

Wolfgang Lübke | Ulrike Müller | Saskia Bonenberger

Steuerfahndung

Wolfgang Lübke | Ulrike Müller |  
Saskia Bonenberger

# Steuerfahndung

Situationen erkennen, vermeiden, richtig beraten



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0638-0

# Vorwort

Die Steuerpflichtigen und ihre Steuerberater treffen fast immer völlig überraschend und unvorbereitet mit der Steuerfahndung zusammen. Entweder stehen die Fahndungsprüfer ohne Voranmeldung zu einer Durchsuchung vor der Tür oder sie treffen anders als bei der Betriebsprüfung ohne Vorankündigung im Besteuerungsverfahren zusammen.

Die steigende Anzahl der Ermittlungsverfahren, die Zahl der Steuerfahnder, ihre Vernetzung mit anderen Behörden und der zunehmend immer gläserner werdende Steuerbürger führen zu einem kontinuierlichen Anstieg an Ermittlungsverfahren. Die steuerberatenden Berufe werden damit häufiger als bisher mit der Steuerfahndung konfrontiert und sind im Strafverfahren häufig die ersten Ansprechpartner. Oftmals sind diese mit dem Verfahren und dessen Besonderheiten überfordert; es sind Kenntnisse über die Steuerdelikte, die Ermittlungsmöglichkeiten und deren Rechtsgrundlagen sowie über die Möglichkeiten der Verteidigung erforderlich. Gleichzeitig sind damit aber nicht nur für den Mandanten, sondern auch für den Steuerberater Risiken verbunden. Ohne zumindest einen Überblick über die wesentlichen Regeln und Grundsätze des Steuerrechts und des Straf- und Strafverfahrensrechts zu besitzen und deren gegenseitige Wechselwirkungen zu kennen, ist deshalb eine erfolgreiche Vertretung von Mandanten nicht möglich.

Unkenntnis hinsichtlich Zuständigkeiten sowie der Aufgabenverteilung der unterschiedlichen Steuer-, Ermittlungs- und Strafverfolgungsbehörden erschwert neben mangelnder Routine auf diesem Gebiet eine effiziente und erfolversprechende Verfahrensbeendigung, begleitet von der Besonderheit, dass nicht die Tätersuche, sondern der Nachweis der Tat im Vordergrund steht. Der Schwerpunkt der Verteidigung liegt nicht in der Hauptverhandlung, sondern beginnt bereits im Ermittlungsverfahren gegenüber der Steuerfahndung!

Aufgrund der staatlich immer weiter ausgedehnten Aktionsradien der Steuerfahndung- sie wird zunehmend auch im Besteuerungsverfahren tätig, weil von ihr Sachverhalte mit bundesweitem Bezug schneller als durch die Finanzämter aufgeklärt werden können und Ermittlungsmaßnahmen vor Ort ohne jede Voranmeldung zulässig sind- und der inzwischen unübersichtlichen Gesetzesmaterie, die ständigen Änderungen unterworfen ist, birgt dies zwar Beratungsansätze, aber auch Risiken. Gerade erst wieder zum 1.1.2008 sind in verschiedenen Gesetzen Änderungen erfolgt, die nicht sofort überschaubar sind. Sie werden bereits in diesem Handbuch berücksichtigt,

Die erforderlichen Grundkenntnisse werden hier in komprimierter Form vorgestellt. Darüber hinaus werden die in der Praxis gewonnenen Erfahrungen von und mit der Steuerfahndung ebenso berücksichtigt wie taktische Vorgehensweisen, die in der Praxis häufig großzügiger verfährt, als es nach den gesetzlichen Vorgaben erforderlich wäre. In einer Vielzahl von Praxishinweisen und Beispielfällen wird dies veranschaulicht.

Die Arbeit der Autoren ist von ihrem gemeinsamen Interesse geprägt, Steuerberatern in einem kompakten Handbuch trotz des begrenzten Umfangs Umfassendes zum fairen Umgang mit der für viele spröden Materie zu vermitteln. Deshalb haben sich bewusst zwei auf dem Gebiet des Strafverfahrens erfahrene Beraterinnen und einer der dienstältesten Steuerfahndungsstellenleiter zusammengefunden. Eine derartige Kombination von Fachwissen sucht in der Literatur bislang ihresgleichen und lässt am praktischen Erfahrungsschatz teilhaben. Eine der Grundlage neben den praktischen Erfahrungen aus dem Beratungsalltag waren u.a. viele bereits in Einzelseminaren und zur Schulung der Berliner Steuerfahnder verwendete Unterlagen, die erstmals in

dieser Form einer breiteren Öffentlichkeit vorgestellt werden sollen. Da bis auf wenige regionale Unterschiede die Steuerfahndung bundesweit auf derselben Rechtsgrundlage arbeitet, können diese dabei eingeflossenen praktischen Erfahrungen bundesweit angewandt werden.

Gedankt werden soll hierbei auch Frau Rechtsanwältin Christine Varga von Rödl & Partner, für ihre unermüdliche und wertvolle Unterstützung bei Recherchetätigkeiten und dem Korrekturlesen.

April 2008

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	19
Bearbeiterverzeichnis	21
<b>Teil I Steuerfahndung – Aufgaben, Befugnisse und Kompetenzen</b>	<b>23</b>
§ 1 Die Steuerfahndung	25
A. Die Stellung der Steuerfahndung im Ermittlungsverfahren	25
I. Organisation	26
1. Regionale Besonderheiten und Unterschiede	26
a) Spezialfinanzämter	26
b) Abteilungen eines Festsetzungsfinanzamts	26
c) Fachaufsicht	27
2. Besondere Organisationseinheiten	27
a) Registratur	27
b) Datenerfassung	27
c) ADV- oder IT-Prüfer und Internetermittlungen	28
d) Sonderermittlungsgruppen, Sondereinsatzgruppen oder Sondereinsatzkommandos	28
e) Vorprüfgruppe	29
f) Bereitschaftsdienst	29
g) Eingangsgeschäftsstelle	29
h) Leitung der Steuerfahndung und der Bußgeld- und Strafsachenstelle	29
i) Qualitätssichernde Abteilungen	29
II. Zuständigkeit	29
1. Abgrenzung zu anderen Ermittlungsbehörden	30
a) Ahndungsbehörde	30
b) staatsanwaltschaftliche Befugnisse	30
c) örtliche Zuständigkeit	32
d) sachliche Zuständigkeit	33
III. Befugnisse	34
1. Befugnisse im Besteuerungsverfahren	34
a) Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	35
b) Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO	36
c) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO	36
d) Befugnisse nach § 208 Abs. 1 S. 2 AO	37
e) Erweiterung der Befugnisse nach § 208 Abs. 1 S. 3 AO	37
f) Vorfeld- und Vorermittlungen im Einzelnen	39
g) § 208 Abs. 2 AO	41

2.	Befugnisse bei Steuerzuwiderhandlungen	42
a)	§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	42
b)	Rechte nach § 404 AO	43
aa)	Befugnisse der Polizei nach der StPO i.V.m. § 404 AO	43
bb)	Befugnisse der Ermittlungspersonen (früher: Hilfsbeamten) nach der StPO i.V.m. § 404 Satz 2 AO	44
<b>IV.</b>	<b>Das Steuerstrafverfahren</b>	45
1.	Besonderheiten:s	45
2.	Zusammentreffen zweier Rechtsgebiete	46
3.	Verfahrensablauf	48
a)	Steuerstrafverfahren	48
b)	Verfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten	48
<b>V.</b>	<b>Ermittlungsbehörden im Steuerstrafverfahren</b>	49
1.	Verschiedene Ermittlungsorgane	49
a)	Staatsanwaltschaft	49
b)	Bußgeld- und Strafsachenstelle	50
c)	Gerichte	58
d)	andere Ermittlungsbehörden	59
e)	Bußgeld- und Strafsachenstelle als Ansprechpartner der Finanzämter	60
§ 2	<b>Grundzüge des Ermittlungsverfahrens</b>	62
<b>A.</b>	<b>Grundsätze für die Verfahrensdurchführung</b>	62
<b>I.</b>	<b>Allgemeine rechtsstaatliche Grundsätze</b>	62
<b>II.</b>	<b>Grundsätze des Strafverfahrens</b>	62
1.	Verfahrenseinleitung	63
a)	Amtsermittlungsgrundsatz (Offizialprinzip)	63
b)	Einleitung und Anfangsverdacht	63
c)	Abschluss der Tat	65
d)	Ablauf der Tat	66
e)	Konkurrenzen	66
f)	Bekanntgabe des Strafverfahrens	67
g)	Belehrung	68
h)	Änderung der Rechtsstellung nach der Einleitung	68
2.	Anklagegrundsatz und Anklagemonopol	69
3.	Legalitätsprinzip	69
a)	Ausnahmen vom Legalitätsprinzip	70
b)	Folgen des Verstoßes gegen das Legalitätsprinzip	73
<b>B.</b>	<b>Weitere Grundsätze für die Verfahrensdurchführung</b>	73
<b>I.</b>	<b>Untersuchungsgrundsatz</b>	73
<b>II.</b>	<b>Beschleunigungsgrundsatz</b>	74
<b>III.</b>	<b>Öffentlichkeitsgrundsatz</b>	75
<b>IV.</b>	<b>Mündlichkeit</b>	76
<b>V.</b>	<b>Erhebung und Würdigung der Beweise</b>	76
1.	Grundsätze	76
a)	Beweiserhebung	76
b)	Beweisaufnahme	79

