

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

Verfahrensrecht I

Kurseinheit 7:
Außergerichtliches Verfahren

Version von November 2018

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.

Inhaltsverzeichnis

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	7
1.4 Internationale Zusammenarbeit, Auskunftersuchen, Steuer – CD	8
1.4.1 Internationale Zusammenarbeit und Auskunftersuchen in Steuersachen	8
1.4.2 Europäische Staatsanwaltschaft	10
1.4.3 Rechtliche Erwägungen hinsichtlich Steuer - CDs	11
Zusammenfassung zu 1.:	17
2 Strafermittlungsverfahren	18
2.1 Anfangsverdacht	18
Zusammenfassung zu 2.1:	23
2.2 Ermittlungen	24
2.2.1 Ermittlungen in Bezug auf Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	
§ 208 Abs. 1 Nr.1 AO	24
2.2.2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage gem. § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO	25
2.2.3 Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO)	29
2.2.4 Ermittlungen auf Grund eines Ersuchens der Finanzbehörden	
(§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO)	30
2.2.5 Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung im Strafermittlungsverfahren	30
2.2.6 Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafermittlungsverfahren	31
2.2.7 Abschluss des Strafermittlungsverfahrens	33
Zusammenfassung zu 2.2:	36
2.3 Hausdurchsuchung und Beschlagnahme	36
2.3.1 Hausdurchsuchung	36
2.3.2 Beschlagnahme	41
2.3.3 Verhältnismäßigkeit	43
2.3.4 Beschlagnahmeverbote i.S.d. § 97 StPO bei Berufsheimnisträgern	44
2.3.5 Erlöschen der Beschlagnahme	46
Zusammenfassung zu 2.3:	46

2.4	Steuergeheimnis	47
2.4.1	Allgemeines	47
2.4.2	Zur Wahrung verpflichtete Personen	48
2.4.3	Schutzbereich Steuergeheimnis	48
2.4.4	Ausgleichsmechanismus zur Offenbarungspflicht	50
2.4.5	Das Steuergeheimnis im Verwaltungsverfahren (Abs. 2 Nr. 1a)	51
2.4.6	Das Steuergeheimnis im Strafverfahren (Abs. 2 Nr. 1b)	52
2.4.7	Aus anderem - dienstlichen - Anlass (Abs. 2 Nr. 1c)	52
2.4.8	Tathandlung – unbefugte Offenbarung oder Verwendung; Abruf von Daten	53
2.4.9	Offenbarungsgründe § 30 Abs. 4 AO	54
	Zusammenfassung zu 2.4:	60
2.5	Zeugenbeweis.....	61
2.6	Verwendungsverbot und Verwertungsverbot	62
2.6.1	§ 393 Abs. 2 AO	65
2.6.2	§ 393 Abs. 3 AO - Verwertung strafprozessualer Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren	71

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 die Frage der konkreten Fallgestaltung und deren Lösung. Daher hat jeder praktische Fall neben der materiell-rechtlichen 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. 1 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

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

Ungereimtheiten in der Steuererklärung 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 hinausgeht. 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 Wirtschaftstraftaten 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)

Der Zollfahndungsdienst ist zuständig für die Verfolgung und Verhütung der mittleren, schweren und organisierten Zollkriminalität. Im Gegensatz zur Steuerfahndung ist die Zollfahndung nicht bloß als Dienststelle einzustufen, sondern wird neben den Hauptzollämtern als selbstständige örtliche Behörde der Zollverwaltung tätig. Die acht Zollfahndungsämter (Stand März 2018) sind für die Ermittlung von Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbeständen zuständig, die der Zollverwaltung zur Verfolgung zugewiesen wurden. Schwerpunkte der Ermittlungstätigkeit des

² Klein/Rüsken AO § 208 Rn. 12 ff.

³ Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 404 AO Rn. 104.

Zollfahndungsdienstes bilden die Bereiche Zigaretten- und Rauschgiftkriminalität, Produktpiraterie sowie Straftaten im Bereich Zölle und Außenwirtschaftsrecht.

