulässigen Telefonüberwachung einem Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren unterliegen, dann kann auch die Aussage des Täters bei Vorhalt durch die Besteuerungsbehörden oder im



Strafverfahren nicht verwertet werden, um die Voraussetzungen eines Steueranspruchs zu beweisen.

### **Sonstige strafprozessuale Möglichkeiten, den Steuerschaden gegenüber dem Täter geltend zu machen**

Auch wenn die Ergebnisse einer zulässigen Telefonüberwachung nicht in einem Besteuerungsverfahren verwendet werden können und damit nicht gemäß § 71 AO gegenüber dem Täter geltend gemacht werden können, bestehen andere jedoch eingeschränktere Möglichkeiten, den Steuerschaden gegenüber dem Täter geltend zu machen.

Es könnte nämlich der Verfall des aus der rechtswidrigen Tat Erlangten durch den Strafrichter angeordnet werden, § 73 Abs. 1 StGB. Dabei handelt es sich nicht um eine Nebenstrafe, sondern um eine Maßnahme eigener Art, um die Vorteile einer Tat beim Täter abzuschöpfen (Tröndle/Fischer, StGB, 50. Aufl., § 73 Rn. 1 c). Das Erlangte kann nicht abgeschöpft werden, wenn dem Verletzten ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat erlangten entziehen würde (LG Aachen, NJW 1978, 385; LG Berlin NStZ 1991, 438).

Grundsätzlich gilt, dass der Staat Verletzter i. S. des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB sein kann. Sein Anspruch besteht in § 71 AO, wonach der Steuerhinterzieher und Steuerhelfer für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie

*ab hier Seite 707*

für die Zinsen nach § 235 AO haftet. Mit dieser Norm ist es für die Finanzbehörden möglich, die Steuerausfälle gegenüber jedem an der Tat Beteiligten geltend zu machen. Dieser Anspruch kommt jedoch in dem hier besprochenen Fall nicht zum Tragen. Da diese Geltendmachung eines Haftungsanspruchs Teil des Besteuerungsverfahrens ist, unterliegen die Beweise aus dem Ermittlungsverfahren in Form der Ergebnisse aus Telefonüberwachungsmaßnahmen dem Verwertungsverbot. In dem Licht des nunmehr vorliegenden Beschlusses betrachtet muss nun gelten, dass in Fällen wie dem vorliegenden, ein Haftungsanspruch nach § 71 AO gegenüber dem mutmaßlich Beteiligten nicht entsteht, da sich ein Haftungsanspruch nicht beweisen lässt. Damit ist es möglich, das Erlangte auch in Form eines Steuervorteils bei den Tätern verfallen zu lassen.

Der „Umweg“, den Steuerschaden über eine Anwendung der Grundsätze über den Verfall ersetzt zu bekommen, führt jedoch nicht zu demselben Ergebnis. So haftet nach den Grundsätzen des § 71 AO der Täter wie der Teilnehmer für die gesamten hinterzogenen Steuern, soweit sich sein Vorsatz auf diese erstreckte (Klein, AO, 7. Aufl., § 71 Nr. 3; Tipke/Kruse, AO, § 71 Rn. 9). Den Verfall trifft jedoch nur das „Erlangte“ aus der rechtswidrigen Tat. Erlangt ist nur etwas, was dem Tatbeteiligten zugeflossen ist, worüber er die tatsächliche Verfügungsgewalt erlangt hat



(Tröndle/Fischer, § 73 Rn. 3b; Klein, AO, § 370 Nr. 24 d). Der Vermögensvorteil liegt hier in den ersparten Aufwendungen, keine Steuern gezahlt zu haben. Hierdurch ist dem Täter aber grundsätzlich nichts zugeflossen. Das Ersparen von Aufwendungen stellt keinen Vermögensvorteil dar, dessen Verfall angeordnet werden könnte (Klein, AO, § 370 Nr. 24 d.; a. A. LG Aachen, NJW 1978, 385). Denkbar wäre, dass aus der vorliegenden Tat ein Wertersatz erlangt wäre, dergestalt, dass geschmuggeltes Gut mit einem Preisvorteil verkauft worden wäre. Dann könnte für den Wertersatz gemäß § 73a StGB in Form eines Geldbetrages, der dem Wert des Erlangten entspricht, der Verfall angeordnet werden.

Die Regeln über den Verfall treffen jedoch nur denjenigen, der etwas aus der Tat erlangt hat. Im Gegensatz zu der Haftungspflicht jedes Täters und Teilnehmers auf den gesamten Steuerschaden gemäß § 71 AO werden von den Regeln des Verfalls diejenigen Beteiligten verschont, die nichts aus der Tat erlangt haben. Darunter fallen alle nur untergeordneten Beteiligten, die Hilfsdienste geleistet haben oder die für eine juristische Person gehandelt haben, ohne dass ihnen selbst Steuervorteile zufließen. Dies gilt insbesondere für Gehilfen, die für sich selbst keine Steuervorteile erlangt haben.