	c) Aussage- und Auskunftsverweigerungsrechte	80
	d) Verwertungsverbote	81
§ 3	<b>Durchsuchung und Beschlagnahme</b>	88
	<b>A. Durchsuchung</b>	88
	I. Voraussetzungen	88
	II. Anforderungen an Durchsuchungen	89
	1. Gefahr im Verzug	90
	2. Durchsuchungsbeschluss	91
	3. Vorbereitung der Durchsuchung	93
	4. Durchführung der Durchsuchung	95
	5. Auswertung	98
	<b>B. Beschlagnahme</b>	98
	I. Herausgabeverlangen von Beweismitteln	98
	II. Beschlagnahme von Beweismitteln	99
	1. Durchsicht der Papiere	99
	2. Voraussetzungen der Beschlagnahme	102
	3. Beschlagnahme im Rahmen des strafrechtlichen Arrests	103
	4. Beschlagnahme für nicht strafbefangene Zeiträume	104
	5. Beschlagnahme von gespeicherten Daten	104
	6. Beschlagnahme von Telekommunikationsdaten	105
	7. Beschlagnahmebeschluss und Gefahr im Verzug	105
	8. Amtliche Verwahrung	106
	9. Rückgabe der Beweismittel	106
	10. Zufallsfunde	107
	11. Unzulässige Ausdehnung einer Durchsuchung	108
	III. Beschlagnahmefreiheit	108
	1. Beschlagnahme von Mandantenunterlagen bei Angehörigen der beratenden Berufe	109
	2. Abgrenzung zwischen Beschlagnahmeverboten und Beschlagnahmefreit	111
	IV. Rechtsmittel gegen die Durchsuchung und Beschlagnahme	113
	1. Verzeichnis der beschlagnahmten Gegenstände	116
	2. Fiktiver Durchsuchungsbeschluss für den Beschuldigten	119
§ 4	<b>Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndung</b>	122
	<b>A. Praktizierte Ermittlungsmöglichkeiten</b>	122
	I. Kontrollmitteilungen von Finanzbehörden und von anderen inländischen Behörden	122
	II. Mitteilungen im Zusammenhang mit Schwarzarbeit	123
	III. Weitere Informationsquellen der Finanzbehörden	123
	IV. Anzeigen	124
	V. Erkenntnisse aus der Zusammenarbeit mit der Polizei	126
	VI. Mitteilungsverpflichtungen gegenüber der Finanzbehörde	127
	1. Spezielle Mitteilungspflichten für Sonderfälle	127
	2. Gesetzliche Mitteilungspflichten	127
	3. Mitteilung über den Verdacht einer Steuerstraftat (§ 116 AO)	128

B.	<b>Neue Ermittlungsmöglichkeiten</b>	129
I.	<b>Zielgerichtete Erweiterung – insbesondere nach Ablauf der Steueramnestie</b>	129
II.	<b>Verbesserung der technischen Ausstattung</b>	130
III.	<b>Zugriff auf zentrale Datenbanken</b>	133
IV.	<b>Weitere Informationsmöglichkeiten</b>	134
1.	Identifikationsnummer und Wirtschafts-Identifikationsnummer (§§ 139a ff. AO)	134
2.	Kontenabrufverfahren (§§ 93, 93b AO; § 24c KWG)	134
3.	Informationen nach der Zinsinformationsverordnung	137
4.	Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union	138
V.	<b>Mitteilungen im Zusammenhang mit Geldwäsche</b>	139
VI.	<b>Identifizierungs- und Anzeigepflichten</b>	140
1.	Bargeldkontrolle des Zolls	143
2.	Deklaration von Barmitteln	144
3.	Geldwäscheverdachtsanzeigen durch die Finanzbehörden (§ 31b AO)	144
VII.	<b>Kontrollmitteilungen zur Besteuerung von Alterseinkünften (§ 22a AO)</b>	145
VIII.	<b>Elektronisches Handels – und Genossenschaftsregister</b>	145
IX.	<b>Bundeszentralregister</b>	145
X.	<b>Weitere technisch möglichen Ermittlungsansätze</b>	146
C.	<b>Herkunft der Fälle</b>	147
<b>Teil II</b>	<b>Beraterleitfaden</b>	149
	Einleitung	151
§ 5	<b>Berührungspunkte des Beraters mit der Steuerfahndung und Konsequenzen</b>	153
A.	<b>Konflikt zwischen Besteuerungs- und (Steuer-) Strafverfahren</b>	153
I.	<b>Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren</b>	155
1.	Qualifizierte Mitwirkungspflichten	155
2.	Einfache Mitwirkungspflichten	155
3.	Auskunftspflichten	155
4.	Nachweispflichten	155
II.	<b>Rechte und Pflichten im Strafverfahren</b>	156
1.	Pflichten des Beschuldigten im Strafverfahren	156
2.	Rechte des Beschuldigten im Strafverfahren	157
III.	<b>Auflösung der Pflichtenkollision</b>	157
1.	Keine Erzwingbarkeit von steuerlichen Pflichten bei Gefahr der Selbstbeziehung	158
2.	Zwangsmittelverbot bei bereits eingeleitetem Strafverfahren	159
3.	Schätzungen als faktisch wirkender Zwang?	160
a)	Der Vorjahresvergleich	161
b)	Der äußere Betriebsvergleich zu Richtsätzen	162
c)	Der innere Betriebsvergleich	164
d)	Die Vermögenszuwachsrechnung (auch Gesamtvermögensvergleich)	164

e) Die Geldverkehrsrechnung	165
f) Die Nachkalkulation	165
g) Benford-Law-Methode	166
4. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO und das materielle Steuerstrafrecht	168
5. Belehrung über Vorliegen des Zwangsmittelverbots	169
<b>IV. Unverwertbarkeit der Angaben des Steuerpflichtigen</b>	170
1. Voraussetzungen für die Unverwertbarkeit	170
a) Offenbarung von Tatsachen oder Beweismitteln in Erfüllung steuerlicher Pflichten	170
b) Vor Einleitung oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens	173
c) Kenntnisse der Strafverfolgungsbehörden aus den Steuerakten	174
2. Ausnahmen von der Unverwertbarkeit	174
a) Zur Verfolgung einer Steuerstraftat	175
b) Zur Verfolgung von Nicht- Steuerstraftaten	175
c) Gesetzliche Einschränkungen des Verwertungsverbots gemäß § 393 Abs. 2 Satz 2 AO	176
3. Befugte Weitergabe zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen nicht steuerlicher Straftaten	177
a) Bußgeldverfahren	177
b) Strafverfahren	177
c) Strafverfahren	177
<b>V. EXKURS: Verwertungsverbote im Überblick</b>	179
1. Definition von Beweisverboten und deren Herleitung	179
2. Beweiserhebungsverbote	179
3. Beweisverwertungsverbote	180
4. Fernwirkung von Verwertungsverboten	181
5. Steuerrechtliche und strafrechtliche Verwertungsverbote	182
a) Steuerliche Verwertungsverbote	182
b) Strafrechtliche Verwertungsverbote	183
6. Gegenseitige Auswirkung der Verwertungsverbote auf das jeweils andere Verfahren ?	185
a) Auswirkung steuerlicher Verwertungsverbote auf das Strafverfahren	185
b) Auswirkungen strafrechtlicher Verwertungsverbote auf das Besteuerungsverfahren	186
<b>B. Umgang des Beraters mit Mandantenverfahren</b>	186
<b>I. Berater als Feuerwehr im Notfall</b>	186
1. Überlegtes Vorgehen bei schriftlicher Einleitungsbekanntgabe	187
2. Notfall: Durchsuchung beim Mandanten	187
<b>II. Steuerberater als Verteidiger des Mandanten?</b>	188
1. Vertretungsmöglichkeiten durch den Steuerberater	188
a) Alleinverteidigung durch den Steuerberater	189
b) Gemeinschaftliche Verteidigung	190
2. Rechte und Pflichten des Verteidigers	190
a) Rechte des Verteidigers	190