Das für den Zollfahndungsdienst zuständige Zollkriminalamt (mit Sitz in Köln) koordiniert und lenkt die Ermittlungstätigkeit der Fahndungsämter. In besonders bedeutenden Fällen können Ermittlungen auch vom Zollkriminalamt selbst durchgeführt werden.

Mit der Gründung der Generalzolldirektion (GZD) zum 01.01.2016 wurde das Zollkriminalamt als Fachdirektion VIII in die neu geschaffene Bundesoberbehörde integriert, nachdem es zuvor im Jahr 2008 als Mittelbehörde etabliert worden war.⁴ Als weitere Mittelbehörde existierte neben dem Zollkriminalamt die Mittelbehörde des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung (BWZ). Auch diese wurde abgeschafft und als Direktion IX in die Generalzolldirektion integriert. Die Generalzolldirektion erfüllt zentrale Organisationsaufgaben. Sie übt die Rechts- und Fachaufsicht über die Ortsebene der Zollverwaltung aus.

Der Bereich Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) bildet eine weitere Fachdirektion innerhalb der GZD (Direktion VII) welche spezifisch für die Aufdeckung von illegaler Beschäftigung zuständig ist. Die Aufgaben der FKS sind im Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (SchwarzArbG) festgelegt. Dabei hat sie umfangreiche Ermittlungs- und Prüfungsbefugnisse bzgl. der Aufdeckung illegaler Beschäftigung.

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 innehat.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 (s.o.).

4 Weerth, Die Generalzolldirektion – eine Mammutbehörde?, ZfZ 2016, 142 (143).

5 Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 404AO Rn. 102.

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

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

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 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. 4 S. 2 AO an sich zu ziehen, sog. Evokationsrecht,¹⁰ weil sie in Fällen von besonderer Bedeutung (Höhe des hinterzogenen Betrags, öffentliches Interesse) oder bei besonderen Schwierigkeiten für eine effiziente und zügige Ermittlung sorgen können soll. Insbesondere muss die Unterrichtung und Vorlage in den Fällen erfolgen, in denen die Finanzbehörde (BuStra/StraBuSt) keinen Strafbefehl beantragen könnte, weil eine Freiheitsstrafe in Betracht kommt oder - bei Existenz eines Verteidigers - eine Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr zu erwarten ist (§ 407 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und S. 2 StPO).

Dieses Evokationsrecht kann die Staatsanwaltschaft natürlich nur ausüben, wenn sie informiert wird über die in Frage kommenden Fälle. Die Unterrichtungspflicht gilt in allen Fällen, in denen eine Evokation nicht fernliegt.

Der BGH hat festgestellt, dass bei einem insgesamt langen Strafverfahren eine Strafmilderung bei einem Verstoß gegen die Unterrichtungspflicht auch dann in Frage kommt, wenn die Dauer des Strafverfahrens noch nicht gegen die Menschenrechtskonvention verstößt.¹¹

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

9 Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 404 AO Rn. 97 ff.

10 Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 404 AO Rn. 101.

11 BGH, 30.04.09 - 1 StR 90/09, BGHSt 54, 9.

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 haltmacht, 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.¹² Gesetzlichen Ausfluss findet diese gesteigerte Mitwirkungspflicht in § 90 Abs. 2 AO. Durch die Kodifizierung der gesteigerten Mitwirkungspflicht soll „die Durchsetzung des materiellen Rechts bei Auslandsbeziehungen nicht an fehlenden staatlichen Durchsetzungsmöglichkeiten scheitern.“¹³ 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 und dürfen sich die deutschen Finanzbehörden anderer Instrumentarien, wie der internationalen Amts- und Rechtshilfe, bedienen, um Auslandssachverhalte zu ermitteln.¹⁴

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. 3 S. 3 ZollVG Informationen an die Finanzbehörden „soweit ihre 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

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

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

14 FG Köln, 23.05.2017 – 2 V2498/14, ECLI:DE:FGK:2017:0523.2V2498.16.00.

(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 Steuerstrafverfahrens (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 vereinbarer 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 1 der Vorschrift wird das Hilfesuch von deutschen Behörden an ausländische Behörden geregelt. In Absatz 2 (Auskünfte auf Grund rechtlicher Grundlage – z.B. Doppelbesteuerungsabkommen) und 3 (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.¹⁵ Wichtig ist, dass die internationale Amtshilfe grundsätzlich subsidiär ist. Das Ersuchen um Amtshilfe muss insbesondere erforderlich bzw. „voraussichtlich erheblich“ (Art. 26 1 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 Auskunftersuchen gestellt wird.¹⁶ 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 Voraussetzungen 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.