### **Einschränkungen anderer Grundrechte durch die AO**

Der BFH hat in diesem Beschluss deutlich gemacht, dass die AO weder eine Befugnisnorm für eine Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses enthält noch die Verwertung von Aufzeichnungen zulässt, die auf Grundlage des § 100a StPO gewonnen worden sind. Es stellt sich die Frage, ob Beweise, die in einem Ermittlungsverfahren aus anderen Grundrechtsverletzungen erlangt wurden, aus Sicht des BFH ebenfalls unter dieses Verwertungsverbot fallen. Der Schutz aus dem Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung, Art. 13 GG, wird durch § 102 StPO eingeschränkt, indem den Strafverfolgungsbehörden gestattet wird, aufgrund einer richterlichen Anordnung, bei Gefahr im Verzuge sogar ohne diese, die Wohnung und andere Räume zu durchsuchen sowie diese Beweismittel zu beschlagnahmen, § 94 StPO. Möglicherweise kommt der BFH auch hier zu dem Schluss, dass die Ergebnisse einer Hausdurchsuchungsmaßnahme im Besteuerungsverfahren nicht verwendbar sind, weil die AO Art. 13 GG ebenfalls nicht einschränkt.

Aus den Entscheidungsgründen ist jedoch zu entnehmen, dass der BFH Beweise, die im Rahmen einer Hausdurchsuchung erlangt wurden, im Besteuerungsverfahren zulassen würde. Er betont nämlich, dass sämtliche Gerichte und Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern verpflichtet seien, Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, der Finanzbehörde mitzuteilen, § 116 Abs. 1 AO. Diese Norm rechtfertigt nur deswegen nicht die Verwendung von Ergebnissen einer Telefonüberwachung im Besteuerungsverfahren, weil § 105 Abs. 2 AO, auf den § 116 Abs. 2 AO verweist, diese Behörden verpflichtet, Art. 10 GG zu wahren. Da in § 105 AO Art. 13 GG nicht erwähnt ist, müsse man zu dem Ergebnis kommen, dass die Verwendung von Ergebnissen aus einer Hausdurchsuchung im Besteuerungsverfahren zulässig sei.



Dieses Ergebnis überzeugt auch deswegen, weil der Gesetzgeber in der StPO Wertungsunterschiede zwischen den Grundrechtseinschränkungen zum Ausdruck gebracht hat. In § 100a StPO sind deutlich höhere Hürden für die Durchführung einer Telefonüberwachung gelegt, als dies für eine Hausdurchsuchung in § 102 StPO geschehen ist. Für Telefonüberwachungen ist nämlich erforderlich, dass der Verdacht einer Katalogtat besteht. In diesem Katalog sind Steuerstraftaten nicht erwähnt. Demzufolge ist es nur zulässig, Telefonüberwachungsmaßnahmen anzuordnen, wenn der Tatvorwurf über den der Steuerhinterziehung hinausgeht. Demgegenüber dürften Hausdurchsuchungen schon bereits angeordnet werden, wenn lediglich ein Verdacht des Vorliegens einer Steuerstraftat besteht. Dann wird es auch zulässig sein, die Ergebnisse der Hausdurchsuchungsmaßnahmen, die zur Ermittlungen bei Verdacht einer Steuerstraftat angeordnet wurden, im Besteuerungsverfahren zu verwenden.

Gleichwohl ist dies eine Spekulation über die Ansicht des BFH. Von großem Interesse dürfte eine Entscheidung dieses Gerichts über diese Frage sein.

### **Fazit**

Für die Praxis der Steuerstrafverteidigung folgt aus diesem Beschluss, dass der Verteidiger vor der Empfehlung, ein Geständnis abzulegen, neben der strafrechtlichen Beweisbarkeit der Steuerstraftat auch die Beweisbarkeit im Besteuerungsverfahren betrachten muss. Vielfach trifft den Beschuldigten die Pflicht, für die hinterzogenen Steuer zu haften, stärker als die Straferwartung für dieselbe Tat, auch wenn durch ein Geständnis ein Strafmilderungsgrund gesetzt wird. Durch ein Geständnis können mitunter weitere Beweise ermittelt werden, mit denen auch im Besteuerungsverfahren ein starker Haftungsanspruch erhoben werden kann.

Ulrich M. Möllenhoff, Rechtsanwalt, Münster