	b) Pflichten des Verteidigers	194
	c) Interessenkollision des Steuerberaters	195
	3. Prozesstaktisches Vorgehen in der Verteidigung	196
	a) Sockelverteidigung	196
	b) Konflikt oder Kooperation ?	196
	4. Honorar	197
	a) Tatbestand des § 261 StGB	198
	b) Tathandlungen im Sinne des § 261 StGB	199
	c) Straflosigkeit gemäß § 261 Abs. 6 StGB – bargeldloser Verkehr	199
	d) Verteidigerprivilegierung?	199
	e) Auswirkungen für andere Berater?	200
	<b>C. Umgang mit einem eigenem Verfahren</b>	201
	<b>I. Ausgangspunkt</b>	201
	1. Beihilfe	202
	2. Mittäterschaft gemäß § 25 Abs. 2 StGB	203
	<b>II. Risiken</b>	203
	1. Allgemeines strafrechtliches Risiko	204
	2. Steuerliches Risiko	204
	3. Eintragung ins Bundeszentralregister	204
	4. Berufsrechtliche Folgen	205
	5. Sonstige Folgen	205
	6. Ausweg aus dem Strafbarkeitsdilemma	206
§ 6	<b>Auslöser für Ermittlungen der Steuerfahndung</b>	207
	<b>A. Wichtigste Informationsquellen des Finanzamts</b>	207
	I. Die Steuererklärung als Informationskanal des Finanzamts	207
	II. Außenprüfung	208
	III. Kontrollmitteilungen des Finanzamts und anderer Stellen	209
	IV. Kreditinstitute als Informationskanäle des Finanzamts	211
	V. Geldwäsche-Verdachtszugriff	211
	VI. Anonyme Anzeigen	212
	VII. Computer-Ermittlungen	212
	VIII. Sonstige Informationsquellen	214
	<b>B. Erkenntnisse aus den möglichen Auslösern</b>	216
§ 7	<b>Umgang mit schriftlichen Anfragen und Vorwürfen</b>	217
	<b>A. Schreiben der Finanzbehörde an den Steuerpflichtigen als Dritten</b>	217
	<b>I. Reaktionsmöglichkeiten bei Auskunftersuchen und Nichtbetroffenheit</b>	218
	1. Klärung des Sachverhalts zu eigenen Zwecken	219
	2. Abgabe der gewünschten Erklärung	220
	3. Risiken	220
	<b>II. Reaktionsmöglichkeit I bei eigener Betroffenheit: Selbstanzeige</b>	221
	1. Sinn und Zweck	222
	2. Anwendungsbereich	222
	3. (Positive Wirksamkeits-)Voraussetzungen für eine Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1, 3 AO	223

a) Erklärender	223
b) Adressat	225
c) Form	226
d) Inhalt der Erklärung	226
e) Erfordernis fristgerechter Nachzahlung gemäß § 371 Abs. 3 AO	228
4. Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen (Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO)	231
a) Erscheinen eines Amtsträgers gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO	231
b) Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO	235
c) Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	236
5. Rechtsfolgen und Wirkungen	239
a) Strafrechtliche Folgen	239
b) Strafrechtliche Nebenfolgen	240
c) Steuerliche Folgen	240
d) Außerstrafrechtliche Folgen	240
6. Chancen und Risiken	241
7. Besonderheiten	242
a) Selbstanzeige- wessen zugewiesene Aufgabe ?	242
b) Verpflichtung zur Selbstanzeige?	242
c) Freiwilligkeit der Abgabe einer Selbstanzeige?	242
d) Phänomen der teilweisen Straffreiheit	242
e) Widerruf einer Selbstanzeige	243
f) Selbstanzeige und die Gefahr des Bewährungswiderrufes	244
g) Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung gemäß 378 AO	244
h) Unterschiedliche Verjährung	244
i) Behandlung von Beratungskosten	246
8. Taktisches Vorgehen – wie handhabt man eine Selbstanzeige?	246
a) Ankündigung einer Selbstanzeige	247
b) Selbstanzeige in zwei Stufen	247
c) „Konkret von Anfang an“	250
9. Checkliste für die Selbstanzeigenberatung	251
<b>III. Reaktionsmöglichkeit 2 bei eigener Betroffenheit: Fremdanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO</b>	251
1. Fremdanzeige- der kaum benutzte Rettungsanker	252
2. Voraussetzungen	252
a) Berichtigungspflicht nach § 153 AO	252
b) Rechtzeitigkeit der Anzeige	253
c) Ordnungsmäßigkeit der Fremdanzeige	253
d) Nachzahlung der verkürzten Steuern	253
e) Sperrwirkung des § 371 Abs. 4 Satz 1 AO	253
3. Rechtsfolgen und Wirkungen	254
4. Chancen und Risiken	254
a) Gestaltungschance	254
b) Risiken aufgrund von Regelungslücken	254

IV.	<b>Reaktionsmöglichkeit 3 bei eigener Betroffenheit: Nacherklärung gemäß § 153 AO</b>	256
1.	Unterschied zur Selbstanzeige?	256
2.	Voraussetzungen	256
3.	Rechtsfolgen und Wirkungen	257
4.	Chancen und Risiken	257
B.	<b>Informationen während und aus der eigenen Betriebsprüfung</b>	257
I.	<b>Welche Umstände können zu einer Ermittlungstätigkeit führen?</b>	258
1.	Keine Umsetzung der Feststellungen aus den vorangegangenen Außenprüfungen	258
2.	Schlechte Stimmung	260
3.	Mangelnde Kooperation	261
4.	Grundloses Fernbleiben	262
II.	<b>Anfragen des Betriebsprüfers und der Umgang damit</b>	262
III.	<b>Das neue Medium der digitalen Betriebsprüfung</b>	263
C.	<b>Einleitung eines Steuerstrafverfahrens</b>	264
I.	<b>Anfangsverdacht als Voraussetzung</b>	264
1.	Definition	264
2.	Einleitungshindernisse	265
II.	<b>Einleitungsmaßnahmen</b>	265
1.	Befugnis zur Einleitung	265
2.	Einleitungsvoraussetzungen gemäß § 397 AO	266
a)	Maßnahme im Sinne von § 397 AO	266
b)	Erkennbarkeit gemäß § 397	266
c)	„Jemand“ im Sinne von § 397 AO	266
3.	Wirkungen der Einleitung	266
III.	<b>Fertigung des Aktenvermerks gemäß § 397 Abs. 2 AO</b>	267
1.	Rechtsnatur	267
2.	Zeitpunkt, Form und Inhalt	267
IV.	<b>Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens</b>	268
V.	<b>Rechtsfolgen der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens</b>	268
1.	Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren	269
2.	Änderung der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen	269
VI.	<b>Rechtsfolgen der Einleitungsmitteilung</b>	269
1.	Unterbrechung der Verjährung	269
2.	Ablaufhemmung der steuerlichen Festsetzungsfrist	269
3.	Sperrwirkung für die Selbstanzeige	270
4.	Verwertungsverbot gemäß § 393 Abs. 2 AO	270
5.	Steuergeheimnis gemäß § 30 AO	270
§ 8	<b>Umgang mit dem persönlichen Erscheinen der Steuerfahndung</b>	273
A.	<b>Der Freibrief der Vor(feld)ermittlungen</b>	273
I.	<b>Die Aufgaben im Einzelnen</b>	273
1.	Übertragene Aufgaben (§ 208 Abs. 2 AO)	274
2.	Erforschung von Steuerstraftaten/Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)	274