Auch nach der neuen Datenschutzgrundverordnung ist Amtshilfe noch möglich die Verpflichtungen der Auskunftgebenden wurden in § 30 AO angepasst.¹⁷

1.4.2 Europäische Staatsanwaltschaft

Die Europäische Staatsanwaltschaft¹⁸, die erst frühestens im Jahr 2020 ihre Arbeit aufnehmen wird, wurde gegründet um den Schwierigkeiten bei grenzüberschreitenden Ermittlungen innerhalb der EU entgegenzuwirken.

Die sachliche Zuständigkeit der Europäischen Staatsanwaltschaft beschränkt sich bisher ausschließlich und abschließend auf Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union und untrennbar damit verbundene Straftaten. Die Straftaten selbst werden in den Mitgliedsstaaten durch Gesetze normiert entsprechend der Vorgaben aus der Richtlinie (EU) 2017/1371 und Richtlinie (EU) 2015/849 (Geldwäsche).

¹⁵ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 117 Rn. 5.

¹⁶ Seer in Tipke/Kruse, AO, § 117 Rn. 10 ff.

¹⁷ Schreiben betr. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO); Anpassung an die Datenschutz-Grundverordnung und die datenschutzrechtlichen Neuregelungen der AO mit Wirkung ab 25. Mai 2018, vom 12. Januar 2018 - BMF IV A 3 – S 0062/18/10001.

¹⁸ Weerth, Die neue Europäische Staatsanwaltschaft (EUSTa), AW-Prax 2018, 144.

Der benannte Aufgabenbereich umfasst ausschließlich:

- Betrug gegen die finanziellen Interessen der Union (Art. 3 der Richtlinie 2017/1371),
- Schwerwiegende Verstöße gegen das Mehrwertsteuersystem mit einem Gesamtschaden von 10.000.000 EUR (Art. 3 der Richtlinie (EU) 2017/1371),
- Geldwäsche (Art. 4 der Richtlinie (EU) 2017/1371 verweist auf Artikel 1 Absatz 3 der Richtlinie (EU) 2015/849).
- Bestechlichkeit und Bestechung (Art. 4 der Richtlinie (EU) 2017/1371).

Eine Zuständigkeit für das steuerrechtliche Verfahren kann sich also nur im Bereich der Umsatzsteuer ergeben, hinzuweisen ist noch darauf, dass sich nicht alle EU-Staaten dieser Richtlinie angeschlossen haben.

1.4.3 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 Bundesnachrichtendienst. 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 die betroffenen Länder Schweiz und Liechtenstein rügten. In rein juristischer Hinsicht stellt sich der Ankauf unter anderem in Bezug auf Verwertungsverbote der erlangten Daten im Rahmen des Steuer- und des Steuerstrafrechts, sowie in Bezug auf den Aspekt der Tatentdeckung der Steuerhinterziehung gem. § 371 Abs. 2 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 nach dem Ankauf der CDs ganz gezielt Pressemitteilungen herausgegeben, um bei den Kunden der betroffenen 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, indem man frühzeitig den Erwerb veröffentlichte.

1.4.3.1 Steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot

Der Diebstahl von Kundendaten in Verbindung mit dem Verkauf ist in den jeweiligen Ländern, in denen die Banken ihren Sitz haben, regelmäßig verboten. Dadurch, dass der deutsche Staat allerdings erhebliche Geldbeträge an etwaige Datendiebe gezahlt hat, wurde diese Form der verbotswidrigen Datenweitergabe mit Sicherheit gefördert. Man kann sogar ernsthaft die These aufstellen, dass hier die Grenze zur Beihilfe seitens der deutschen Behörden überschritten wur-

de. Zudem kann man die Ansicht vertreten, dass es im Rahmen des Steuerstrafrechtes nicht hinnehmbar ist, dass die Teilnahme an einem strafbaren 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.¹⁹ 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 und nur gegen diese Nutzung konnten sich die Bürger auch wehren.

