

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

Verfahrensrecht I

Kurseinheit 7:
Außergerichtliches Verfahren

Version von März 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.:	17
2 Strafermittlungsverfahren	18
2.1 Anfangsverdacht.....	18
Zusammenfassung zu 2.1:	24
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	26
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	31
2.2.6 Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafermittlungsverfahren.....	31
2.2.7 Abschluss des Strafermittlungsverfahrens	34
Zusammenfassung zu 2.2:	37
2.3 Hausdurchsuchung und Beschlagnahme	37
2.3.1 Hausdurchsuchung	37
2.3.2 Beschlagnahme	42
2.3.3 Verhältnismäßigkeit	44
2.3.4 Beschlagnahmeverbote i.S.d. § 97 StPO bei Berufsheimnisträgern	45
2.3.5 Erlöschen der Beschlagnahme	47
Zusammenfassung zu 2.3:	48

2.4	Steuergeheimnis	48
2.4.1	Allgemeines	48
2.4.2	Zur Wahrung verpflichtete Personen	49
2.4.3	Schutzbereich Steuergeheimnis	50
2.4.4	Ausgleichsmechanismus zur Offenbarungspflicht	52
2.4.5	Das Steuergeheimnis im Verwaltungsverfahren (Abs. 2 Nr. 1a)	53
2.4.6	Das Steuergeheimnis im Strafverfahren (Abs. 2 Nr. 1b)	53
2.4.7	Aus anderem - dienstlichen - Anlass (Abs. 2 Nr. 1c)	54
2.4.8	Tathandlung – unbefugte Offenbarung oder Verwendung; Abruf von Daten	54
2.4.9	Offenbarungsgründe § 30 Abs. 4 AO	56
	Zusammenfassung zu 2.4:	62
2.5	Zeugenbeweis	62
2.6	Verwendungsverbot und Verwertungsverbot	64
2.6.1	§ 393 Abs. 2 AO	67
2.6.2	§ 393 Abs. 3 AO - Verwertung strafprozessualer Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren	73

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.

örtliche Behörde der Zollverwaltung tätig. Die acht Zollfahndungsämter⁵ sind für die Ermittlung von Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbeständen zuständig, die der Zollverwaltung zur Verfolgung zugewiesen wurden. Schwerpunkte der Ermittlungstätigkeit des 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.⁶ 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.⁷ Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Zollfahndungsämter die Möglichkeit haben, Amtshandlungen im gesamten Bundesgebiet vorzunehmen, wenn es die Durchführung ihrer Aufgaben erfordert.⁸ 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.⁹ 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

5 Stand Februar 2020: Zollfahndungsämter Berlin-Brandenburg, Dresden, Essen, Frankfurt am Main, Hamburg, Hannover, München, Stuttgart.

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

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

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

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

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.).

Die Steuerfahndung beschäftigt sich dementsprechend mit Verdachtsmomenten bzgl. Steuerstraftaten im Bereich der Besitz- und Verkehrssteuern.¹⁰

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.¹¹

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,¹² 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.¹³

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

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

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

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