3.	Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Erforschung von Steuerstraftaten/Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 AO)	275
4.	Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO)	275
II.	<b>Muster des Merkblattes hinsichtlich der Vorfeldermittlungen</b> (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO)	276
III.	<b>Erfahrungswerte aus der Beraterpraxis</b>	277
IV.	<b>Reaktionsmöglichkeiten</b>	279
V.	<b>Chancen und Risiken</b>	280
B.	<b>Der Ernstfall – „Unangekündigtes Eindringen in die Privatsphäre</b>	281
I.	<b>Vorliegen eines Anfangsverdachts einer (Steuer-) Straftat/ Ordnungswidrigkeit</b>	281
1.	Übersicht über (steuerlich motivierte) Delikte:	281
2.	Objektiver Tatbestand	282
a)	Begehungsdelikte	282
b)	Unterlassungsdelikte	283
c)	Versuchsstrafbarkeit	283
d)	Erfolgsdelikte	283
3.	Subjektiven Tatbestand	283
a)	Vorsatz	284
b)	Fahrlässigkeit	284
4.	Rechtswidrigkeit des Handelns	284
5.	Schuld	285
6.	Irrtümer	285
II.	<b>Förmlicher Durchsuchungsbeschluss versus Gefahr in Verzug</b>	286
III.	<b>Muster eines Durchsuchungsbeschlusses</b>	288
IV.	<b>Zuständigkeit für die Anordnung von Fahndungsmaßnahmen</b>	289
V.	<b>Voraussetzungen und Anforderungen an den Durchsuchungsbeschluss</b>	289
1.	Allgemeine Durchsuchungsvoraussetzungen	290
a)	Durchsuchungsgegenstände	290
b)	Durchsuchungszweck	291
2.	Mindestanforderungen an einen Durchsuchungsbeschluss	291
a)	Bezeichnung des Betroffenen	291
b)	Antragsteller und Angabe der mit der Durchsuchung beauftragten Behörde	292
c)	Vollzug nur innerhalb von sechs Monaten nach Erlass	292
d)	Konkretisierte Angaben zum Tatvorwurf	293
e)	Angabe der gesuchten Beweismittel	293
f)	Ggf. besondere Angaben zur Nachtdurchsuchung	293
g)	Form	294
VI.	<b>Durchführung einer Durchsuchung</b>	294
1.	Beginn der Durchsuchung	294
2.	Ablauf der Durchsuchung	294
3.	Abschluss der Durchsuchung	296

<b>VII. Sonderfall: Durchsicht von Papieren gemäß § 110 StPO</b>	296
1. Definition	297
2. Zweck der Durchsicht	297
<b>VIII. Zeitgemäße Technik: Durchsicht der EDV</b>	298
1. Serverproblematik	298
2. Spiegelung der Festplatten	299
3. Emails	300
4. Attachements	300
<b>IX. Zufallsfunde</b>	301
<b>X. Abgrenzung der Durchsuchung beim Verdächtigen oder beim Zeugen</b>	301
1. Durchsuchung beim Verdächtigen	301
2. Durchsuchung beim unverdächtigen Dritten/ Zeugen	301
<b>XI. Sonderfall: Durchsuchung bei Berufsgeheimnisträgern</b>	302
<b>XII. Verhaltensrichtlinie</b>	302
<b>XIII. FAQ (Frequently Asked Questions)</b>	303
<b>C. Mitnahme von Unterlagen durch die Steuerfahndung</b>	304
<b>I. Freiwillige Herausgabe von Beweismitteln gemäß § 95 StPO</b>	304
1. Zuständigkeit	305
2. Inhalt	305
<b>II. Förmlicher Beschlagnahmebeschluss versus Gefahr in Verzug</b>	306
<b>III. Beschlagnahme im Sinne von §§ 94, 98 StPO</b>	307
1. Definition	307
2. Zweck	307
3. Mindestvoraussetzungen der Beschlagnahme	307
4. Form	307
5. Umfang der Beschlagnahme	308
6. Durchführung der Beschlagnahme	309
7. Besondere Beschlagnahmemöglichkeit: Strafrechtlicher Arrest	310
a) Voraussetzungen des strafrechtlichen Arrests	311
b) Beendigung des strafrechtlichen Arrest	311
c) Muster eines derartigen Beschlusses	312
<b>IV. Beschlagnahmefähigkeit von Zufallsfunden</b>	313
<b>V. Besonderheit: Beschlagnahmefreie Gegenstände</b>	314
1. Beschlagnahmeverbot im privaten Lebensbereich	314
2. Beschlagnahmefreie Gegenstände gemäß § 97 StPO	314
a) Geschützter Personenkreis	315
b) Geschützte Gegenstände	315
3. Ausnahmen vom Beschlagnahmeverbot	317
a) Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht	317
b) Strafrechtliche Beteiligung des Beraters	318
c) Aufbewahrung von Gegenständen	318
d) Asservate	318
4. Muster eines Sicherstellungsverzeichnisses	318
<b>VI. Verhaltensleitfaden für die Beschlagnahme</b>	320

§ 9	<b>Vorgehen gegen Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung</b>	321
	<b>A. Möglichkeiten außerhalb der Rechtsmittel</b>	321
	<b>I. Widerruf der freiwilligen Herausgabe</b>	321
	<b>II. Antrag auf förmliche Beschlagnahme</b>	321
	<b>III. Herausgabeanträge</b>	322
	<b>IV. Akteneinsichtsgesuche</b>	322
	<b>V. Verteidigungsschreiben kurz nach dem Fahndungseingriff?</b>	323
	<b>B. Rechtsbehelfe gegen Durchsuchung und Beschlagnahme</b>	324
	<b>I. Richterliche Anordnung von Durchsuchung und Beschlagnahme</b>	324
	1. Rechtsmittel gegen die Anordnung an sich	324
	2. Vorgehen gegen Art und Weise der Durchsuchung und Beschlagnahme	325
	<b>II. Rechtsbehelfe bei Fehlen einer richterlichen Durchsuchungs-         und Beschlagnahmeanordnung</b>	325
§ 10	<b>Weiterer Verfahrensverlauf</b>	326
	<b>A. Einstieg: Parallele Gespräche mit beiden Behörden</b>	326
	<b>I. Ist es sinnvoll, die Gespräche zu suchen?</b>	326
	<b>II. Tatsächliche Verständigung</b>	327
	1. Die Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung	327
	a) Tatsachen- und Rechtsfragen	327
	b) Mitwirkung eines Amtsträgers	328
	c) Schriftform	328
	d) „in jedem Stadium der Veranlagung“	328
	e) Spielräume der Verständigung	329
	2. Die Wirkung einer tatsächlichen Verständigung	329
	<b>B. Beendigung des Strafverfahrens</b>	330
	<b>I. Möglichkeit des vorzeitigen Verfahrensabschlusses</b>	331
	1. Verfahrenseinstellung nach § 170 Abs. 2 StPO	331
	2. Einstellung wegen Geringfügigkeit gemäß § 153 StPO, § 398 AO	331
	3. Einstellung gegen Auflage nach § 153a StPO	332
	<b>II. Strafbefehl- mit und ohne vorherige Absprache</b>	336
	<b>III. Die Hauptverhandlung- Chance oder Risiko?</b>	338
	1. Besonderheiten im Steuerstrafverfahren	338
	a) Erklärungen durch die Verteidigung/ des Angeklagten?	338
	b) Verständigungen	339
	c) Der Steuerberater als Verteidiger	340
	d) Der Fahnder als Zeuge	341
	e) Schlussanträge	341
	f) Das letzte Wort	341
	2. Verfahrensbeendigung	341
	a) Freispruch	342
	b) Einstellung des Verfahrens	342
	c) Urteil	342
	<b>IV. Ausnahmezustand: Haft</b>	342
	1. Vorläufige Festnahme gemäß § 127 StPO	343

2. Untersuchungshaft gemäß §§ 112 ff StPO	343
<b>C. Beendigung des Steuerverfahrens</b>	344
I.  Bescheiderlass nach Absprache mit den Finanzbehörden	344
II. Bescheiderlass – ohne Absprache	345
Stichwortverzeichnis	347

# Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
AG	Amtsgericht
AO	Abgabenordnung
AOAE	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren
BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Zeitschrift „Betriebsberater“
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen der Strafsenate beim Bundesgerichtshof
BierStG	Biersteuergesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BNotO	Bundesnotarordnung
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BranntwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drucks.	Bundesrat- Drucksache
BT-Drucks.	Bundestag- Drucksache
BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
DB	Zeitschrift „Der Betrieb“
DM	Deutsche Mark
DStR	Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“
DStZ	Deutsche Steuer- Zeitung
EFG	Zeitschrift „Entscheidungen der Finanzgerichte“
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
Einl.	Einleitung
EStG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FKS	Finanzkontrolle Schwarzarbeit
FS	Festschrift
FVG	Finanzverwaltungsgesetz

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GG	Grundgesetz
GKG	Gerichtskostengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GwG	Geldwäschegesetz
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
kg	Kilogramm
KG	Kammergericht
LG	Landgericht
MDR	Zeitschrift „Monatsrecht für Deutsches Recht“
MRK	Menschenrechtskonvention
mwN	mit weiteren Nennungen
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NJW	Zeitschrift „Neue Juristische Wochenschrift“
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PStR	Zeitschrift „Praxis Steuerstrafrecht“
RiStBV	Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren
Rz.	Randziffer
SchwArbG	Gesetz zur Bekämpfung von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung
StBerG	Steuerberatungsgesetz
SteuFa	Steuerfahndungsstelle
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
TDM	Tausend Deutsche Mark
UStG	Umsatzsteuergesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik

---

# Bearbeiterverzeichnis

Es wurden bearbeitet von

Bonenberger, Saskia §§ 6, 8 B VIII, 10 A

Lübke, Wolfgang §§ 1 bis 4

Müller, Ulrike §§ 5, 7 bis 10

# **Steuerfahndung – Aufgaben, Befugnisse und Kompetenzen**

# § 1 Die Steuerfahndung

## A. Die Stellung der Steuerfahndung im Ermittlungsverfahren

1

Die Steuerfahndung steht immer wieder im besonderen Interesse der Medien. Dabei entsteht häufig ein falsches Bild, weil nur selten ihre Rechtsstellung innerhalb der Finanzverwaltung korrekt berücksichtigt wird. Auch über ihre Aufgaben und Befugnisse bestehen weitgehend nicht die richtigen Vorstellungen.

Das Verständnis für die Stellung der Steuerfahndung wird allerdings auch dadurch erschwert, dass neben und mit ihr nicht nur die weitgehend unbekanntete Bußgeld- und Strafsachenstelle, sondern noch andere Strafverfolgungsorgane mit unterschiedlichen Befugnissen und Aufgaben zuständig sind. Der Auftritt der Finanzbehörden im Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren mit all seinen Besonderheiten, die nicht bundeseinheitlich vergleichbaren Organisationsformen und die Begrenzung der Zuständigkeit auf Steuerdelikte führt zusätzlich zu einer großen Unübersichtlichkeit der Rechtssituation.

Die genaue Kenntnis über diese Einzelheiten ist auch deshalb wichtig, weil sich hieraus erhebliche Auswirkungen für die Rechte als Verteidiger und Steuerberater, für Beschuldigte und Zeugen aber auch für das Finanzamt selbst ergeben. Darum ist es auch erforderlich, Übersicht über die verschiedenen Organisationsformen und Kenntnis von den Aufgaben und der Rechtsstellung der Bußgeld- und Strafsachenstelle zu besitzen.

2

Hinzu kommen spezielle Verwaltungsrichtlinien, wie sie mit den ebenfalls überwiegend unbekannteren „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ bestehen. Diese als „AStBV 2008“ derzeit gerade neu gefassten Anweisungen sind durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder bekannt gegeben und mit diesen im BStBl. 2007 I S. 830 ff. veröffentlicht. Sie werden seit dem Jahr 2004 im Zwei-Jahres-Rhythmus überarbeitet und an die aktuelle Rechtslage angepasst. Die AStBV binden nicht nur die Steuerfahndung und die Bußgeld- und Strafsachenstellen, sondern auch die Finanzämter (vgl. Einführung und Nr. 1 AStBV). Gleichzeitig weisen sie auf Ermittlungsmöglichkeiten und Informationsquellen, aber auch auf Beschränkungen bei der Tätigkeit hin.

3

### ! Praxishinweis:

*Wie alle Verwaltungsanweisungen entfalten auch die AStBV als interne Dienstanweisungen keine Bindungswirkung für Außenstehende und auch nicht für die Justiz. Dennoch zeigen sie für viele Verfahrenssituationen das zu erwartende Verhalten der Finanzbehörden<sup>1</sup>.*

1 Bilsdorfer („Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren [Steuer] 2006“) in NWB Fach 13 S. 1127 ff. weist darauf hin: „...dass auch interne Anweisungen eine gewisse Außenwirkung haben können...“ Nach Franzen/Gast/Joecks: Steuerstrafrecht 6. Auflage 2005 zu § 385 Rz. 16 sind die AStBV „... in der Lage, eine Verwaltungsübung zu dokumentieren bzw. zu verfestigen, auf die sich im Einzelfall der Beschuldigte berufen kann...“

## I. Organisation

- 4 Da die Aufgaben der Steuerverwaltung den Bundesländern übertragen ist, sind diese auch für den Aufbau ihrer Landesfinanzbehörden zuständig (Art. 84 Abs. 1 GG). Die entsprechenden Bestimmungen im Finanzverwaltungsgesetz (FVG) treffen selbst keine Regelungen über die Steuerfahndung und die Bußgeld- und Strafsachenstellen. Auch die grundlegende Befugnisnorm des § 208 AO entscheidet sich für kein bestimmtes Organisationsmodell.

### 5 1. Regionale Besonderheiten und Unterschiede

Im Verwaltungssprachgebrauch wird die Steuerfahndung als „Steufa“, die Bußgeld- und Strafsachenstelle als „BuStra“ abgekürzt. In einigen Bundesländern tragen die BuStra-Stellen auch die Bezeichnung „Strafsachen- und Bußgeldstelle“ und werden deshalb dort mit „StraBu“ bezeichnet. Die derzeit 71 Bußgeld- und Strafsachenstellen und 70 Steuerfahndungsstellen (Stand: 31.12.2007) sind nach unterschiedlichen Organisationsformen in die Landesfinanzverwaltung eingegliedert.

#### ! Praxishinweis:

*Der Steuerberater und Verteidiger, der im Kontakt mit der Steuerfahndung diese verwaltungsinternen Abkürzungen nicht einzuordnen weiß, erweckt vor allem für den Fahndungsprüfer den Eindruck, dass er sich in dieser Materie nicht auskennt und als Verhandlungspartner nicht ernst genommen werden muss.*

### 6 a) Spezialfinanzämter

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle und die Steuerfahndung werden organisatorisch einem eigenen Finanzamt zugeordnet und bilden neben der allgemeinen Verwaltung die einzigen Abteilungen eines Spezialamtes. Diese Organisationsform ist in Nordrhein-Westfalen mit den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung [StrafaFA] sowie in Niedersachsen und Berlin mit den Finanzämtern für Fahndung und Strafsachen [FuSt] gewählt worden. In Hamburg ist seit dem 01.07.2005 das Finanzamt für Prüfungsdienste und Steuerstrafsachen [PrüStra] hinzugekommen.

Als Besonderheit findet in Hamburg keine strenge organisatorische Trennung mehr zwischen der Bußgeld- und Strafsachenstelle und der Steuerfahndung statt. Auch deshalb sind in diesem Bundesland die Dienstmarken für die Steuerfahnder abgeschafft worden. Es ist nicht auszuschließen, dass künftig weitere Bundesländer beide Dienststellen in derartigen sog. „Kombi-Sachgebieten“ zusammenführen. Bedenken gegen diese neue Konstellation konzentrieren sich bisher überwiegend auf die Rechtsstellung des zuständigen Sachgebietsleiters, bei dem sich Aufgaben aus dem Bereich der polizeilichen (Innen-) Verwaltung mit denen der staatsanwaltschaftlichen (Justiz) Funktionen vermengen (so Tipke/Kruse: AO, FGO § 208 Tz. 8 m.w.N. und schon Hentschel in seinem Aufsatz: „Staatsanwaltschaft und Polizei in Personalunion?“ in NJW 2006 S. 2300 f. ).