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

¹⁹ so auch Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, S. 385.

[...]

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 Verfassungen 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.²⁰

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 „Steueränder-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.²¹ Ob eine Verurteilung allein auf das auf der Daten-CD enthaltene Material gestützt werden kann, war nicht Gegenstand der Entscheidung.²²

Der EGMR hat mit Urteil vom 06. Oktober 2016 die Rechtsprechung des BVerfG bestätigt. Die Beschwerdeführer rügten erfolglos, dass die Verwendung solcher Daten gegen das Recht auf Schutz der Privatsphäre verstoße. Deutsche Finanzbehörden dürfen also Durchsuchungen auf illegal beschaffte Bankdaten stützen.²³

20 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).

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

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

23 Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte; Urteil vom 06.Oktober 2016– Az. 33696/11.

Ein strafrechtliches Verwertungsverbot liegt unter den oben genannten Umständen insofern nicht vor, solange die staatlichen Behörden ein strafbares Verhalten einer Privatperson lediglich nachgelagert ausnutzen.²⁴

1.4.3.2 Steuerliches Verwertungsverbot

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

Nach der Rechtsprechung des BFH²⁵ 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 beanstandeten 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 Rechtsprechung²⁶ davon aus, dass dadurch nicht der grundrechtlich geschützte 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 Kernbe-

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

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

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

reich 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 Verfahrensverstöß 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.

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. 2 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. 2 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 20.05.2010 - 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 soweit bekannt sind, dass der Schuldumfang verlässlich beurteilt werden kann. Es genügt, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind.

Die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle stellt für sich allein noch keine Tatentdeckung dar. Welche Umstände hinzukommen müssen, damit die Tat (wenigstens zum Teil) entdeckt ist, lässt sich nur im Einzelfall und nicht schematisch beantworten. In der Regel ist eine Tatentdeckung bereits dann anzunehmen, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit naheliegt. Stets ist die Tat entdeckt, wenn der Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen ergibt, dass die Steuerquelle nicht oder unvollständig angegeben wurde. Entdeckung ist aber auch schon vor einem Abgleich denkbar, etwa bei Aussagen von Zeugen, die dem Steuerpflichtigen nahestehen und vor diesem Hintergrund zum Inhalt der Steuererklärungen Angaben machen können, oder bei verschleierte Steuerquellen, wenn die Art und Weise der Verschleierung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben ist.“

Eine Bejahung der Tatentdeckung kann vor diesem Hintergrund durchaus in dem Zeitpunkt vorliegen, in dem die Steuer-CD gekauft wird. Wie der BGH aber ausführt, kommt es zur Bewertung dieser Frage auf den Einzelfall an.²⁷ 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. 2 S. 2 AO auslöst. Genauso wenig löst die Berichterstattung über die Gruppenfrage des Bundeszentralamts für Steuern bei den irischen Finanzbehörden, die Vermietungsdaten von Airbnb über die Objekte in Deutschland mitzuteilen eine Sperrwirkung aus, denn tatsächlich sind ja noch keine einzelnen Taten bekannt, sie werden nur vermutet.²⁸ Gut zu begründen ist diese Ansicht aus rein kriminalpolitischen Erwägungen. Die Verkündung von Datenträgerkäufen oder Datenanfragen im Ausland 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 Selbstan-

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

28 Talaska/Cremers, Auskunftersuchen an „Airbnb“: Sind Selbstanzeigen noch möglich?, DB 2018, 1824; Ott, Selbstanzeige bei „airbnb“-Einkünften, PStR 2018, 173.

zeige im Rahmen des Ankaufs von Steuer-CDs kontraproduktiv.²⁹ (vgl. dazu Ausführungen zur Selbstanzeige)

Zusammenfassung zu 1.:

1. Die zentralen Akteure im Rahmen des steuerstrafrechtlichen Verfahrens sind neben den Gerichten die Staatsanwaltschaft, die Steuerfahndung und die FKS.
2. Die Staatsanwaltschaft bildet dabei die Kernbehörde, welche sich üblicherweise der Zoll- und der Steuerfahndung neben der Polizei als sogenannte Ermittlungspersonen bedient.
3. Vor dem Hintergrund der Globalisierung und des Europäischen Binnenmarktes ist es enorm wichtig, dass internationale Amtshilfe grundsätzlich als mögliches grenzüberschreitendes Ermittlungsinstrument zur Verfügung steht. Steuerstraftaten machen an den Grenzen nicht halt, sondern finden gerade ihre Verwirklichung im Rahmen von grenzüberschreitenden Sachverhalten.
4. Ob die Rechtsprechung in Zukunft ein steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot bzgl. der Daten auf sogenannten Steuer-CDs annimmt, muss weiterhin beobachtet werden. Bisher ist dies nicht der Fall, solange der Staat lediglich nachgelagert ein strafrechtliches Handeln einer Privatperson ausnutzt, um fiskalischen Interessen gerecht zu werden. Ein steuerliches Verwertungsverbot wird hingegen einhellig abgelehnt.

²⁹ 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 Abs. 1 AO aufgelisteten Stellen sind vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips (§ 152 Abs. 2 StPO) dazu verpflichtet, dass sie Ermittlungen anstellen, wenn zureichende 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.³⁰ 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 EntschlieÙung 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 § 152 Absatz 2 StPO, ein Beurteilungsspielraum zuzubilligen, so daß seine EntschlieÙung 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 pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden; dabei hat er entsprechend den Gegebenheiten des Einzelfalles das Beschleuni-

30 BVerfG, 08.03.2004 - 2 BvR 27/04, NJW 2004, 1517.

gungsgebot 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 muss 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 im Sinne von § 258a StGB.

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.“*³¹

Der Anfangsverdacht muss dementsprechend aus konkreten Tatsachen resultieren. Es reichen keine bloßen 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 dafürsprechen, 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 auf das Vorliegen eines Anfangsverdachts geschlossen werden, weil ein bestimmtes Geschäftsgebaren in den Augen der Finanzbehörden verdächtig erscheint. Maßnahmen 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



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

Tafelpapieren eine unzulässige Rasterfahndung. Dazu schreibt der BFH in seinen Leitsätzen zu-treffend:

„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. 3 AO begrenzt.“ (BFH, Beschluss vom 25.07.2000 - VII B 28/99, NJW 2000, 3157.)

Bezüglich des expliziten Falles der Tafelgeschäfte hat das BVerfG im Jahr 2002 (Urteil vom 25.04.2002 - IV R 30/00, 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, 11.08.1999 - 4 Qs 78/99, wistra 1999, 434) in seinem Beschluss dargestellt, dass die Inhaber von Tafelpapieren eine gezielte Anonymisierung anstreben müssen, um einen Anfangsverdacht zu begründen.

„Zwar begründet die bloße Inhaberschaft von Tafelpapieren und deren Einlieferung zur Verwahrung in ein Depot für sich allein noch keinen Anfangsverdacht einer Steuerstraftat (BFH, Beschluss vom 25.07.2000 - VII B 28/99, NJW 2000, 3157, 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.“³²

Liegt ein Anfangsverdacht nach oben genannten Kriterien (noch) nicht vor, steht den Behörden nichtsdestotrotz die Möglichkeit zu, Vorfeld- oder Initiativermittlungen anzustellen. Dies ist beispielsweise dann geboten, wenn anonyme Anzeigen bei den Ermittlungsbehörden eingehen,

32 BVerfG, Urteil vom 25.04.2002 - IV R 30/00, DStRE 2002, 1091.

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 das mögliche Vorliegen einer Steuerhinterziehung gegeben sein, welche nur dann eine Vorfeldermittlung rechtfertigen.

BFH, Beschluss vom 25.07. 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 Steuerfahndung nach § 208 Absatz 1 S. 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 dann streng einzuhalten, wenn es um Grundrechtseingriffe, wie zum Beispiel um die Durchführung einer Hausdurchsuchung, geht. Eine solche Maßnahme wird ohne Anfangsverdacht nicht möglich sein.

