

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

Verfahrensrecht I

Kurseinheit 7:
Außergerichtliches Verfahren

Version von Juli 2016

rechts
wissenschaft

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

000 000 000 (00/15)

00000-0-00-S 1

Alle Rechte vorbehalten
© 2016 FernUniversität in Hagen
Rechtswissenschaftliche Fakultät

Verfahrensrecht I – Außergerichtliches Verfahren.....	3
1 Behörden und Zuständigkeiten	4
1.1 Steuerfahndung	4
1.2 Zollfahndung und Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS).....	5
1.3 Staatsanwaltschaft	6
1.4 Internationale Zusammenarbeit, Auskunftersuchen, Steuer – CD	7
1.4.1 Internationale Zusammenarbeit und Auskunftersuchen in Steuersachen	7
1.4.2 Rechtliche Erwägungen hinsichtlich Steuer - CDs	9
2 Strafermittlungsverfahren	15
2.1 Anfangsverdacht.....	15
2.2 Ermittlungen	20
2.2.1 Ermittlungen in Bezug auf Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten § 208 Abs. I Nr.1 AO.....	21
2.2.2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage gem. § 208 Abs. I Nr. 2 AO	22
2.2.3 Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. I Nr. 3 AO).....	26
2.2.4 Ermittlungen auf Grund eines Ersuchens der Finanzbehörden (§ 208 Abs. II Nr. 1 AO)	26
2.2.5 Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung im Strafermittlungsverfahren	27
2.2.6 Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren	28
2.2.7 Abschluss des Strafermittlungsverfahrens.....	30
2.3 Hausdurchsuchung und Beschlagnahme	32
2.3.1 Hausdurchsuchung	32
2.3.2 Beschlagnahme	36
2.3.3 Verhältnismäßigkeit	37
2.3.4 Beschlagnahmeverbote i.S.d. § 97 StPO bei Berufsheimnisträgern	38
2.3.5 Erlöschen der Beschlagnahme	39
2.4 Steuergeheimnis	40
2.4.1 Allgemeines.....	40
2.4.2 Zur Wahrung verpflichtete Personen	41
2.4.3 Schutzbereich Steuergeheimnis.....	42
2.4.4 Ausgleichsmechanismus zur Offenbarungspflicht.....	43
2.4.5 Das Steuergeheimnis im Verwaltungsverfahren (Abs. II Nr. 1a)	45
2.4.6 Das Steuergeheimnis im Strafverfahren (Abs. II Nr. 1b).....	45
2.4.7 Aus anderem - dienstlichen - Anlass (Abs. II Nr. 1c)	46

2.4.8	Tathandlung – unbefugte Offenbarung oder Verwendung; Abruf von Daten	46
2.4.9	Offenbarungsgründe § 30 IV AO	48
2.5	Bankgeheimnis	53
2.5.1	Regelungsgehalt des Bankgeheimnis	53
2.5.2	Keine allgemeine Überwachung (§ 30a Abs. II AO)	54
2.5.3	Beschränkung für Außenprüfungen bei Kreditinstituten (§ 30a Abs. III AO).....	55
2.5.4	Angaben in Steuererklärungen (§ 30a Abs. IV AO).....	56
2.5.5	Auskunftsersuchen an Kreditinstitute (§ 30a Abs. V AO).....	56
2.5.6	Rechtsschutz im Rahmen des § 30a AO; Rechtsfolge	56
2.6	Zeugenbeweis	57
2.7	Verwendungsverbot und Verwertungsverbot	58
2.7.1	§ 393 Abs. II AO	62
2.7.2	§ 393 Abs. III AO - Verwertung strafprozessualer Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren.....	67

Verfahrensrecht I – Außergerichtliches Verfahren

Nachdem in den vorherigen Studienbriefen ausführlich die verschiedenen Deliktsformen der Straftaten zur Schädigung des Steueraufkommens dargelegt wurden, stellt sich in jedem Fall für den Praktiker über die Frage der konkreten Fallgestaltung und deren Lösung. Daher hat jeder praktische Fall neben der materiellrechtlichen Fragestellung der Tatbestandsvoraussetzungen des konkreten Vorwurfs auch eine verfahrensrechtliche Dimension. Darum soll es in den kommenden zwei Studienbriefen gehen. Da die meisten steuerstrafrechtlichen Fallgestaltungen außerhalb des Gerichtssaals gelöst werden, wird sich auch ein eigener Studienbrief mit außergerichtlichen Verfahrensfragen beschäftigen. In der Steuerstrafverteidigung ist es von erheblicher Bedeutung, steuerstrafrechtliche Vorwürfe bereits vor Durchführung des gerichtlichen Strafverfahrens abzuschließen.

Dabei ist zunächst unerlässlich, die verschiedenen Zuständigkeiten und Kompetenzen der an den Verfahren beteiligten Behörden zu überschauen. In einem zweiten Teil dieses Studienbriefes wird es sodann um die unterschiedlichen Ermittlungsmaßnahmen gehen, die die verschiedenen Behörden ergreifen können / zu ergreifen verpflichtet sind.

1 Behörden und Zuständigkeiten

1.1 Steuerfahndung

Regeln über den Behördenaufbau sind im Gesetz nur sehr wenig zu finden. § 208 AO sieht dazu lediglich vor, dass es Steuerfahndungen/Zollfahndungen geben soll, die den relevanten Sachverhalt im weiteren Sinne erforschen sollen. Es wird nicht ausgeführt, wo genau die Steuerfahndungen bzw. die Zollfahndungen im Behördenaufbau anzusiedeln sind. Da dies Ländersache ist, können die jeweiligen Bundesländer den Behördenaufbau selbstständig bestimmen. Das entspricht auch § 17 FVG.

Mangels gesetzlicher Regelung sind die insoweit zuständigen Bundesländer bzgl. der Organisation der Steuerfahndung dazu übergegangen, Steuerfahndungsdienststellen im Rahmen der Verwaltungspraxis auf Grundlage von verwaltungsinternen Vorschriften einzurichten. Dies wird nach einhelliger Meinung nicht als problematisch eingestuft.¹ Das Gesetz (AO oder FVG) sieht darüber hinaus keine Stellung der Steuerfahndungsbehörden als selbstständige Behörden vor. Gesetzgeberischer Wille war vielmehr, dass die Fahndungsbehörden auf Landesebene bloße Dienststellen der Finanzverwaltung darstellen sollen. Die spezifische Organisation und die örtliche Zuständigkeit obliegt mithin der Planung auf Landesebene im Sinne des § 17 Abs. I FVG den obersten Landesbehörden.

Bzgl. der Zuständigkeit hat sich beispielweise in Hamburg, Berlin, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen das Regelungsmodell durchgesetzt, welches selbstständige Finanzämter für Fahndung und Strafsachen vorsieht. Es besteht hier mithin eine organisatorisch selbstständige Stelle.

Dieses wird allerdings durch räumliche Zuweisungen verwässert. In Nordrhein – Westfalen senden die so geschaffenen Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ihre Beamten teilweise in die Finanzämter, wo diese in räumlicher Nähe zu den Veranlagungsbeamten ihren Arbeitsplatz haben. Man spricht hier vom sogenannten „Flankenschutz“. Die Aufgaben dieser Beamten ist es, in der Nähe der Veranlagungsbeamten solche Fälle aufzugreifen, die im Rahmen der Tätigkeit der Veranlagung auffallen. Das können Fälle kleineren Ausmaßes sein, die direkt weitergeben werden. Das können aber auch Fälle sein, in denen die strafbare Handlung nicht offensichtlich ist, wo der Fall aufgrund der räumlichen Nähe bereits durch einen Fahnder angesehen und bearbeitet werden kann, obwohl noch kein strafrechtlicher Anfangsverdacht bestätigt werden kann.

Praxistipp: Es konnten in der Vergangenheit zahlreiche Fälle beobachtet werden, bei denen Beamte der Steuerfahndung aus dem Bereich des Flankenschutzes tätig waren, ohne dass ein Anfangsverdacht vorgelegen hat. Gleiches gilt für solche Fälle, bei denen die Finanzverwaltung großzügig, ohne ein Strafermittlungsverfahren einzuleiten, dem Bürger Gelegenheit gibt, etwaige Ungereimtheiten in der Steuererklärung

1 Rüsken in Klein, AO, § 208, Rn. 10; so auch Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 404 Rn. 23.

rung zu korrigieren. In beiden Fällen führten Beamte des Flankenschutzes die Verfahren, ohne jedoch Ermittlungsmaßnahmen durchzuführen.

Andere Bundesländer sind diesem Modell nicht gefolgt. Die Mehrzahl der Bundesländer hat die Steuerfahndung als bloße Dienststelle eines Finanzamtes organisiert. Häufig wird – mangels Fahndungsdienststelle bei jedem Finanzamt – einzelnen Fahndungsstellen eine örtliche Kompetenz zugesprochen, welche über den einzelnen Bezirk des Sitzes der Dienststelle hinaus geht. Es erfolgt eine Übertragung der Fahndungszuständigkeit für mehrere Finanzämterbezirke, sodass überbezirkliche Fahndungsstellen entstehen.²

Im Rahmen ihrer Tätigkeit als Strafermittlungsbehörde (im Sinne einer Steuerpolizei) wird die Zuständigkeit der Fahndung in den §§ 386 – 390 AO geregelt. Für die sachliche Zuständigkeit ist unbedingt notwendig, dass es sich bei dem auszuforschenden Sachverhalt um eine mögliche Steuerstraftat handelt.

Für Allgemeindelikte ist die Steuerfahndung grundsätzlich nicht zuständig (vgl. § 386 AO). Eine Ausnahme davon begründet nur die Konstellation, dass die Steuerstraftat mit einem Allgemeindelikt eine einheitliche prozessuale Tat bildet.

BEISPIEL:

Zu denken wäre hier beispielsweise an Taten in Zusammenhang mit anderen Wirtschaftsstraftaten beispielsweise dem Vorenthalten von Arbeitsentgelt oder Betrugsdelikte.



In örtlicher Hinsicht sind für die Zuständigkeit der Steuerfahndungsbehörde verschiedene Landesgesetze und Erlasse einschlägig. Dabei ist entscheidend, dass die Steuerfahndungsstellen jeweils im gesamten Bundesland ermitteln dürfen, dem sie angehören. Insofern ist die exakte Zuordnung nicht entscheidend.