### 7 b) Abteilungen eines Festsetzungsfinanzamts

In allen anderen Bundesländern ist die Bußgeld- und Strafsachenstelle und die Steuerfahndung als überbezirkliche Dienststelle gemeinsam einem oder jeweils unterschiedlichen Festsetzungsfi-

nanzämtern zugeordnet. So war in Berlin ursprünglich die für das gesamte Bundesland zuständige Steuerfahndung dem ehemaligen Finanzamt Tiergarten zugewiesen, während die Berliner Bußgeld- und Strafsachenstelle beim ebenfalls aufgelösten Finanzamt Charlottenburg-Ost eingegliedert war.

## c) **Fachaufsicht**

8

In vielen Bundesländern sind inzwischen die Oberfinanzdirektionen abgeschafft worden, der damit auch die Dienst- und Fachaufsicht für die Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie für die Steuerfahndung übertragen war. § 2a FVG i.d.F. vom 04.04.2006 (BGBl. 2006 I S. 846 ff) hat nunmehr die Übernahme dieser Aufgabe ausdrücklich geregelt: Beim Verzicht auf die Mittelbehörde gehen deren Aufgaben auf die obersten Landesbehörden (also auf das Landesfinanzministerium) über.

## 2. **Besondere Organisationseinheiten**

9

Für bestimmte Aufgabengebiete sind in den Steuerfahndungsstellen besondere Organisationseinheiten geschaffen worden. Sie werden zwar oft in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich bezeichnet, ihre Aufgabenzuweisung ist jedoch weitgehend identisch. Nachfolgend sind die in dem Berliner Spezialfinanzamt gebräuchlichen Bezeichnungen gewählt worden, wobei sich einzelne Abteilungen trotz der zum Teil identischen Bezeichnung wie in den Festsetzungsfinanzämtern in ihren Aufgaben deutlich unterscheiden:

### a) **Registratur**

10

In der Registratur werden sämtliche Fälle beider Dienststellen verwaltet und die Anschreibungen für die Bundesstatistik und die landesspezifischen Statistiken registriert. Dort sind auch die im amtlichen Gewahrsam befindlichen Beweismittel erfasst und wird deren Aufbewahrung überwacht. Teilweise ist hierfür auch eine gesonderte **Verwahrstelle** zuständig.

### b) **Datenerfassung**

11

Die allen Finanzämtern zugeordnete Datenerfassungs- und Kommunikationsstelle (DEKOMM-Stelle) nimmt hier Aufgaben wahr, die weitgehend nicht mit denen eines Festsetzungsfinanzamts vergleichbar sind. Weil weder in der Steuerfahndung noch in der Bußgeld- und Strafsachenstelle Steuerbescheide gefertigt werden, steht hier der innerbetriebliche Informationsaustausch, die Vernetzung mit den Finanzämtern und den Informationsquellen auch anderer Ermittlungsbehörden im Vordergrund. Mit der Einführung eines neuen bundesweit einheitlichen gemeinsamen Verwaltungsprogrammes<sup>2</sup> werden die DEKOMM-Stellen (wie bereits jetzt in Berlin) abgeschafft werden. Die frei werdenden Dienstkräfte könnten dann die Sonderabteilungen im Bereich der Allgemeinen Datenverarbeitung verstärken.

<sup>2</sup> s. dazu später unter EOSS und KONSENS im Kapitel „Neue Ermittlungsmöglichkeiten“

## 12 c) ADV- oder IT-Prüfer und Internetermittlungen

Für die Sicherung, Sichtbarmachung und Aufbereitung von computergestützten Daten stehen in den einzelnen Fahndungsstellen oder zentralisiert in den Bundesländern besonders ausgebildete sog. ADV- oder IT – Prüfer zur Verfügung. Diese Dienstkräfte sind mit ihrer besonderen technischen Ausstattung in der Lage, auch zugriffsgeschützte oder vermeintlich gelöschte Daten bei Durchsuchungen oder an Amtsstelle sicher zustellen. Darüber hinaus bilden sie weitere Fahndungsprüfer insbesondere für Maßnahmen im Außendienst aus und übernehmen ADV-spezifische Serviceleistungen – z.B. mit der Erstellung bestimmter Dateien und Programme für die einzelnen Fahndungsfälle. Die speziellen Ermittlungen und die Informationsgewinnung im Internet werden in Berlin und anderen Steuerfahndungsstellen z.T. konzentriert für ein Bundesland ebenfalls durch eine gesonderte Gruppe geführt.

## 13 d) Sonderermittlungsgruppen, Sondereinsatzgruppen oder Sondereinsatzkommandos

In den Steuerfahndungsstellen sind z.T. diverse Sonderermittlungsgruppen (SEG oder SEK) für die unterschiedlichsten Bereiche geschaffen worden. Teilweise werden dort die Ermittlungen auch ohne besondere Organisationsformen – ggf. zeitlich begrenzt – schwerpunktmäßig zu folgenden Bereichen konzentriert geführt :

- Geldwäsche und organisierte Wirtschaftskriminalität
- Scheinrechnungen im Baunebengewerbe
- Illegale Beschäftigung und Schwarzarbeit
- Prüfung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler
- Internetermittlungen
- Umsatzsteuer-Karussell bzw. Umsatzsteuer-Betrugsfälle

In einigen Bundesländern – wie z.B. in Niedersachsen – übernimmt eine sog. „Task-Force“ Ermittlungsaufgaben für ein Bundesland, erstellt Risikoprofile und koordiniert z.T. auch die Ermittlungen. Schwerpunktmäßig werden dabei Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO gewonnen und den zuständigen Finanzämtern zur weiteren steuerlichen Veranlassung zugeleitet.

### ! Praxishinweis:

*Die Steuerfahndung reagiert schnell auf neue Risikobereiche. Noch vor kurzem gehörten auch die sog. „Bankenfälle“ dazu, bei denen die nicht erklärten der Kapitaleinkünfte vor allem aus Luxemburg, aber auch aus Österreich und der Schweiz mit großem Personaleinsatz und hohem technischen Aufwand ermittelt wurden. Inzwischen sind diese Verfahren überwiegend bundesweit abgeschlossen und die entsprechenden Sonderermittlungsgruppen aufgelöst worden. Verblieben ist allerdings die seiner Zeit hierzu in erheblichem Umfang bereitgestellte verbesserte hochwertige und sehr aktuelle technische Ausstattung. In vielen Bereichen liegt deshalb nicht nur die technische Ausstattung, sondern auch die Fähigkeit zum Umgang mit den modernen ADV-Programmen und –geräten zumindest nicht mehr hinter den Möglichkeiten der Tatverdächtigen.*

*Nach den z.T. auf Erklärungen des Bundesfinanzministeriums zurück zu führenden Presseveröffentlichungen kurz vor Redaktionsschluss könnte sich ein neuer Schwerpunkt abzeichnen, der im Zusammenhang mit Kapitalanlagen über Liechtensteinische Stiftungen steht.*

## e) Vorprüfgruppe 14

Die in sehr vielen Steuerfahndungsstellen eingerichtete Vorprüfgruppe ist vor allem zur Bewältigung der eingehenden Massenarbeit bestimmt. Dort werden weitgehend auch die Eingänge bearbeitet, bei denen zunächst innerhalb von Vorermittlungen die Prüfung des Anfangsverdachts vorzunehmen und die Entscheidung über den Einsatz fahndungsmäßiger Mittel zu treffen ist. Auch einfache Vorfeldermittlungen im Besteuerungsverfahren werden hier durchgeführt. Außerdem sind – auch mit dem Ziel der Entlastung der übrigen Fahndungsprüfer – alle mit geringem Zeitaufwand zu erledigenden weiteren Vorgänge, wie Amtshilfeersuchen, Bearbeitung von Kontrollmitteilungen und kleine Ermittlungsaufträge der Staatsanwaltschaft, abschließend zu bearbeiten.

## f) Bereitschaftsdienst 15

Der Bereitschaftsdienst („Bereidi“) nimmt neben der Anzeigenaufnahme auch die Aufgaben einer sog. „Informations-Zentrale“ wahr, in der die Steuerbürger zunächst ihre Anliegen zentral und ohne Terminabsprache für das Finanzamt telefonisch oder persönlich vorbringen können. Er ist auch erster Ansprechpartner für alle anderen Behörden.