In welcher Form die Ermittlungsbehörden von den tatsächlichen Anhaltspunkten, die 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 sind 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 verfolgt. 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 Strafermittlungsbehörden 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 lediglich zu klären, ob der Anzeigende vorsätzlich handelt oder ob es sich um eine leichtfertige Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit handelt.

Mit Hinblick auf solche Beweise, welche durch einen 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.³³ Die extreme Gegenauffassung³⁴ 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.³⁵

Sollte nach obenstehenden 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 über-

33 Rolletschke/Kemper, Rn. 41 zu § 397 AO.

34 Salditt, PStR 2008, 84, 86.

35 vgl. zum Streitstand: Jäger in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 397 AO Rn. 53 ff..

haupt 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.³⁶

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. 3 GG)³⁷
- 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.

Zusammenfassung zu 2.1:

1. Ein Anfangsverdacht liegt vor, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit einer verfolgbaren Straftat gegeben ist. Er ist grundsätzlich Voraussetzung für die Einleitung von Ermittlungen und Ermittlungsmaßnahmen.
2. Der Anfangsverdacht muss sowohl hinsichtlich der objektiven Vorlage einer Steuerverkürzung gegeben sein, als auch hinsichtlich der Annahme, dass der Steuerpflichtige zumindest mit Eventualvorsatz bzgl. der Steuerhinterziehung gehandelt hat (subj. Seite).
3. Liegt kein Anfangsverdacht vor, können auch keine Ermittlungen eingeleitet werden. Hier stehen den Behörden lediglich die Instrumente der Vorfeld- und Initiativermittlungen zur

³⁶ Jäger in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 397 AO Rn. 70 f..

³⁷ Hierzu gibt es eine Ausnahme auf europarechtlicher Ebene aus Italien, in der der Steuerschutz höher gewertet wird: EuGH, C-524/15 vom 20.3.2018, BB 2018, 789, ZWH 2018, 171; Bock, Schranken des Doppelbestrafungsverbots-Zugleich Besprechung von EuGH, Urteil vom 20.03.2018 – Rs. C-524/15, ZWH 2018, 169.

Verfügung. Rasterfahndungen, Ermittlungen „ins Blaue hinein“ und Ausforschungsuntersuchungen sind per se unzulässig.

2.2 Ermittlungen

Wenn bei der Ermittlungsbehörde ein tauglicher Anfangsverdacht vorliegt und keine Ermittlungshindernisse gegeben sind, wird und muss (Legalitätsprinzip § 152 Abs. 2 StPO) die Behörde das Ermittlungsverfahren einleiten. Eine verfahrenseinleitende Maßnahme ist dabei eine Maßnahme, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen.

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

Gem. § 208 Abs. 1 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 Abs. 1 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. 2, 386 Abs. 2 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 Abs. 1 AO.

§ 377 AO

Steuerordnungswidrigkeiten

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

(2) Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften dieses Gesetzes oder 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, 08.03.2004 - 2 BvR 27/04, 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 gesteigerter Möglichkeit von Steuerverkürzung.³⁸ Dabei gibt und bedarf es seitens der Fahndungsbehörden im Regelfall noch keine Anhaltspunkte bzw. gesicherten Erkenntnisse bzgl. Tatbeteiligung oder Begehungsart.³⁹ Führen Vorfeldermittlungen zu einem Anfangsverdacht, ist die Eröffnung des Strafermittlungsverfahrens möglich.

Die Zoll- und Steuerfahndung wird bei Vorliegen eines Anfangsverdacht als Strafermittlungsbehörde tätig. § 208 Abs. 1 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.⁴⁰ 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 Abs. 2 StPO; § 404 S. 2 Halbsatz 1 AO).

2.2.2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage gem. § 208 Abs. 1 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,*

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

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

40 BFH vom 23.12.1980; BStBl II 1981, 349.

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.

(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.⁴¹

Angesichts der möglichen Personalunion der Fahndungsbehörden als Finanzbehörde und als Ermittlungsbehörde bedarf es einer Regelung der spezifischen Kompetenzen im Rahmen des 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 07.02.2012 – 1 StR 525/11: 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).

41 Vgl. Ausführungen Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 404 AO Rn. 21 ff.