Eine örtliche Zuständigkeit für das gesamte Bundesgebiet ist hingegen abzulehnen. Die jeweiligen Fahndungsbeamten dürfen insofern nur die Steueransprüche erforschen und verfolgen, für die auch das Finanzamt zuständig ist, dem sie als Dienststelle angehören.³

1.2 Zollfahndung und Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS)

Die Zollfahndung ist im Gegensatz zur Steuerfahndung nicht bloß als Dienststelle einzustufen, sondern wird neben den Hauptzollämtern als selbstständige Behörde tätig. Dabei stehen die Zollfahndungsämter unter der Leitung des Zollkriminalamtes (mit Sitz in Köln) und haben keine Kompetenz, etwa Abgabenbescheide zu erlassen bzw. selbstständig ermittelnd tätig zu werden. Sie stellen insofern lediglich Hilfsorgane der zuständigen Hauptzollämter dar. Dabei wird die Tätigkeit der Zollfahndungsämter vom Zollkriminalamt delegiert. Das Zollkriminalamt stellt vor diesem Hintergrund die zentrale Bundesmittelbehörde dar, welche zentral wichtige Unterlagen

² Rüsken in Klein, AO, § 208, Rn. 12 ff.

³ Randt in F/G/J, Rn. 12, 76.

und Informationen sammelt und auswertet. Im Rahmen dieser zentralen Stellung überwacht das Zollkriminalamt auch den internationalen Wirtschaftsverkehr und den Außenwirtschaftsverkehr bzgl. der Einhaltung von Embargos und dem Handeln mit Kriegswaffen.⁴

Darüber hinaus bestehen auch besondere Abteilungen im Rahmen der Zollverwaltung. Wichtige Stelle ist z.B. die Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS), welche spezifisch für die Aufdeckung von illegaler Beschäftigung zuständig ist. Die „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ (FKS) stellt dabei eine Arbeitseinheit des deutschen Zolls dar. Ihre Aufgaben sind gesetzlich im SchwarzArbG festgelegt. Dabei hat sie umfangreiche Ermittlungs- und Prüfungsbefugnisse bzgl. der Aufdeckung illegaler Beschäftigung. Im Rahmen der FKS sind derzeit ca. 6.700 Beschäftigte im Einsatz.

Bezüglich der örtlichen Zuständigkeit hat das BMF durch Erlass für die acht Zollfahndungsämter mit ihren 24 Außenstellen Zuständigkeitsbereiche festgelegt, welche sich nicht an Bundesländern orientieren.⁵ Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Zollfahndungsämter die Möglichkeit haben, Amtshandlungen im gesamten Bundesgebiet vorzunehmen, wenn es die Durchführung ihrer Aufgaben erfordert.⁶ Das liegt daran, dass die Bundesfinanzverwaltung, zu der der Zoll gehört, naturgemäß unabhängig von Bundesländern im gesamten Bundesgebiet zuständig ist.

Die Abgrenzung von Steuer- und Zollfahndung im Bereich der sachlichen Zuständigkeit erfolgt anhand der Aufgabenverteilung von Hauptzollämtern und Steuerfahndungsämtern. § 387 Abs. 1 AO trifft dabei die Wertung, dass die Behörde für die Strafverfolgung zuständig ist, welche letztendlich die fiskalische Kompetenz für die betroffene Steuer inne hat.⁷ Daraus ergibt sich, dass die Hauptzollämter primär für die Verwaltung von Zöllen, Verbrauchssteuern inkl. Einfuhrumsatzsteuer, Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft, für Grenzaufsicht und sonstige ihnen übertragene Aufgaben zuständig sind. In diesen Bereichen haben die Hauptzollämter auch die Ermittlungskompetenz, wenn es sich um Straf- oder Bußgeldsachen in diesen Bereichen handelt. Zudem überwacht die Zollfahndung die Einhaltung des Außenwirtschaftsverkehrs, der Marktordnung der EU und bekämpft Drogenhandel und Produktpiraterie, sowie Geldwäsche und den Bargeldverkehr.

Die Steuerfahndung beschäftigt sich dementsprechend mit Verdachtsmomenten bzgl. Steuerstraftaten im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern.⁸

1.3 Staatsanwaltschaft

Auch im Bereich des Steuerstrafverfahrens – insbesondere im Bereich des Ermittlungsverfahrens - stellt die Staatsanwaltschaft die zentrale Ermittlungsbehörde dar. Sie ist auch hier die „Herrin des Verfahrens“. Der Staatsanwaltschaft steht insofern die Weisungsbefugnis gegenüber ihren

4 Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 404 Rn. 31.

5 Randt in F/G/J, Rn. 75.

6 Ebda.; vgl. Erlass des BdF v. 03.05.1976 (VSF-03 610, 45)

7 Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 404, Rn. 48.

8 Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 404, Rn. 48 ff.

Ermittlungspersonen zu. Dazu gehören neben der Polizei im Steuerstrafverfahren insbesondere die Steuer- und Zollfahndungsbehörden. Die Weisungsbefugnis ist allerdings nur gegeben, wenn die Fahndungsbehörden überhaupt sachlich zuständig sind. Bei Allgemeindelikten erstreckt sich die Zuständigkeit insofern nicht auf die Straftat, die keine Steuerstraftat ist, außer dies ist gesetzlich ausdrücklich angeordnet bzw. Ermittlungen in dieser Hinsicht sind die Voraussetzung für die erfolgreiche Prüfung der jeweiligen Steuerstraftat.⁹

Die Staatsanwaltschaft richtet sich mit ihren Anliegen an die Fahndungsbehörden oder bei Eilbedürftigkeit direkt an einen Beamten dieser Behörden.

Besteht eine selbstständige Ermittlung der Finanzbehörden, so kann die Staatsanwaltschaft kein Weisungsrecht ausüben. In diesem Fall hat sie aber die Möglichkeit, das komplette Ermittlungsverfahren gem. § 386 Abs. IV S. 2 AO an sich zu ziehen.¹⁰

1.4 Internationale Zusammenarbeit, Auskunftersuchen, Steuer – CD

1.4.1 Internationale Zusammenarbeit und Auskunftersuchen in Steuersachen

Das Zusammenspiel der genannten Behörden ist für die Ausermittlung von Steuerstrafsachen unerlässlich. Dabei ist allerdings festzustellen, dass die Steuerkriminalität nicht an der Grenze halt macht, sondern dass sich viele Steuerstraftaten auch grenzüberschreitend unter Beteiligung des (EU-) Auslands zutragen. Die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden sind insofern nicht auf Taten mit Inlandsbezug beschränkt. Allerdings stellt es die Behörden vor gesonderte Probleme eine Ausermittlung des jeweiligen Sachverhaltes vorzunehmen, da sie vor dem Hintergrund des Territorialprinzips regelmäßig keine Ermittlungsmöglichkeiten auf fremdem Hoheitsgebiet haben. Um diesen Ermittlungsnachteil auszugleichen, sind die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Sachverhalten mit Auslandsbezug gesteigert.¹¹ Gesetzlichen Ausfluss findet diese gesteigerte Mitwirkungspflicht in § 90 Abs. II AO. Durch die Kodifizierung der gesteigerten Mitwirkungspflicht soll „die Durchsetzung des materiellen Rechts bei Auslandsbeziehungen nicht an fehlenden staatlichen Durchsetzungsmöglichkeiten scheitern.“¹² Es besteht darüber hinaus die Möglichkeit der Behörden, dass sie beispielsweise zentrale Informationssysteme (bzgl. ausländischer Kapitalerträge) nutzen, welche von anderen EU-Staaten und auch Drittstaaten mit unterstützt werden. Zudem können sich die deutschen Finanzbehörden anderer Instrumentarien, wie der internationalen Amts- und Rechtshilfe, bedienen, um Auslandssachverhalte zu ermitteln.

Auch die Erkenntnisse des Zollkriminalamtes in Köln sind wichtige Informationsquelle der Steuerfahndung. Die oben genannten Behörden wirken zusammen und tauschen z.B. Informationen bzgl. des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs aus, welcher vom Zoll überwacht wird. Der Zoll übermittelt gem. § 12a Abs. III S. 3 ZollVG Informationen an die Finanzbehörden „soweit ihre

9 Randt in F/G/J, Rn. 70 ff.

10 Randt in F/G/J, Rn. 74.

11 Seer in Tipke/Kruse; AO, § 90 Rn. 18.

12 So Seer in Tipke/Kruse; AO, § 90 Rn. 19.

Kenntnis zur Durchführung eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen oder eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder eines Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit von Bedeutung sein kann“.

Sollte der innerdeutsche Austausch für die Ausermittlung nicht genügen, da es sich um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt, besteht die Möglichkeit das Instrument der internationalen Amts- und Rechtshilfe einzusetzen. Sinn und Zweck der Amtshilfe ist die Gewährleistung fiskalischer Interessen und die Gleichmäßigkeit der nationalen Besteuerung. Zentrale Norm für die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen ist § 117 AO.

§ 117

Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen

(1) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen.

(2) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Grund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes leisten.

(3) Die Finanzbehörden können nach pflichtgemäßem Ermessen zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Ersuchen auch in anderen Fällen leisten, wenn

1. die Gegenseitigkeit verbürgt ist,

2. der ersuchende Staat gewährleistet, dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur für Zwecke seines Besteuerungs- oder Strafverfahrens (einschließlich Ordnungswidrigkeitenverfahren) verwendet werden, und dass die übermittelten Auskünfte und Unterlagen nur solchen Personen, Behörden oder Gerichten zugänglich gemacht werden, die mit der Bearbeitung der Steuersache oder Verfolgung der Steuerstraftat befasst sind,

3. der ersuchende Staat zusichert, dass er bereit ist, bei den Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine mögliche Doppelbesteuerung im Verständigungswege durch eine sachgerechte Abgrenzung der Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden und

4. die Erledigung des Ersuchens die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung oder andere wesentliche Interessen des Bundes oder seiner Gebietskörperschaften nicht beeinträchtigt und keine Gefahr besteht, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren, das auf Grund des Ersuchens offenbart werden soll, preisgegeben wird.

Soweit die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, entscheidet das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesbehörde.

(4) Bei der Durchführung der Rechts- und Amtshilfe richten sich die Befugnisse der Finanzbehörden sowie die Rechte und Pflichten der Beteiligten und anderer Personen nach den für

Steuern im Sinne von § 1 Abs. 1 geltenden Vorschriften. § 114 findet entsprechende Anwendung. Bei der Übermittlung von Auskünften und Unterlagen gilt für inländische Beteiligte § 91 entsprechend; soweit die Rechts- und Amtshilfe Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, hat eine Anhörung des inländischen Beteiligten abweichend von § 91 Abs. 1 stets stattzufinden, es sei denn, die Umsatzsteuer ist betroffen, es findet ein Informationsaustausch auf Grund des EU-Amtshilfegesetzes statt oder es liegt eine Ausnahme nach § 91 Abs. 2 oder 3 vor.

(5) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Förderung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates völkerrechtliche Vereinbarungen über die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiete des Zollwesens in Kraft zu setzen, wenn sich die darin übernommenen Verpflichtungen im Rahmen der nach diesem Gesetz zulässigen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe halten.

