

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

Verfahrensrecht I

Kurseinheit 7:
Außergerichtliches Verfahren

Version von Juli 2020

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.: | 18 |
| 2 Strafermittlungsverfahren | 19 |
| 2.1 Anfangsverdacht | 19 |
| Zusammenfassung zu 2.1: | 25 |
| 2.2 Ermittlungen | 25 |
| 2.2.1 Ermittlungen in Bezug auf Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten | |
| § 208 Abs. 1 Nr.1 AO | 25 |
| 2.2.2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage gem. § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO | 27 |
| 2.2.3 Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO) | 30 |
| 2.2.4 Ermittlungen auf Grund eines Ersuchens der Finanzbehörden | |
| (§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO) | 31 |
| 2.2.5 Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung im Strafermittlungsverfahren | 32 |
| 2.2.6 Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafermittlungsverfahren | 32 |
| 2.2.7 Abschluss des Strafermittlungsverfahrens | 35 |
| Zusammenfassung zu 2.2: | 38 |
| 2.3 Hausdurchsuchung und Beschlagnahme | 38 |
| 2.3.1 Hausdurchsuchung | 38 |
| 2.3.2 Beschlagnahme | 43 |
| 2.3.3 Verhältnismäßigkeit | 45 |
| 2.3.4 Beschlagnahmeverbote i.S.d. § 97 StPO bei Berufsheimnisträgern | 47 |
| 2.3.5 Erlöschen der Beschlagnahme | 48 |
| Zusammenfassung zu 2.3: | 49 |

| | | |
|-------|---|----|
| 2.4 | Steuergeheimnis | 49 |
| 2.4.1 | Allgemeines | 49 |
| 2.4.2 | Zur Wahrung verpflichtete Personen | 51 |
| 2.4.3 | Schutzbereich Steuergeheimnis | 51 |
| 2.4.4 | Ausgleichsmechanismus zur Offenbarungspflicht | 53 |
| 2.4.5 | Das Steuergeheimnis im Verwaltungsverfahren (Abs. 2 Nr. 1a) | 54 |
| 2.4.6 | Das Steuergeheimnis im Strafverfahren (Abs. 2 Nr. 1b) | 55 |
| 2.4.7 | Aus anderem - dienstlichen - Anlass (Abs. 2 Nr. 1c) | 55 |
| 2.4.8 | Tathandlung – unbefugte Offenbarung oder Verwendung; Abruf von Daten | 55 |
| 2.4.9 | Offenbarungsgründe § 30 Abs. 4 AO | 57 |
| | Zusammenfassung zu 2.4: | 63 |
| 2.5 | Zeugenbeweis..... | 64 |
| 2.6 | Verwendungsverbot und Verwertungsverbot | 65 |
| 2.6.1 | § 393 Abs. 2 AO | 68 |
| 2.6.2 | § 393 Abs. 3 AO - Verwertung strafprozessualer Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren | 74 |

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 weitergegeben 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 oder Verständnisfragen bei Ortsbesichtigungen zu klären.² 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.³

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.⁴

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

2 FG Münster, Urteil vom 11.07.2018 – 9K 2384/17, PStR 2018, 309 zu den Rechten des Flankenschutzes. Roth, Ortsbesichtigung des „Flankenschutz“- Fahnders nur bei schweren Eingriffen gerichtlich überprüfbar, PStR 2018, 309.

3 Klein/Rüsken AO § 208 Rn. 12 ff.

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