## g) Eingangsgeschäftsstelle 16

Nicht nur in Berlin übernimmt eine besondere Eingangsgeschäftsstelle neuerdings die Zuteilung der Neueingänge an die Vorprüfgruppe oder die Hauptsachgebiete in der Steuerfahndungsstelle. Ihr ist häufig auch die Registratur zugewiesen.

## h) Leitung der Steuerfahndung und der Bußgeld- und Strafsachenstelle 17

Die Leiter der Bußgeld- und Strafsachenstellen und der Steuerfahndungsstellen tragen die Bezeichnung eines „Hauptsachgebietsleiters“ (HSL Steufa / HSL BuStra bzw. HSL StraBu). Häufig ist – wie in Berlin – einer der beiden HSL zugleich Ständiger Vertreter des Vorstehers. Der Vorsteher eines Spezialfinanzamtes nimmt auch häufig eine der Aufgaben als HSL wahr.

## i) Qualitätssichernde Abteilungen 18

In Berlin ist derzeit die Einführung einer dem Vorsteher zugeordneten Abteilung „*Personalentwicklung, Qualitätsmanagement, Organisation*“ vorgesehen, die u.a. innerbetriebliche Abläufe auf qualitätssteigernde Änderungen hin prüfen soll.

## II. Zuständigkeit 19

Die anderen mit der Steuerfahndung zusammenarbeitenden Ermittlungsbehörden unterscheiden sich durch ihre unterschiedliche Befugnisse und Aufgaben. Zu diesen Ermittlungsbehörden gehören die Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie das Finanzamt, die Staatsanwaltschaft, Gerichte und die Polizei und neuerdings in größerem Umfang auch die Zollverwaltung mit ihrer „Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS)“

## 1. Abgrenzung zu anderen Ermittlungsbehörden

Die Zuständigkeit der Steuerfahndung wird vor allem durch ihre Aufgabe und die Rechtsstellung, kaum jedoch durch die örtliche Zuständigkeit begrenzt.

### 21 a) Ahndungsbehörde

Nach Art. 92 GG ist die Ahndung von **Straftaten** ausschließlich den Strafgerichten übertragen. Deshalb dürfen weder die Staatsanwaltschaft oder die Bußgeld- und Strafsachenstellen noch die Finanzbehörden oder die Steuerfahndung Strafen verhängen.

22 Die Verfolgung und Ahndung von **Steuerordnungswidrigkeiten** hingegen ist nicht der Steuerfahndung, sondern der Bußgeld- und Strafsachenstelle – in Ausnahmefällen auch der Staatsanwaltschaft – zugewiesen. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle nimmt hier nach §§ 131 Abs. 3, 36 Abs. 1 OWiG i.V.m. §§ 409, 387 AO die Aufgaben der zuständigen Verfolgungsbehörde wahr. Teil 3 der AStBV regelt ab der Nr. 93 umfassend diese Rechtsstellung und Besonderheiten des Verfahrens bis hin zur Vollstreckung der Bußgelder. Im Verfahren wegen Ordnungswidrigkeiten sind dieselben strafprozessualen Maßnahmen – wie Durchsuchung und Beschlagnahme – zulässig, mit deren Vollzug die Steuerfahndung durch die zuständige Verfolgungsbehörde beauftragt werden kann.

### 23 b) staatsanwaltschaftliche Befugnisse

Im Steuerstrafverfahren stehen der Steuerfahndung keine staatsanwaltschaftlichen Rechte und Pflichten zu, vielmehr ist sie abhängig von deren Anweisungen.

Die Bußgeld- und Strafsachenstellen hingegen sind im Strafverfahren als Finanzbehörde – wenn auch eingeschränkt auf einen bestimmten Teil des Ermittlungsverfahrens – für einen bestimmten Verfahrensabschnitt mit den Rechten und Pflichten der Staatsanwaltschaft ausgestattet (Nrn. 19 Abs. 2; 41 AStBV).

§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO bezeichnet dies als die „selbstständige Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörde“ und regelt damit auch die begrenzte Bearbeitungskompetenz der Finanzämter und der Steuerfahndung auf steuerliche Delikte. Die Wahrnehmung der staatsanwaltschaftlichen Aufgabe durch die Bußgeld- und Strafsachenstellen ist jedoch für eine Vielzahl von Sachverhalten ausgeschlossen.

Ergibt sich in einem Steuerstrafverfahren der Verdacht, dass innerhalb des einheitlichen Lebensvorgangs, der den Gegenstand der Untersuchung bildet (§ 264 StPO), Straftaten begangen wurden, auf die sich die selbstständige Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörden nicht erstreckt, sind die Vorgänge der Staatsanwaltschaft vorzulegen. Mit dieser etwas umständlichen Formulierung stellt Nr. 17 AStBV auch klar, dass die selbstständige Ermittlungskompetenz ausdrücklich nur für Steuerdelikte und nicht auf sog. nichtsteuerliche Delikte übertragen wird. Die gegenüber der Staatsanwaltschaft entsprechend eingeschränkten und nur für das Steuerstrafverfahren geltenden staatsanwaltschaftlichen Befugnisse der Bußgeld- und Strafsachenstelle ergeben sich aus § 399 Abs. 1 AO. § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO regelt für Sonderfälle auch dann die Ermittlungskompetenz, wenn bestimmte nichtsteuerliche Delikte mit einer Steuerstraftat zusammentreffen.

In Nr. 18 AStBV sind die Voraussetzungen für den Ausschluss der selbstständigen Ermittlungskompetenz der Bußgeld- und Strafsachenstelle und daraus folgend die Pflicht zur Abgabe des Einzelfalles an die Staatsanwaltschaft aufgelistet. Daraus ergibt sich auch, dass ein Auftreten von Vertretern der Bußgeld- und Strafsachenstelle als Staatsanwalt in der Hauptverhandlung vor den Strafgerichten unzulässig ist. Vor allem die Anklage darf nur der Staatsanwalt erheben (§ 400 AO). Die selbstständige Ermittlungskompetenz der Bußgeld- und Strafsachenstelle endet deshalb ebenfalls, wenn aufgrund eines Einspruchs gegen den von ihr beantragten Strafbefehl die Hauptverhandlung anberaumt wird (§ 406 Abs.1 AO). 24

In Betracht kommt auch eine Abgabe der Verfahren an die Staatsanwaltschaft in den Fällen, die wegen der Größenordnung oder aus anderen Gründen, namentlich wegen der Persönlichkeit oder der Stellung des Beschuldigten oder wegen des Sachzusammenhangs mit anderen strafrechtlichen Ermittlungsverfahren von besonderer Bedeutung sind. Allerdings ist hier nach Nr. 18 Abs. 2 AStBV eine Abgabe an die Staatsanwaltschaft nicht zwingend vorgesehen. 25

Die Staatsanwaltschaft ist aber unverzüglich über derartige Fälle zu informieren. Nr. 72 AStBV sieht ohnehin zur Förderung der Zusammenarbeit regelmäßige Kontaktgespräche vor. Diese Gespräche – die auch die Steuerfahndung mit der Staatsanwaltschaft führen soll – dienen der gegenseitigen Unterrichtung über die an die Staatsanwaltschaft abzugebenden oder von ihr zu übernehmenden Strafsachen. Dabei soll aber auch der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit gegeben werden, von ihrem sog. Evokationsrecht nach § 386 Abs. 4 Satz 2 AO Gebrauch zu machen und damit alle sie interessierenden Fälle von der Bußgeld- und Strafsachenstelle ab und selbst an sich zu ziehen. Daneben soll die Staatsanwaltschaft mit der Bußgeld- und Strafsachenstelle allgemeine Fragen der Strafzumessung bei Strafbefehlsanträgen erörtern, um eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten. 26

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle hat die Entscheidung über die Abgabe von Ermittlungsverfahren an die Staatsanwaltschaft nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen. Die Steuerfahndung kann die Abgabe nur anregen. 27

Anstelle einer Ermessensentscheidung ist jedoch nach Nr. 18 Abs. 1 AStBV eine sofortige Abgabe erforderlich, wenn besondere Umstände es angezeigt erscheinen lassen, dass das Ermittlungsverfahren unter der Verantwortung der Staatsanwaltschaft fortgeführt wird. Dies ist vor allem bei den in Nr. 18 Abs. 2 AStBV angeführten Beispielen der Fall.