In Absatz I der Vorschrift wird das Hilfesuch von deutschen Behörden an ausländische Behörden geregelt. In Abs. II (Auskünfte auf Grund rechtlicher Grundlage – z.B. Doppelbesteuerungsabkommen) und III (Kulanzauskünfte ohne rechtliche Grundlage) wird der Fall dargelegt, dass die deutschen Finanzbehörden von ausländischen Behörden um Amtshilfe ersucht werden.

Amtshilfe wird verstanden als Hilfe, welche einer anderen Behörde zur Erfüllung von Verwaltungsaufgaben zukommt. Die Rechtshilfe hingegen kommt einem Gericht zur Unterstützung in Rechtspflegeaufgaben zu.¹³ Wichtig ist, dass die internationale Amtshilfe grundsätzlich subsidiär ist. Das Ersuchen um Amtshilfe muss insbesondere erforderlich bzw. „voraussichtlich erheblich“ (Art. 26 I OECD-MA) sein. Die Subsidiarität des zwischenstaatlichen Austausches ist in § 112 AO geregelt. Die ersuchende Behörde darf die Tatsachen nicht selbst ermitteln oder nur mit erheblichem Mehraufwand ermitteln können. Vor diesem Hintergrund müssen innerstaatliche Informationsquellen grundsätzlich erst ausgeschöpft werden, bevor ein Auskunftersuch gestellt wird.¹⁴ Ist die Erforderlichkeit gegeben, so darf das Ersuchen darüber hinaus auch nicht unverhältnismäßig oder für die ersuchte Behörde - beispielsweise aufgrund des Umfangs - unzumutbar sein.

Liegen die Voraussetzung für ein Ersuchen um Amtshilfe vor, so wird diese grundsätzlich auf dem Dienstweg gewährt. Nachdem die Rechtsfragen geklärt sind, erfolgt letztendlich aber noch eine abschließende Ermessensentscheidung der ersuchten Behörde. Kulanzauskünfte werden nur in besonderen Fällen gemacht. Die finale Entscheidung, ob Amtshilfe gewährt wird ist, mangels Außenwirkung, kein Verwaltungsakt im Sinne des § 35 VwVfG und kann demzufolge auch nicht durch Anfechtungsklage angegriffen werden.

1.4.2 Rechtliche Erwägungen hinsichtlich Steuer - CDs

Im Rahmen der Liechtensteinaffäre kam es im Jahr 2006 zum ersten Mal zu einem Ankauf einer illegal erlangten Datensammlung auf einer „Steuersünder-CD“ durch den Bundesnachrichten-

¹³ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 117 Rn. 5.

¹⁴ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 117 Rn. 10 ff.

dienst. Insbesondere das Land NRW zeigte sich interessiert an den Informationen auf dieser CD und kaufte in der Folge Daten, welche die Namen und Geschäfte von ca. 800 „Steuersündern“ enthielten. Auch in den Folgejahren wurden von verschiedenen Bundesländern Steuersünder-CDs angekauft, was insbesondere durch die Schweiz und Liechtenstein als betroffene Länder gerügt wurde. In rein juristischer Hinsicht stellt sich der Ankauf unter anderem in Bezug auf Verwertungsverbote der erlangten Daten im Rahmen des Steuer- und des Steuerstrafrecht, sowie in Bezug auf den Aspekt der Tatentdeckung der Steuerhinterziehung gem. § 371 Abs. II Nr. 2 AO, als problematisch dar.

Tatsächlich begegnete der Ankauf von Steuer CDs Bedenken im Zusammenhang mit der medialen Nutzung durch die Finanzverwaltung. Es wurden ganz gezielt Pressemitteilungen nach Ankauf einer Steuer CD veröffentlicht, um bei den Kunden der betreffenden Bank den Druck zu erhöhen, doch noch im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige die unterbliebene Besteuerung nachzuholen. Erfahrungsgemäß wurden durch solche Pressemitteilungen im wesentlichen solche Kunden angesprochen, die sich am Ende gar nicht auf der betreffenden Steuer CD befunden haben. So konnte man de facto den Ertrag des Ankaufs einer Steuer CD um einiges erhöhen, dadurch dass man frühzeitig den Erwerb veröffentlichte.

1.4.2.1 Steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot

Der Diebstahl von Kundendaten in Verbindung mit den Verkauf ist sicherlich in den jeweiligen Ländern, in denen die Banken ihren Sitz haben, verboten. Dadurch, dass der deutsche Staat erhebliche Geldbeträge an etwaige Datendiebe gezahlt hat, wurde diese Form der verbotswidrigen Datenweitergabe sicherlich gefördert. Man kann sogar ernsthaft die These aufstellen, dass sie die Grenze zur Beihilfe seitens der deutschen Behörden überschritten wurde. Man kann daher die Ansicht vertreten, dass es im Rahmen des Steuerstrafrechtes nicht hinnehmbar wäre, dass die Teilnahme an einem strafbarem Verhalten seitens des Staates zur Erlangung von Steuerinformationen kein strafrechtliches Verwertungsverbot auslöse. Allerdings muss man in diesem Kontext beachten, dass die Frage, ob der Ankauf der CDs strafbar ist, streng von der Frage zu trennen ist, ob ein Verwertungsverbot für die darauf gespeicherten Informationen besteht.¹⁵ Die Frage, inwieweit der deutsche Staat solche Steuer CDs ankaufen darf, ist gerichtlich nicht entschieden worden, weil diese Taten im Ausland verlegt wurden und die deutschen Strafermittlungsbehörden keinen Anlass für etwaige Anklagen sahen. Auch von verfassungsgerichtlicher Seite wurde diese Frage letztlich nicht entschieden, denn die unterschiedlichen Verfassungsorgane, insbesondere die Parlamente, haben diese Frage nicht zur Entscheidung gestellt. Das mag man politisch für verwerflich halten. Es gab aber für den einzelnen Bürger keine Möglichkeit, eine gerichtliche Klärung dazu herbeizuführen. Die für den betroffenen Bürger entscheidende Frage ist, inwieweit es den Strafermittlungsbehörden gestattet ist, die so erlangten Daten im individuellen Strafverfahren zu nutzen.

Das BVerfG musste sich mit dieser Frage auseinandersetzen, weil in einem Strafverfahren diese Frage bis zum BVerfG gelangt ist. Im Rahmen einer lesenswerten Entscheidung aus dem Jahr

¹⁵ so auch Gehm, Kompendium Strafrecht, S. 385.

2010 erkennt das BVerfG die Notwendigkeit der Unterscheidung von Beweiserhebungs- und Verwertungsverbot.

BVerfG, Beschluss vom 9. 11. 2010 - 2 BvR 2101/09: „Bei der Frage, ob die aus Liechtenstein stammenden Daten für die Annahme eines hinreichenden Tatverdachts für eine strafprozessuale Durchsuchung zugrunde gelegt werden dürfen, geht es nicht um die unmittelbare Geltung eines Beweisverwertungsverbotes, denn dieses betrifft grundsätzlich lediglich die unmittelbare Verwertung von rechtswidrig erlangten Beweismitteln im Strafverfahren zur Feststellung der Schuldfrage. Ob und inwieweit Tatsachen, die einem Beweisverwertungsverbot unterliegen, zur Begründung eines Anfangsverdachts einer Durchsuchung herangezogen werden dürfen, betrifft vielmehr die Vorauswirkung von Verwertungsverboten und gehört in den größeren Zusammenhang der Fernwirkung von Beweisverwertungsverböten. Insoweit ist anerkannt, dass Verfahrensfehlern, die ein Verwertungsverbot für ein Beweismittel zur Folge haben, nicht ohne weiteres Fernwirkung für das gesamte Strafverfahren zukommt.

[...]

Die Strafgerichte gehen in gefestigter, verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Rechtsprechung davon aus, dass dem Strafverfahrensrecht ein allgemein geltender Grundsatz, demzufolge jeder Verstoß gegen Beweiserhebungsvorschriften ein strafprozessuales Verwertungsverbot nach sich zieht, fremd ist, und dass die Frage jeweils nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach der Art des Verbots und dem Gewicht des Verstoßes unter Abwägung der widerstreitenden Interessen zu entscheiden ist.

[...]

Die Unzulässigkeit oder Rechtswidrigkeit einer Beweiserhebung führt auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht ohne weiteres zu einem Beweisverwertungsverbot. Dies gilt auch für Fälle einer fehlerhaften Durchsuchung. Ein Beweisverwertungsverbot ist von Verfassungs wegen aber zumindest bei schwerwiegenden, bewussten oder willkürlichen Verfahrensverstößen, bei denen die grundrechtlichen Sicherungen planmäßig oder systematisch außer acht gelassen worden sind, geboten.

[...]

Soweit die angegriffenen Entscheidungen nach Abwägung der verschiedenen Interessen zu dem Ergebnis gelangen, dass die Daten aus Liechtenstein verwendet werden dürfen, um den Anfangsverdacht für die Durchsuchung zu begründen, ist dies nachvollziehbar und lässt eine verfassungsrechtlich relevante Fehlgewichtung nicht erkennen. Die von den Gerichten unterstellten Verfahrensverstöße und die Möglichkeit rechtswidrigen oder gar strafbaren Verhaltens beim Erwerb der Daten führen nicht zu einem absoluten Verwertungsverbot.“

Im Rahmen dieser Entscheidung ist allerdings wichtig zu vermerken, dass das BVerfG einen Sachverhalt vorliegen hatte, bei dem davon auszugehen war, dass die deutschen Behörden nicht

aktiv auf die Beschaffung dieser CDs hingewirkt haben, sondern die Daten durch Privatpersonen an die Behörden herangetragen wurden. Vor dem Hintergrund, dass der wiederholte Ankauf aber einen Anreiz für private Dritte darstellen kann, Daten rechtswidrig zu beschaffen, muss die Verfassungskonformität in Zukunft eventuell anders bewertet werden.¹⁶

Zudem muss zur Einordnung der Entscheidung ebenfalls gesagt werden, dass das BVerfG lediglich entschieden hat, ob es zulässig ist, einen Verdacht auf dem Datenbestand der „Steuersünder-CD“ zu begründen, welcher in der Folge einen Hausdurchsuchungsbeschluss rechtfertigen kann. Die aus der Durchsuchung resultierenden Beweismittel unterliegen laut BVerfG keiner Fernwirkung eines möglichen Verwertungsverbotes.¹⁷ Ob eine Verurteilung allein auf das auf der Daten-CD enthaltene Material gestützt werden kann, war nicht Gegenstand der Entscheidung.¹⁸

Ein strafrechtliches Verwertungsverbot liegt unter den oben genannten Umständen insofern nicht vor, solange die staatlichen Behörden ein strafbares Verhalten einer Privatperson lediglich nachgelagert ausnutzen.¹⁹

1.4.2.2 Steuerliches Verwertungsverbot

Unabhängig von voranstehenden Erwägungen ist fraglich, ob die angekauften Steuerdaten einem rein steuerlichen Verwertungsverbot unterliegen.

Nach der Rechtsprechung des BFH²⁰ ist im Rahmen der Fernwirkung von Verwertungsverboten im Steuerrecht zu unterscheiden zwischen verfahrensrechtlichen Mängeln, welche ein Verwertungsverbot nicht zu begründen vermögen, und qualifizierten materiell-rechtlichen Verstößen, die im steuerlichen Verfahren immer zu einem Verwertungsverbot hinsichtlich der dadurch erlangten Informationen gereichen.

BFH, Urteil vom 04.10.2006 - VIII R 53/04: „Ein qualifiziertes materielles Verwertungsverbot liegt vor, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzen. Die so ermittelten Tatsachen sind schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar. Der Verstoß kann auch nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden.

Handelt es sich hingegen nur um formelle Verstöße gegen Verfahrensvorschriften - wie sich dies im Regelfall im Steuerrecht darstellen wird -, so kann es lediglich zu einem "einfachen" Verwertungsverbot kommen, sofern die Prüfungsmaßnahmen erfolgreich angefochten oder nach Beendigung der Prüfung zumindest ihre Rechtswidrigkeit gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO festgestellt worden ist. Fehlt es an einer Prüfungsanordnung oder stellen die bean-

16 So auch Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, S. 386 unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Rheinland-Pfalz (Urteil v. 24.02.2014 – VGH B 26/13).

17 So im Übrigen auch das LG Bochum 2 Qs 10/08 - Entscheidung vom 22. April 2008.

18 Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht 2011, S. 440.

19 So auch Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 152 f.

20 BFH, Urteil vom 04.10.2006 - VIII R 53/04.

standeten Prüfungsmaßnahmen keine Verwaltungsakte dar, so ist die Rechtmäßigkeit inzident im Rahmen der Anfechtung der Steuerbescheide mitzuprüfen.“

Im Falle des Ankaufs der Steuer-CDs geht die Rechtsprechung²¹ davon aus, dass dadurch nicht der grundrechtlich geschützten Kernbereich der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen tangiert wird. Insbesondere haben nicht die Behörden ein strafbares Verhalten an den Tag gelegt (keine Hehlerei gem. § 259 StGB, da Daten kein taugliches Tatobjekt sind), sodass sie, wie oben bereits herausgearbeitet, lediglich ggfs. strafbares Verhalten einer Privatperson nachgelagert genutzt haben.

FG Münster, Urteil vom 30.01.2014 - 2 K 3074/12 F: „Denn die Unzulässigkeit oder Rechtswidrigkeit einer Beweiserhebung führt nach Auffassung des BVerfG nicht ohne weiteres zu einem Beweisverwertungsverbot. Ein absolutes Beweisverwertungsverbot unmittelbar aus den Grundrechten wird nur in den Fällen anerkannt, in denen der absolute Kernbereich privater Lebensgestaltung berührt ist. Die Verwertung der Daten berührt nach Auffassung des BVerfG aber nicht den absoluten Kernbereich privater Lebensgestaltung. Des weiteren sind Beweismittel, die von Privaten erlangt wurden, selbst wenn dies in strafbewehrter Weise erfolgt, nach Auffassung des BVerfG grundsätzlich verwertbar, so dass allein von dem Informanten begangene Straftaten bei der Beurteilung eines möglichen Verwertungsverbots nicht berücksichtigt werden müssen.

Nach diesen Grundsätzen, die der erkennende Senat auch für das Besteuerungsverfahren für anwendbar hält, liegt kein schwerwiegender, bewusster oder willkürlicher Verfahrensverstoß vor, bei dem grundrechtliche Sicherungen planmäßig und systematisch außer Acht gelassen wurden.

Ein Verwertungsverbot folgt auch nicht aus einer möglichen behördlichen Straftat. Denn der Ankauf von Daten wäre nicht strafbar. Eine Strafbarkeit wegen Hehlerei nach § 259 Abs. 1 StGB scheidet aus, weil Daten keine „Sachen“ im Sinne dieser Vorschrift sind. Soweit der Kläger meint, der mögliche Ankauf der Daten sei als Beihilfe oder Anstiftung zur unbefugten Verschaffung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 UWG zu werten, lässt er unberücksichtigt, dass die Vorschrift den Unternehmensinhaber vor einer Verletzung seiner Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse schützt sowie den Wettbewerb vor Verfälschung, nicht hingegen das Geheimhaltungsinteresse der Kunden wie hier des Klägers. Im Übrigen bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür, dass die Finanzbehörde Angestellte im Ausland angestiftet hat, Daten auszuspähen oder Beihilfe hierzu geleistet hätte.“

Insofern kommt nach einhelliger Meinung in der Rechtsprechung auch kein steuerliches Verwertungsverbot hinsichtlich der Daten in Betracht, welche aus dem Ankauf von durch Privatpersonen illegal beschafften Steuer-CDs stammen.

21 FG Münster, Urteil vom 30.01.2014 - 2 K 3074/12 F, FG Köln Beschluss, vom 15.12.2010 - 14 V 2484/10.

Eine andere juristische Problematik besteht hinsichtlich der Steuer-CDs in der Frage, ob der Ankauf und das Auslesen der Daten einer Tatentdeckung gem. § 371 Abs. II Nr. 2 AO gleichsteht, welche grundsätzlich die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige durch ihre Sperrwirkung ausschließen würde. Es bestand im Zeitpunkt, in dem die CD-Fälle das erste Mal auftraten, wohl einhellige Meinung darüber, dass eine objektive Entdeckung i.S. des § 371 Abs. II Nr. 2 AO nur dann gegeben wäre, wenn bereits ein Auslesen und ein Abgleich der Steuerdaten mit den vorhandenen Steuerakten erfolgt wäre.

Der BGH hat hingegen in einer Entscheidung von 2010 bzgl. der Tatentdeckung entschieden:

BGH, Beschluss vom 20. Mai 2010 - 1 StR 577/09 : „Nach der Rechtsprechung des BGH liegt Tatentdeckung vor, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist. Diese Definition enthält eine doppelte, zweistufige Prognose. Zunächst ist - auf der Grundlage der vorhandenen, regelmäßig noch unvollständigen Informationen - die Verdachtslage, und zwar vorläufig, zu bewerten. Aufbauend auf dieser bloß vorläufigen Bewertung muss der Sachverhalt, auf den sich der Verdacht bezieht, zudem rechtlich geeignet sein, eine Verurteilung wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit zu rechtfertigen. Ist das Vorliegen eines Sachverhalts wahrscheinlich, der die Aburteilung als Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit rechtfertigen würde, ist die Tat entdeckt. Die Anforderungen an diese Wahrscheinlichkeitsprognose dürfen schon deshalb nicht zu hoch angesetzt werden, weil sie auf einer (noch) schmalen Tatsachenbasis erfolgen muss. Ein hinreichender Verdacht im Sinne des §§ 170 Abs. 1, 203 StPO ist entbehrlich. Der Täter der Steuerhinterziehung muss nicht ermittelt sein. Ebenso wenig ist erforderlich, dass die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bereits so weit bekannt sind, dass der Schuldumfang verlässlich beurteilt werden kann. Es genügt, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind.“

Eine Bejahung der Tatentdeckung kann vor diesem Hintergrund durchaus im Zeitpunkt vorliegen, wenn die Steuer-CD gekauft wird. Wie der BGH aber ausführt, kommt es zur Bewertung dieser Frage auf den Einzelfall an.²² Es wird mithin auch die Auffassung vertreten, dass jedenfalls die Berichterstattung über den Ankauf einer Daten-CD noch keine Tatentdeckung und somit die Sperrwirkung des § 371 Abs. II S. 2 AO auslöst. Gut zu begründen ist diese Ansicht aus rein kriminalpolitischen Erwägungen. Die Verkündung von Datenträgerkäufen verursacht regelmäßig eine Flut von Selbstanzeigen, welche eine Steuernacherhebung in großer Höhe ermöglicht. Sollte den Steuerpflichtigen diese Möglichkeit genommen werden, indem ihre Tat mit Berichterstattung als entdeckt gewertet wird, so wird es für diese „Steuersünder“ keinen Grund mehr geben, von sich aus - unter der lediglichen Befürchtung der Entdeckung - auf die Behörden zuzugehen. Zur Durchsetzung des fiskalischen Interesses wäre eine zu früh gelagerte Sperrwirkung der Selbstanzeige im Rahmen des Ankaufs von Steuer-CDs kontraproduktiv.²³ (vgl. dazu Ausführungen zur Selbstanzeige)

²² So auch: MüKoStGB/Kohler AO § 371 Rn. 267.

²³ Vgl. dazu den Aufsatz Mückenberger/Iannone: Steuerliche Selbstanzeige trotz Berichterstattung über den Ankauf von Steuer-CDs (NJW 2012, 3481).

2 Strafermittlungsverfahren

2.1 Anfangsverdacht

Ausgangspunkt für die Einleitung jeglicher Ermittlungen im Straf- und Steuerstrafrecht ist das Vorliegen eines Anfangsverdachts. Die in § 397 I AO aufgelisteten Stellen sind vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips (§ 152 II StPO) dazu verpflichtet, dass sie Ermittlungen anstellen, wenn Anhaltspunkte vorliegen, welche die Begehung einer Straftat als wahrscheinlich erscheinen lassen. In diesem Fall gibt es eine Verpflichtung zu ermitteln – zuvor aber auch keine Berechtigung.

§ 152 StPO

(1) Zur Erhebung der öffentlichen Klage ist die Staatsanwaltschaft berufen.

(2) Sie ist, soweit nicht gesetzlich ein anderes bestimmt ist, verpflichtet, wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen.

Ein auf konkreten Tatsachen beruhender Anfangsverdacht als Voraussetzung für die strafprozessualen Maßnahmen liegt dann vor, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit einer verfolgbaren Straftat gegeben ist.²⁴ Ungeachtet der Ungenauigkeit dieser Definition, soll sie doch einen Anhaltspunkt für die zuständigen Stellen darstellen, um die Einleitung des Ermittlungsverfahrens rechtfertigen zu können.

Im Steuerstrafrecht können Erfahrungen im Sinne der Definition vorliegen, wenn bereits in ähnlich gelagerten Fällen Selbstanzeigen vorliegen oder es dem Steuersachverhalt nach wahrscheinlich ist, dass eine Straftat vorliegt. Es handelt sich bei der Einleitung des Ermittlungsverfahrens um eine Indizienentscheidung.

BGH, Urteil vom 21.04.1988 - III ZR 255/86: „Die StA hat, sobald sie von dem Verdacht einer Straftat Kenntnis erhält, den Sachverhalt zu erforschen. Ziel der Ermittlungen ist die Entschließung darüber, ob die öffentliche Klage zu erheben oder das Verfahren einzustellen ist. Der Umfang der Ermittlungen richtet sich nach der Eigenart des Tatverdachts und den bereits gewonnenen Erkenntnissen; auch er hängt von der Bewertung der Fakten durch den die Ermittlungen führenden StA ab. Dabei steht die Entscheidung, worauf die Nachforschungen im einzelnen zu erstrecken sind, im Blick auf das im Legalitätsprinzip wurzelnde Gebot der Sachverhaltsaufklärung nicht - wie das BerGer. meint - im Ermessen des Staatsanwalts. Vielmehr ist diesem auch insoweit, ebenso wie bei der Prüfung der zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkte i. S. des § StPO § 152 StPO § 152 Absatz II StPO, ein Beurteilungsspielraum zuzubilligen, so daß seine Entschließung im Amtshaftungsprozeß ebenfalls (nur) auf ihre Vertretbarkeit zu überprüfen ist. Dagegen hat der Staatsanwalt, soweit es um den Zeitpunkt für erforderlich erachteter Ermittlungsmaßnahmen geht, nach pflichtgemä-

24 BVerfG NJW 2004, 1517.

Dem Ermessen zu entscheiden; dabei hat er entsprechend den Gegebenheiten des Einzelfalles das Beschleunigungsgebot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten, in seine Erwägungen also auch die Nachteile einzubeziehen, die dem Beschuldigten aus der zeitlichen Abfolge der Ermittlungshandlungen erwachsen können.“

Strikt von der „Möglichkeit der Begehung“ abzugrenzen ist die bloße Vermutung. Weder sind Verdächtigungen „ins Blaue hinein“ von der Definition gedeckt, noch andere bloße Vermutungen. Vielmehr ist ein Mindestmaß der Wahrscheinlichkeit einer Straftat gegeben sein. Diese Abgrenzung stellt die zur Ermittlung berufenen Stellen zweifelsohne vor Schwierigkeiten. Vor diesem Hintergrund ist den Ermittlungsbehörden bei der Zusammenschau der Anhaltspunkte ein Beurteilungsspielraum einzuräumen. Insbesondere der Verhältnismäßigkeit kommt stets eine besondere Bedeutung zu. Den Ermittlungsbehörden obliegt es einen Ausgleich zu finden zwischen der Verfolgung Unschuldiger und der Strafvereitelung im Amt.

Die Richtigkeit der Behördenentscheidung ist dann nicht mehr gegeben, *„wenn bei voller Würdigung auch der Belange einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege die Einleitung der Ermittlungen gegen den Beschuldigten nicht mehr verständlich ist.“*²⁵

Der Anfangsverdacht muss dementsprechend aus konkreten Tatsachen resultieren. Er reichen keine Erfahrungstatsachen. Insbesondere muss der Anfangsverdacht bzgl. aller Tatbestandsmerkmale vorliegen (objektiv und subjektiv). Ein Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO wird nicht schon durch konkret objektive Tatsachen begründet. Es müssen auch konkrete Tatsachen dafür sprechen, dass seitens des Adressaten der Ermittlungen auch ein subjektives Fehlverhalten gegeben ist. Unzulässig ist die Annahme des Vorliegens des subjektiven Tatbestandes allein auf der Grundlage der Erfüllung objektiver Tatbestandsmerkmale.



BEISPIEL: ANFANGSVERDACHT BEI TAFELGESCHÄFTEN

In zwei interessanten Entscheidungen aus den Jahren 2000 und 2002 (BFH NJW 2000, 3157; BVerfG DStRE 2002, 1091) haben sich BFH und BVerfG höchstrichterlich zu der Frage geäußert, inwiefern bestimmte Verhaltensweisen von Steuerpflichtigen einen Anfangsverdacht begründen können. In den Entscheidungen ging es um sogenannte Tafelgeschäfte. Bei dieser Art des Wertpapierhandels treten die Bankkunden nicht namentlich in Erscheinung. Vielmehr werden diese Geschäfte unmittelbar am Bankschalter vorgenommen. Tafelpapiere erwerben Anleger meist bar am Bankschalter und verwahren sie anders als allgemein üblich nicht im Depot, sondern in Eigenregie im heimischen Safe oder einem Bankschließfach auf.

Der BFH hat in der Entscheidung aus dem Jahr 2000 festgestellt, dass die bloße Existenz und Inhaberschaft von Tafelpapieren keinen Anfangsverdacht begründen. Es kann insofern nicht pauschal dadurch auf einen Anfangsverdacht geschlossen werden, dass ein bestimmtes Geschäftsgebaren in den Augen der Finanzbehörden bloß als verdächtig erscheint. Maßnahmen

²⁵ BGH, Urteil vom 21.04.1988 - III ZR 255/86.

auf Grundlage einer bloßen Vermutung seitens der Behörden und dem Hoffen auf Zufallsfunde sind nicht zulässig. Vielmehr besteht in einer solchen Ermittlungsmaßnahme gegen alle Inhaber von Tafelpapieren eine unzulässige Rasterfahndung. Dazu schreibt der BFH in seinen Leitsätzen zutreffend:

„1. Bei der im Eilverfahren gebotenen summarischen Prüfung ist von einer unzulässigen Rasterfahndung auszugehen, wenn die Steuerfahndung ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren in einem Kreditinstitut mit einem bestimmten Auftrag dazu benutzt, ohne Rücksicht auf einen etwaigen Zusammenhang mit diesem Auftrag bestimmte Verhaltensweisen von Kunden dieses Kreditinstituts möglichst vollständig zu erfassen (hier: Inhaber von Tafelpapieren) mit dem Ziel, in allen Fällen undifferenziert, d.h. unabhängig von der Höhe der festgestellten Beträge oder von sonstigen Besonderheiten, die Vorgänge auf ihre steuerlich korrekte Erfassung einer Überprüfung zu unterziehen.

2. Die Inhaberschaft von Tafelpapieren verbunden mit der Einlieferung solcher Papiere in die (legitimationsgeprüfte) Sammeldepotverwahrung eines Kreditinstituts begründet keinen steuerstrafrechtlichen Anfangsverdacht. Daher werden in einem solchen Fall auch die Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung hinsichtlich der Feststellung der Verhältnisse anderer als der von der Prüfung unmittelbar betroffenen Personen im Bankenbereich durch die Spezialvorschrift des § 30a Abs. III AO begrenzt.“ (BFH NJW 2000, 3157)

Bezüglich des expliziten Falles der Tafelgeschäfte hat das BVerfG im Jahr 2002 (DStRE 2002, 1091) Kriterien entwickelt, welche für einen Anfangsverdacht hinzutreten müssen. Das BVerfG hat in Ergänzung der BFH Entscheidung und in Anlehnung an eine Entscheidung des LG Detmold (LG Detmold, wistra 1999, 434) in seinem Beschluss dargestellt, dass die Inhaber von Tafelpapieren eine gezielte Anonymisierung anstreben müssen, dass ein Anfangsverdacht gegeben ist.

„Zwar begründet die bloße Inhaberschaft von Tafelpapieren und deren Einlieferung zur Verwahrung in ein Depot für sich allein noch keinen Anfangsverdacht einer Steuerstraftat (BFH, NJW 2000, NJW Jahr 2000 Seite 3157, NJW Jahr 2000 Seite 3160).

Anders verhält es sich je doch, wenn Hinweise auf eine gezielte Anonymisierung vorliegen. Dies war bei den Bf. der Fall. Alle unterhielten bei den Banken, bei denen sie Tafelpapiergeschäfte tätigten, Konten bzw. Depots. Gleichwohl haben die Beschwerdeführer durch Bargeschäfte Tafelpapiere erworben. Wer aber bei einem Kreditinstitut Konten und Depots führt, gleichwohl aber seine Wertpapiergeschäfte als Bargeschäfte tätigt, so dass sie anhand der über diese Konten und Depots geführten Unterlagen nicht als Wertpapiergeschäfte ersichtlich sind, setzt sich dem Verdacht aus, er habe mit dieser Art der Geschäftsabwicklung die Weiche für eine nachfolgende Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung gestellt.“²⁶

26 BVerfG 2002, DStRE 2002, 1091.

Liegt ein Anfangsverdacht nach oben genannten Kriterien nicht vor, steht den Behörden nichtsdestotrotz die Möglichkeit zu, Vorfeld- oder Initiativermittlungen anzustellen, wenn Anhaltspunkte für den konkreten Anfangsverdacht noch nicht vorliegen. Dies ist beispielsweise dann geboten, wenn anonyme Anzeigen bei den Ermittlungsbehörden eingehen, welche zwar keine wirklich konkreten Anhaltspunkte für einen Anfangsverdacht bieten, aber es sich um eine Branche handelt, in welcher die Steuerverkürzung „üblich“ ist. Die durch den Beamten vorzunehmenden Ermittlungen unterliegen auch hier streng dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Auch hier gilt, dass Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen oder Ausforschungsdurchsuchungen unzulässig sind. Es müssen besondere Anhaltspunkte für Möglichkeit einer Steuerhinterziehung vorliegen, welche nur dann eine Vorfeldermittlung rechtfertigen.

BFH, Beschluss vom 25. 7. 2000 - VII B 28/99: „Allerdings hat der Senat im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH zum Recht der früheren Abgabenordnung unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung sowie der Bedeutung der allgemeinen Steueraufsicht für die Sicherung der Staatseinnahmen, ferner unter Abwägung des hohen Stellenwerts, den das Gebot der Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit für die Allgemeinheit hat, gegen die Rechte und Interessen des von einer Maßnahme der Steuerfahndung im Einzelfall Betroffenen in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Aufgabenerfüllung der Steuerverkürzung nach § 208, § 208 Absatz I 1 Nr. 3 AO erst dann einzusetzen hat, wenn für ein Tätigwerden ein hinreichender Anlass besteht. Ein solcher liegt vor, wenn auf Grund konkreter Anhaltspunkte (z.B. wegen der Besonderheit des Objekts oder der Höhe des Wertes) oder auf Grund allgemeiner Erfahrung (auch konkreten Erfahrungen für bestimmte Gebiete) die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt und daher eine Anordnung bestimmter Art angezeigt ist. Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen sind unzulässig“.

Die Grenze solcher Vorfeldermittlungen sind insbesondere streng einzuhalten, wenn es um Grundrechtseingriffe, wie zum Beispiel um die Durchführung einer Hausdurchsuchung, geht. Dies wird ohne Anfangsverdacht nicht möglich sein.

In welcher Form die Ermittlungsbehörden von den tatsächlichen Anhaltspunkten, welchen den Anfangsverdacht begründen, Kenntnis erlangt haben, spielt grundsätzlich keine Rolle. Üblicherweise dürften aber Anzeigen von Dritten oder die dienstliche Wahrnehmung der Beamten Ursprung des Anfangsverdachts sein.

Dabei ist zu beachten, dass nicht jede Strafanzeige zu Ermittlungen führen kann und darf. Insbesondere der Inhalt der Strafanzeige und die Person des Anzeigenden ist zu beachten. Konkrete Angaben bzgl. des Steuersachverhaltes legen die Annahme grundsätzlich nahe, dass es sich um verwertbare bzw. ernstzunehmende Informationen handelt. Wird hingegen durch den (evtl. schon bekannten) Steller der Anzeige ein nicht plausibler und grundsätzlich unglaubwürdiger Sachverhalt angezeigt, so kommt eine Ermittlung bzw. die Annahme eines Anfangsverdachts nicht in Betracht.

Insbesondere anonyme Anzeigen tragen das Potential in sich, dass der Urheber der Anzeige vordergründig andere Ziele als die effektive Strafverfolgung im Auge hat. Oft stehen Rachegefühle

und verletzter Stolz o.ä. im Vordergrund. Durch die anonyme Anzeige entzieht sich der Anzeigende seiner eigenen strafrechtlichen Verantwortung i.S.d. § 164 StGB.

Nichtsdestotrotz können auch anonyme Anzeigen für die Begründung eines Anfangsverdachts genügen, da sie oft sehr detaillierte Informationen von innerbetrieblichen Vorgängen schildern, welche nur Arbeitnehmer des Angezeigten oder ähnlich verbundene Personen haben können. Liegt eine solche anonyme Anzeige vor, ist die Wahrscheinlichkeit ihrer Korrektheit erhöht. Ein pauschales Verwerfen von anonymen Anzeigen ist also nicht geboten!

Hinweis:

Da anonyme Anzeigen häufig recht konkret und detailliert sind und deswegen von den Strafverfolgungsbehörden gern verwendet werden, um weitere Ermittlungen, insbesondere Hausdurchsuchungen, anzustellen, ist aus Verteidigersicht zwingend, vor Abgabe einer Stellungnahme herauszufinden, inwieweit eine solche anonyme Anzeige Grund für die Durchführung von Ermittlungsmaßnahmen gewesen ist. Vor Abgabe einer Stellungnahme für den Beschuldigten ist die genaue Kenntnis dieser anonymen Anzeige erforderlich, um abzuschätzen, welche Einlassung in der gegebenen Verfahrenssituation sinnvoll bzw. erforderlich ist. Gegebenenfalls könnte es auch geboten sein, weitere Informationen ins Verfahren einzuführen, um etwaige Fehler in einer boshaft übertriebenen anonymen Anzeige aufzudecken.

Eine Selbstanzeige ist stets verdachtsbegründend bzgl. des angezeigten Vorgangs. Oftmals ist hier lediglich zu klären, ob der Anzeigende vorsätzlich handelt oder ob es sich um eine leichtfertige Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit handelt.

Mit Hinblick auf Beweise, welche durch Verstoß gegen Beweisverwertungsverbote erlangt worden sind, ist es umstritten, ob diese Beweise einen Anfangsverdacht begründen können. Von großer Bedeutung ist diese Konstellation, wenn die Finanzbehörden im Rahmen der Einsichtnahme von beispielsweise gestohlenen (und ihnen zugespielten) Dokumenten einen Vergleich zu den Angaben in Steuererklärungen anstellen. Wie solche Vorgänge im Rahmen des Verfahrens zu bewerten sind, ist strittig. Eine Ansicht ist der Auffassung, dass die so gewonnenen Erkenntnisse der Finanzbehörden überhaupt keine Berücksichtigung im Rahmen der Verdachtsprüfung finden dürfen.²⁷ Die extreme Gegenauffassung²⁸ geht von einer uneingeschränkten Verwertbarkeit der Erkenntnisse aus. Eine andere, vermittelnde Ansicht macht die Verwendbarkeit der gewonnenen Erkenntnisse von einer Abwägung des Gewichtes des Verfahrensverstößes und der Schwere der aufzuklärenden Straftat abhängig. Die Rechtsprechung entscheidet solche Fälle im Rahmen einer Einzelfallprüfung. Der BFH verfolgt dabei die Linie, dass in dieser Form gewonnen Beweise grundsätzlich berücksichtigt werden dürfen. Dafür spricht, dass sich im Zweifel nicht mehr klären lässt, ob sich der Verdacht nicht auch aus anderen Tatsachen hätte ergeben können.²⁹

27 Rolletschke/Kemper Rn. 41 zu § 397 AO.

28 Salditt PStR 2008, 84, 86.

29 vgl. zum Streitstand: Jäger in Franzen/Gast/Joelckes; Steuerstrafrecht, Rn. 48b zu § 397 AO.

Sollte nach oben stehenden Grundsätzen ein tauglicher Anfangsverdacht bestehen, so wird die Ermittlungsbehörde das Ermittlungsverfahren auf den Weg bringen. Bevor dieser Schritt aber getätigt wird, bedarf es einer Vorprüfung im Rahmen der verfahrenseinleitenden Maßnahmen. Es muss zunächst festgestellt werden, dass der vom Anfangsverdacht erfasste Sachverhalt überhaupt einem Straf- oder Bußgeldtatbestand unterliegt. Nicht notwendig ist in diesem Kontext, dass die Behörde im Zeitpunkt der Einleitung bereits den genauen Straftatbestand kennt. Es genügt, wenn einer von mehreren bestimmten Tatbeständen in Betracht kommt.³⁰

Es dürfen zudem keine Verfahrenshindernisse vorliegen, welche die Straftat unverfolgbar machen. Ein Interesse an der Klärung dieser Umstände besteht seitens der Behörde insbesondere deswegen, weil sich die handelnde Behörde unter Umständen sonst nach den Grundsätzen der Amtshaftung (§ 839 BGB i.V. mit Art. 34 GG) schadensersatzpflichtig machen kann. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn das Gericht zu einem späteren Zeitpunkt die Eröffnung des Hauptverfahrens ablehnt.

In folgenden Fällen ist die verfahrenseinleitende Maßnahme generell unzulässig:

- Schuldunfähigkeit auf Grund von Alter oder in Folge seelischer Störung (§§ 19,20 StGB)
- dauernde Vernehmungsunfähigkeit wegen schwerer und dauerhafter Erkrankung
- bei offensichtlicher Verjährung der Straftat
- bei Strafklageverbrauch (ne bis in idem gem. Art. 103 Abs. III GG)
- bei Extraterritorialität des Verdächtigen
- die Selbstanzeige stellt ein Verfahrenshindernis nur dann dar, wenn die Wirksamkeit und damit strafbefreiende Wirkung offensichtlich ist und die hinterzogenen Steuern bereits nachgezahlt worden sind.

2.2 Ermittlungen

Wenn bei der Ermittlungsbehörde ein tauglicher Anfangsverdacht vorliegt und keine Ermittlungshindernisse gegeben sind, wird und muss (Legalitätsprinzip § 152 II StPO) die Behörde das Ermittlungsverfahren einleiten. Eine verfahrenseinleitende Maßnahme ist dabei eine Maßnahme, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlichen vorzugehen.

30 Jäger in Franzen/Gast/Joecks; Steuerstrafrecht, Rn. 52 zu § 397 AO.

2.2.1 Ermittlungen in Bezug auf Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten § 208 Abs. I Nr.1 AO

Gem. § 208 I Nr.1 AO obliegt es der Steuer- und Zollfahndung Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zu ermitteln. Straftaten im Sinne des Steuerstrafrechts sind solche im Sinne des § 369 I AO.

§ 369 Abs.1 AO

Steuerstraftaten

(1) Steuerstraftaten (Zollstraftaten) sind:

- 1. Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind,*
- 2. der Bannbruch,*
- 3. die Wertzeichenfälschung und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft,*
- 4. die Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nummern 1 bis 3 begangen hat.*

Andere Straftaten im Sinne des StGB können die Zoll- oder Steuerfahndungsbehörden lediglich dann erforschen, wenn die §§ 385 Abs. II, 386 Abs. II Nr. 2 AO einschlägig sind oder die nichtsteuerliche Straftat in Tateinheit mit der Steuerstraftat i.S.d. § 52 StGB stehen. Was Steuerordnungswidrigkeiten sind, bestimmt § 377 I AO.

§ 377 AO

Steuerordnungswidrigkeiten

(1) Steuerordnungswidrigkeiten (Zollordnungswidrigkeiten) sind Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können.

(2) Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

Wie eingangs dargestellt, ist es Voraussetzung einer jeden Ermittlungsmaßnahme, dass ein Anfangsverdacht bzgl. der Begehung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit vorliegt. Ein Anfangsverdacht ist gegeben, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit einer verfolgbaren Straftat gegeben ist (BVerfG NJW 2004, 1517). Die aus diesem Anfangsverdacht resultierende Ermittlungspflicht bindet die Behörden an die Klärung des Sachverhaltes. Sie müssen in diesem Sinne alle Tatsachen klären, welche zur Entscheidung über die Anklageerhebung notwendig sind. Liegt kein konkreter Anfangsverdacht vor, so ist es den Behörden allerdings erlaubt, Vorfeldermittlungen anzustellen. Diese Vorfeldermittlungen sind dem Strafermittlungsverfahren vorgelagert. Sie beruhen regelmäßig auf einer nach der (abstrakten) kriminalistischen Fahndungserfahrung gegenüber dem allgemeinen Steuervollzug gesteigerten Möglichkeit von Steuerverkürzung.³¹ Dabei gibt und bedarf es seitens der Fahndungsbehörden im Regelfall noch

³¹ So Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 26.

keine Anhaltspunkte bzw. gesicherten Erkenntnisse bzgl. Tatbeteiligung oder Begehungsart.³² Führen Vorfeldermittlungen zu einem Anfangsverdacht, ist die Eröffnung des Strafermittlungsverfahrens möglich.

Die Zoll- und Steuerfahndung wird bei Vorliegen eines Anfangsverdachtens als Strafermittlungsbehörde tätig. § 208 I Nr. 1 AO sieht vor, dass es eine Aufgabe der Steuer- bzw. Zollfahndung ist, Steuerstraftaten zu ermitteln. Im Ermittlungsverfahren wird die Steuer- bzw. Zollfahndung auf dem Gebiet der Strafrechtspflege und insofern als Strafverfolgungsbehörde tätig.³³ Die Steuerfahndung hat im Rahmen dieser Funktion gem. § 404 S.1 AO die gleichen Rechte und Pflichten wie die Beamten des Polizeidienstes nach der StPO. Darüber hinaus stehen ihr aber gem. § 404 S. 2 AO auch die Rechte von Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft zur Verfügung. So kann sie Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und andere Maßnahmen treffen. Insbesondere die (Haus-) Durchsuchung und Beschlagnahme von Dokumenten und Datenträgern ist wichtiges Mittel zur Beweissicherung im Steuerstrafverfahren seitens der Fahndungsbehörden.

Die Steuerfahndung hat darüber hinaus das besondere Recht der Durchsicht von Aufzeichnungen beim Betroffenen, ohne dass dieser der Einsichtnahme zustimmen muss. (abweichend von §110 II StPO; § 404 S. 2 Halbsatz 1 AO)

2.2.2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage gem. § 208 Abs. I Nr. 2 AO

§ 404 AO trifft Aussagen über die Kompetenzen der Fahndungsbehörden. Um aber einen Gesamtüberblick über die Möglichkeiten der Ermittlungsbehörden zu bekommen ist es geboten, auch die §§ 208, 393 AO hinzuzuziehen.

§ 208 AO

Steuerfahndung (Zollfahndung)

(1) Aufgabe der Steuerfahndung (Zollfahndung) ist

- 1. die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten,*
- 2. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den in Nummer 1 bezeichneten Fällen,*
- 3. die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle.*

Die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden und die Zollfahndungsämter haben außer den Befugnissen nach § 404 Satz 2 erster Halbsatz auch die Ermittlungsbefugnisse, die den Finanzämtern (Hauptzollämtern) zustehen. In den Fällen der Nummern 2 und 3 gelten die Einschränkungen des § 93 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 2 und des § 97 Absatz 2 nicht; § 200 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 und 2 gilt sinngemäß, § 393 Abs. 1 bleibt unberührt.

³² So Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 26.

³³ BFH v. 23.12.1980; BStBl II 1981, 349.

(2) Unabhängig von Absatz 1 sind die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden und die Zollfahndungsämter zuständig

1. für steuerliche Ermittlungen einschließlich der Außenprüfung auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde,

2. für die ihnen sonst im Rahmen der Zuständigkeit der Finanzbehörden übertragenen Aufgaben.

(3) Die Aufgaben und Befugnisse der Finanzämter (Hauptzollämter) bleiben unberührt.

§ 393 AO

Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren

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

(2) Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5) besteht.

(3) Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Dies gilt auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf.

Gemäß § 208 Abs. 1 AO sind die Fahndungsbehörden über die bloße Strafermittlungsfunktion hinaus dazu berufen, die Besteuerungsgrundlagen beim Betroffenen zu ermitteln (Nr. 2) und gem. Nr. 3 auch eine Erforschung unbekannter Steuerfälle vorzunehmen. Ihr stehen insofern über § 404 AO hinaus die Kompetenzen der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren zu.³⁴

Angesichts der möglichen Personalunion der Fahndungsbehörden als Finanzbehörde und als Ermittlungsbehörde bedarf es einer Regelung der spezifischen Kompetenzen im Rahmen des

³⁴ Vgl. Ausführungen von Randt in FGJ, Steuerstrafrecht, § 404 AO Rn. 4f.

Strafermittlungsverfahrens auf der einen Seite und des Besteuerungsverfahrens auf der anderen Seite. Dies ist bereits verfassungsrechtlich geboten (nemo tenetur Grundsatz im Strafermittlungsverfahren – siehe dazu „Verwertungsverbot und Verwendungsverbot“).

Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist insbesondere deshalb im Gleichlauf mit dem Strafermittlungsverfahren von Bedeutung, weil insbesondere auf Ebene der Strafzumessung die Höhe und Erheblichkeit einer Steuerverkürzung von entscheidendem Gewicht ist.

BGH, Urteil vom 7. 2. 2012 – 1 StR 525/11: „a) Für die Strafzumessung in Fällen der Steuerhinterziehung in großem Ausmaß gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs Folgendes:

[28] Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung sieht in § 370 Abs. 3 Satz 1 AO für besonders schwere Fälle einen erhöhten Strafrahmen von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe vor. Ein besonders schwerer Fall liegt gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der Regel vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Vorteile erlangt. In Fällen, in denen – wie hier – noch die vorherige Gesetzesfassung dieser Vorschrift Anwendung findet, weil die Tat vor dem 1. Januar 2008 begangen wurde, ist das Regelbeispiel nur dann erfüllt, wenn der Täter zudem aus grobem Eigennutz gehandelt hat.

[29] Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, die der Senat seit der Grundsatzentscheidung vom 2. Dezember 2008 (im Verfahren 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 84 ff.) mehrfach bestätigt und fortgeschrieben hat (vgl. zusammenfassend BGH, Beschluss vom 15. Dezember 2011 – 1 StR 579/11), ist das nach objektiven Maßstäben zu bestimmende Merkmal des Regelbeispiels "in großem Ausmaß" dann erfüllt, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt. Beschränkt sich das Verhalten des Täters darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, liegt die Wertgrenze zum "großen Ausmaß" bei 100.000 € (BGHSt 53, 71, 85).

[30] Der in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Wertung ist bei besonders hohen Hinterziehungsbeträgen dadurch Rechnung zu tragen, dass bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein kann. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht (BGHSt 53, 71, 86 mwN).

[31] b) Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber in den Beratungen zu dem am 3. Mai 2011 (BGBl. I, 676) in Kraft getretenen Schwarzgeldbekämpfungsgesetz aufgegriffen. In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages heißt es dazu unter Bezugnahme auf das in BGHSt 53, 71 abgedruckte Senatsurteil (BT-Drucks. 17/5067 neu, S. 18): "Bei den Beratungen der geplanten Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerhinterziehung waren sich alle Fraktionen in der Bewertung einig, dass

Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt sei und entsprechend bekämpft werden müsse. Die Koalitionsfraktionen der CDU/CSU und FDP haben dabei betont, ... Eine Aussetzung der Freiheitsstrafe auf Bewährung bei Hinterziehung in Millionenhöhe sei nach einer Entscheidung des BGH nicht mehr möglich." Damit hat der Gesetzgeber diese Rechtsprechung gebilligt."

Darüber hinaus ist § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO aber auch hinsichtlich der Beweislast von Bedeutung. Im Steuer- und im Strafrecht unterscheiden sich die Beweislastgrundsätze schon allein vor dem Hintergrund, dass der in dubio-pro-reo Grundsatz in seiner spezifischen Ausprägung im Steuerrecht keine Anwendung findet. So kann im Steuerrecht im Rahmen der Festlegung der Besteuerungsgrundlage eine für den Betroffenen ungünstige Entscheidung getroffen werden. Weiterhin bleibt es auf Grund der Regelung des § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO der Fahndungsbehörde unbenommen, für Teile der Tat,

- die strafrechtlich verjährt sind
- für die persönlichen Strafaufhebungsgründe bestehen (§ 371 AO Selbstanzeige)
- welche einer Verfahrenseinstellung nach §§ 154, 154a StPO unterliegen oder
- bei denen ein Verfahrenshindernis besteht,

eine Festlegung der Besteuerungsgrundlage vorzunehmen und Steuern festzusetzen.³⁵ Wichtiger Grund dieser Regelung ist insofern auch die Sicherung der Verwaltungsökonomie und Effizienz. Die jeweilige Fahndungsbehörde kann „kraft eigenen Rechts über die strafrechtliche Relevanz hinaus den steuerlich erheblichen Umständen“³⁶ nachgehen.

BFH, Beschluss vom 16.12.1997 - VII B 45/97: „Schließlich besteht nach Auffassung des Senats auch ein erhebliches praktisches Bedürfnis dafür, daß die Steufa unter den Umständen des Streitfalls "am Ball bleibt" und ihre Ermittlungen zur Sicherung des Steueranspruchs des Staates auch für die Zeiträume fortführt, für die zwar wegen Strafverfolgungsverjährung die Durchführung eines Steuerstrafverfahrens nicht mehr in Betracht kommt, für die aber der mögliche Steueranspruch noch fortbesteht und durchsetzbar ist. Es ist nämlich davon auszugehen, daß die Steufa aufgrund ihrer Ermittlungen im nicht strafverjährten Zeitraum die Verhältnisse des Steuerpflichtigen und seine Verhaltensweisen und Eigenarten gut kennt und es ihr daher aufgrund der dabei gewonnenen Erfahrungen eher und leichter als dem zuständigen Veranlagungs-FA möglich ist, die Besteuerungsgrundlagen für davorliegende, noch nicht steuerverjährte Zeiträume zutreffend zu ermitteln. Es würde weder dem Interesse des Steuerpflichtigen noch dem Gebot sparsamen und effektiven Verwaltungshandelns entsprechen, würde man die Steufa von der weiteren Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen entbinden und den Steuerpflichtigen sozusagen mit einem neuen Verfahren einer anderen Behörde überziehen.“

35 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 24.

36 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 25.

2.2.3 Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. I Nr. 3 AO)

§ 208 Abs. I Nr. 3 AO weist der Steuer- und Zollfahndung die Aufgabe zu, unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. Zweifelsohne ist dies ein Auftrag an die Fahndungsbehörden, der nur schwer eingrenzbar ist. Die Vorschrift lässt einen allgemeinen Steuersicherungsauftrag zum Ausdruck kommen.³⁷ Aus dem Wortlaut der Vorschrift „unbekannte Steuerfälle“ geht klar hervor, dass es sich bezüglich des Verdachtsgrades nicht um einen Anfangsverdacht im obigen Sinne handeln muss. Die Schwelle bzgl. der Anstellung von Ermittlungen muss logischer Weise im Rahmen der Nr. 3 unter dem Anfangsverdacht liegen.³⁸ Dies stellt aber keineswegs eine Blankoermächtigung für die Fahndungsbehörden dar, etwa Rasterfahndungen, Ermittlungen „ins Blaue hinein“ oder Ausforschungsdurchsuchungen vorzunehmen. Auch im Rahmen des Verfahrens nach § 208 Abs. I Nr. 3 AO gilt grundsätzlich das rechtsstaatliche Gebot der Verhältnismäßigkeit. Dem Staat wird angesichts des weiten Umfangs der Aufgabe aus Nr. 3 kein dementsprechend tiefgreifendes Eingriffsrecht zu Lasten des Bürgers eingeräumt.

BVerfG, Beschluss vom 23.03.1994 - 2 BvR 396/94: „Wie das BVerfG wiederholt dargelegt hat, steht die Durchsuchung wegen ihrer Grundrechtsbezogenheit ebenso wie ihre Anordnung von vornherein unter dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit. Der jeweilige Eingriff muß insbesondere ein angemessenes Verhältnis zur Stärke des bestehenden Tatverdachts wahren. Geklärt ist ferner, daß eine gerichtliche Entscheidung, wie sie die Anordnung einer Durchsuchung darstellt, gegen Artikel 3 Absatz I GG verstößt, wenn sich für sie sachlich zureichende, plausible Gründe nicht finden lassen, so daß ihr Ergebnis bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich ist und sich somit der Schluß der Willkür aufdrängt.“¹

Ebenso ist auch eine „gezielte Suche nach Zufallsfunden“ nicht von § 208 Abs. I Nr. 1 AO gedeckt.³⁹ Es muss also ein hinreichender Anlass für eine Ermittlung bzgl. „unbekannter Steuerfälle“ vorliegen. Dafür werden konkrete Anhaltspunkte gefordert oder die Ermittlungen müssen auf einer konkreten Erfahrung der Behörden beruhen, welche die Möglichkeit des Vorliegens einer Steuerverkürzung nahelegen.⁴⁰

2.2.4 Ermittlungen auf Grund eines Ersuchens der Finanzbehörden (§ 208 Abs. II Nr. 1 AO)

Gemäß § 208 Abs. II Nr. 1 AO besteht die Möglichkeit, dass die für ein spezifisches Besteuerungsverfahren an sich zuständigen Behörden ihre diesbezügliche Kompetenz auf eine Landesfinanzbehörde, welche Träger einer Steuerfahndung ist, oder ein Zollfahndungsamt überträgt. Die Fahndungsbehörden sollen im Anschluss daran für Ermittlungen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens tätig werden. Sinn und Zweck der Norm ist, dass die Finanzbehörden durch Einschalten der Fahndungsbehörden entlastet werden, sobald es sich außer Stande sieht, die Ermittlungen

37 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 26.

38 Vgl. dazu auch Koenig/Koenig AO § 208 Rn. 15.

39 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 31.

40 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 31.

gen in dem spezifischen Steuerfall selbst durchzuführen. Für die Delegation an die Landesfinanzbehörden besteht insofern unbedingt das Erfordernis eines sachlichen Grundes. Dieser sachliche Grund muss auch deshalb vorliegen, weil sich die Ermittlung durch die Steuer- oder Zollfahndung grundsätzlich als größerer Eingriff in die Rechte des Betroffenen darstellt.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung, ob die Ermittlung an andere Stelle verwiesen werden soll, muss also dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Rechnung getragen werden. Der BFH sieht einen sachlichen Grund jedenfalls dann gegeben, wenn die eingeschaltete Behörde bereits mit dem gleichen Steuerfall in anderem Kontext betraut war.

BFH, Urteil vom 11.12.1991 - Az.: I R 66/90: „In der Literatur wird die Auffassung vertreten, aus dem Gedanken des Übermaßverbots heraus sei der Einsatz der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977 nur gerechtfertigt, wenn dafür wirklich eine sachliche Notwendigkeit bestehe (Tipke/Kruse, a. a. O., § 208 AO 1977 Tz. 6). Diese sachliche Notwendigkeit folgt im Streitfall aus der vorausgegangenen Ermittlungstätigkeit der Steuerfahndung in der nämlichen Sache. Wird die Steuerfahndung weiter mit der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der Klägerinnen beauftragt, so trägt dies dazu bei, die Außenprüfung im Interesse der Betroffenen rascher abzuwickeln.“

2.2.5 Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung im Strafermittlungsverfahren

Die Steuerfahndung wird weitgehend auch als Polizei im steuerrechtlichen Sinne verstanden. Ursprung dieser Bezeichnung ist insbesondere § 404 S. 1 AO. Hier werden der Steuerfahndung die selben Befugnisse eingeräumt, wie sie der Polizei als „Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft“ zustehen. Daraus resultiert im Verhältnis Staatsanwaltschaft – Steuerfahndung insbesondere das Weisungsrecht gem. § 161 StPO der Staatsanwaltschaft gegenüber der Steuerfahndung. In der Praxis ist es aber weitaus häufiger der Fall, dass die Steuerfahndung auf Weisung der Finanzbehörde tätig wird, da diese im Regelfall zuerst Kenntnis von der Möglichkeit der Begehung einer Steuerstraftat erlangt. Der Steuerfahndung steht aber auch die Möglichkeit zu, aus eigener Initiative heraus Ermittlungen anzustellen, wenn an sie bspw. eine Strafanzeige herangebracht wird.⁴¹

Im Rahmen ihrer polizeilichen Befugnisse stehen der Steuerfahndung folgende Ermittlungsmaßnahmen der StPO zur Verfügung:⁴²

- Entgegennahme von Anzeigen (§ 158 Abs. 1 StPO),
- Auskunftersuchen im Auftrag der Staatsanwaltschaft oder der Bußgeld- und Strafsachenstellen – oder bei Gefahr im Verzug aus eigenem Recht an andere Behörden und Dritte (§161 Abs. 1, § 163 Abs. 1 S. 2 StPO),

41 Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 52.

42 Katalog aus Webel, Steuerfahndung – Steuerstrafermittlung S. 25.

- Erster Zugriff (§ 163 Abs. I StPO),
- Identitätsfeststellung ,
- (kurzzeitige) Observation,
- Auskunft bzgl. IP-Adresse (§ 161, § 163 StPO i.V.m. § 113 TKG),
- Durchsuchung und Beschlagnahme auf Grundlage richterlichen Beschlusses,
- Beschuldigten- und Zeugenvernehmung,
- Festnahme von Störern bei Amtshandlungen,
- Vorläufige Festnahme,
- Ergreifung aufgrund Haftbefehls.

2.2.6 Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafermittlungsverfahren

Der Beschuldigte darf im Rahmen des Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat grundsätzlich passiv sein. Er muss nicht – im Gegensatz zum Besteuerungsverfahren – an der Sachaufklärung mitwirken. So muss er beispielweise nicht vor der Steuerfahndung erscheinen (bei Gericht, der Strafsachenstelle und vor der Staatsanwaltschaft aber sehr wohl). Der Beschuldigte hat zudem das Recht seine Aussage zu verweigern (*nemo tenetur*; §§ 136 Abs. I S. 2, 163a Abs. III, IV StPO). Die Ausübung dieses Rechts darf ihm insbesondere nicht zum Gegenteil gereichen, außer er macht nur mit Hinsicht auf bestimmte Aspekte des Sachverhaltes Gebrauch von seinem Schweigerecht. Dies kann ein Beweisanzeichen darstellen.⁴³

Dem Beschuldigten kann und darf sich im Strafermittlungsverfahren ebenfalls aktiv verteidigen. In diesem Sinne stehen ihm die Verfahrensrechte zu, sich durch Einwände und Beweisanträge zu Wehr zu setzen und darüber hinaus einen Verteidiger oder Steuerberater zu konsultieren.

Darüber hinaus hat er das Recht auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. I GG). Dieses verfassungsmäßig abgesicherte Recht umfasst das Erfordernis einer Vernehmung der Beschuldigten vor Abschluss der Ermittlungen (Ausnahme: Das Verfahren soll eingestellt werden.) Verschiedene Ermittlungsmaßnahmen schließen eine vorherige Anhörung aber aus, wenn dadurch der Erfolg oder die Effizienz dieser Ermittlungsmaßnahmen gefährdet werden würde, da der Überraschungseffekt nicht mehr vorläge (U-Haft, Beschlagnahme – vgl. § 33 Abs. IV StPO).⁴⁴

⁴³ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 108.

⁴⁴ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 208, Rn. 111.

Dem Beschuldigten steht es offen, durch Antrag die Aussetzung des Verfahrens bis zur Beendigung des Besteuerungsverfahrens, die Einstellung des Verfahrens oder die Nichterhebung öffentlicher Klage zu beantragen.⁴⁵

Hinweis:

In dem ersten Gespräch mit dem Beschuldigten ist die Frage zu erörtern, inwieweit die Nutzung eines Aussageverweigerungsrechts sinnvoll ist. Die Frage der Strategie ist naturgemäß vom Mandanten zu entscheiden. Die Beratung dafür sollte allerdings durch den Verteidiger frühzeitig geschehen, wobei Vor- und Nachteile dem Beschuldigten im Detail erläutert werden müssen.

Es hat sich als sinnvoll erwiesen, bis zur Kenntnis sämtlicher Vorwürfe seitens des Beschuldigten keinerlei Einlassungen abzugeben. Es besteht eine zu große Gefahr, dass diese Einlassungen zu Widersprüchen mit anderen Feststellungen führen, die gegebenenfalls fehlerhaft sind, was aber der Glaubhaftigkeit der Einlassung des Beschuldigten abträglich ist. Eine weitere Gefahr vorschneller Einlassungen liegt darin, einen bisher nicht mit Erfolg anzuklagenden Verdacht zu erhärten. Das bedeutet, durch eine vorschnelle Einlassung könnte der Erfolg von Verhandlungen erst begründet werden. Da der Täter nicht verpflichtet ist, sich selbst zu belasten, würde diese Einlassung dem Fall des Täters schaden. Ausnahmslos ist es daher bisher sinnvoll gewesen, bis zur erfolgten umfänglichen Akteneinsicht keinerlei Einlassungen abzugeben. Darauf sollte gegenüber den Strafermittlungsbehörden auch hingewiesen werden, damit eine Akteneinsicht, auf die bis zum Abschluss der Ermittlungen kein Anspruch besteht, möglich gemacht wird.

Nach der Akteneinsicht muss abgewogen werden. Grundsätzlich ist eine Einlassung zu einem frühen Stadium ernsthaft in Erwägung zu ziehen. Eine solche Einlassung kann sinnvoll sein, wenn die Strafermittlungsbehörden aufgrund der Kooperation des Beschuldigten in Aussicht stellen, Milde walten zu lassen. Auf Seiten der Strafermittlungsbehörden wird eine Beschleunigung des Verfahrens oder eine erhebliche Arbeitserleichterung im Rahmen der Ermittlungen durch ein günstiges Ergebnis begrüßt. Bevor jedoch Einlassungen mit dem Ziel eines günstigen Verfahrensabschlusses abgegeben werden, sollte sich der Verteidiger davon überzeugen, dass dieser tatsächlich umgesetzt werden kann. Eine verbindliche Zusage durch die Strafermittlungsbehörden ist nicht möglich. Je früher jedoch eine solche Vereinbarung getroffen und umgesetzt wird, desto großzügiger können sich die Strafermittlungsbehörden zeigen.

Sollte sich im Rahmen der Akteneinsicht zeigen, dass bisher noch keine Ermittlungsergebnisse vorliegen, die eine Verurteilung rechtfertigen, bzw. sollte sich zeigen, dass die Strafermittlungsbehörden von falschen tatsächlichen oder rechtlichen Umständen ausgehen, ist es sinnvoll, die Aussage auch weiterhin zu verweigern.

45 Ebda.

000 000 000 (00/16)

00000-0-00-S 1

Alle Rechte vorbehalten
© 2016 FernUniversität in Hagen
Rechtswissenschaftliche Fakultät