### ! Praxishinweis:

*In der Praxis erhält die Staatsanwaltschaft auch über die Steuerfahndung (oft gezielt) Kenntnis von bestimmten Ermittlungsverfahren der Bußgeld- und Strafsachenstelle und zieht dann diese Verfahren im Rahmen ihres Evokationsrechtes an sich.*

Für einen Sonderfall verweist § 386 Abs. 3 AO und Nr. 16 AStBV darauf, dass beim Erlass eines Haftbefehls oder eines Unterbringungsbefehls keine Entscheidungsmöglichkeit der Bußgeld- und Strafsachenstelle wegen fehlender Ermittlungskompetenz mehr besteht. Dann verbleiben der Bußgeld- und Strafsachenstelle – wie stets bei dem Übergang ihrer Zuständigkeit auf die Staatsanwaltschaft – nach Nr. 84 Abs. 1 AStBV nur noch die Rechte und Pflichten der Behörden des Polizeidienstes sowie die Notkompetenz nach § 399 Abs. 2 AO. 28

Deshalb ist im selbstständigen Ermittlungsverfahren der Finanzbehörde entgegen der weit verbreiteten Auffassung auch nicht die Steuerfahndung, sondern die Bußgeld- und Strafsachenstelle als „Staatsanwaltschaft der Finanzverwaltung“ die „Herrin des Ermittlungsverfahrens“. Sie kann 29

dann der Steuerfahndung Anweisungen über Art und Umfang der Ermittlungen geben und auch andere Dienststellen und Behörden mit Ermittlungen beauftragen (Nr. 41 AStBV) und damit auch die Finanzämter anweisen.

- 30 Die Staatsanwaltschaft und damit auch die Bußgeld- und Strafsachenstelle selbst hat keine ausführenden Organe. Deshalb ist sie unmittelbar weisungsbefugt gegenüber den Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft (§ 152 GVG), zu den auch die Beamten der Steuerfahndung gehören (§ 404 AO). Die Staatsanwaltschaft kann deshalb entweder selbst ermitteln oder die Ermittlungen durch die Polizei und alle anderen Behörden vornehmen lassen (§ 161 StPO). In § 404 AO und § 152 GVG ist wie auch in allen anderen Gesetzen durch das Erste Gesetz zur Modernisierung der Justiz (1. Justizmodernisierungsgesetz – JustizModG) vom 24.08.2004 (BGBl. 2004 I S. 2198 ff.) der Begriff der Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft anstelle des „Hilfsbeamten“ eingeführt worden.

### 31 c) örtliche Zuständigkeit

Fahndungsprüfer können in ganz Deutschland Ermittlungshandlungen vornehmen, weil sich die örtliche Ermittlungskompetenz der Steuerfahndung – wie auch die der Bußgeld- und Strafsachenstelle – grundsätzlich auf die gesamte Bundesrepublik erstreckt (Nr. 145 AStBV). Der Grund liegt darin, dass die AO das gesamte Bundesgebiet als Steuerverwaltungseinheit betrachtet. Deshalb kann das zuständige Finanzamt eines Bundeslandes auch auf dem Gebiet eines anderen Amtshandlungen durchführen (Tipke/Kruse a.a.O. § 208 Tz. 41).

#### ! Praxishinweis:

*Überwiegend werden die Ermittlungen zwar durch die örtlich zuständige Steuerfahndungsstelle geführt. Im Wege der Amtshilfe kann diese aber auch für eine andere tatsächlich zuständige Steuerfahndung auftreten. Dies ist häufig bei Durchsuchungen in anderen Bundesländern ebenso der Fall wie bei Vernehmungen von Beschuldigten und Zeugen. Bei umfangreichen Sachverhalten ist dennoch meistens ein Vertreter der örtlich zuständigen Steuerfahndung anwesend.*

- 32 Die Ermittlungsmöglichkeiten enden an den Staatsgrenzen des jeweiligen Landes. Deshalb dürfen hoheitliche Handlungen – wie sie Ermittlungen im Besteuerungs- und im Strafverfahren darstellen – nach den Regeln des Völkerrechts grundsätzlich nur auf dem eigenen Staatsgebiet vorgenommen werden. Ausnahmen sind weitgehend nur durch eine Einzelfallgenehmigung oder bei eng umgrenzten Fallgruppen aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen zulässig.

Ermittlungen der Steuerfahndung im Ausland sind nur mit Zustimmung des entsprechenden Staates im Wege der Amts- und Rechtshilfe möglich. Die Teilnahme an Ermittlungshandlungen vor Ort ist teilweise jedoch – zumindest innerhalb der Europäischen Union – mit Zustimmung möglich.

#### ! Praxishinweis:

*Wegen der Vielzahl der Regelungen mit den einzelnen Staaten – selbst innerhalb der Europäischen Union – und auch wegen der ständigen Veränderungen muss hierzu auf die spezielle Literatur verwiesen werden<sup>3</sup>.*

- 33 Die zunächst beschränkte örtliche und auch sachliche Zuständigkeit für die Bearbeitung der Vorgänge kann nach § 387 Abs. 2 AO für die Bußgeld- und Strafsachenstelle und über § 17 Abs. 2 Satz

3 Diese Empfehlungen geben auch Rolletschke/Kemper: a.a.O. § 399 AO, die in den Rdnrn. 188–198 d mit dem Stand vom Mai 2007 einen umfassenden Überblick geben.

3 FVG für die Steuerfahndung durch Rechtsverordnung für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen werden. Davon haben alle Bundesländer durch ihre Finanzämterzuständigkeitsverordnungen (FÄZustVO) Gebrauch gemacht.

Die besondere örtliche Zuständigkeit für die Steuerfahndungsstellen und die Bußgeld- und Strafsachenstellen richtet sich ansonsten nach § 388 AO. Danach kann praktisch jede Steuerfahndungsstelle den sie interessierenden Fall bearbeiten, denn die Stelle ist zuständig,

- in deren Bezirk die Steuerstraftat entdeckt oder begangen wurde (Begehungs- / Entdeckungsbehörde),
- die bei der Einleitung des Steuerstrafverfahrens für das Besteuerungsverfahren zuständig ist oder auf die (nach Wohnsitzänderung) die Zuständigkeit übergeht (Besteuerungsbehörde),
- in deren Bezirk der Beschuldigte bei der Einleitung des Steuerstrafverfahrens seinen Wohnsitz hat oder in dem sich der neue Wohnsitz befindet (Wohnsitzbehörde),
- in deren Bezirk der Beschuldigte bei der Einleitung des Steuerstrafverfahrens seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (Aufenthaltsbehörde).
- Sind mehrere Stellen zuständig, hat diejenige den Vorrang, die zuerst ein Strafverfahren eingeleitet hat (Grundsatz der Priorität bzw. des ersten Zugriffs).
- Ein Zuständigkeitswechsel aus sachdienlichen Gründen ist nach § 390 Abs. 2 AO dennoch jederzeit im Einvernehmen möglich (vgl. auch Nr. 23 AStBV).

## d) sachliche Zuständigkeit

34

Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstelle sind Ermittlungsbehörden deren Ermittlungskompetenz auf bestimmte Steuerdelikte begrenzt ist (§§ 369, 386 Abs. 2 AO). Unter dem Begriff der „Steuerdelikte“ oder auch der „Steuerzuwiderhandlungen“ und „Steuerverfehlungen“ werden sowohl die Steuerstraftaten als auch die Steuerordnungswidrigkeiten zusammen gefasst. Diesen Delikten werden in Nr. 14 AStBV weitere aufgezählte Straftaten mit der Folge gleichgestellt, dass auch sie die selbstständige Ermittlungskompetenz der Bußgeld- und Strafsachenstellen und die Ermittlungszuständigkeit der Steuerfahndung begründen.

Für alle anderen sog. nichtsteuerlichen Delikte besteht jedoch keine Ermittlungsbefugnis. In diesen Fällen arbeitet die Steuerfahndung dennoch eng mit den anderen zuständigen Ermittlungsbehörden im Auftrag der Staatsanwaltschaft zusammen. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle verliert dann aber ihre Rechtsstellung als Staatsanwaltschaft und muss den entsprechenden Fall dort hin abgeben. Sie kann dann jedoch von der Staatsanwaltschaft wie alle anderen Behörden mit weiteren Ermittlungen beauftragt werden (§ 161 Abs. 1 StPO).

Kommt neben dem Steuerdelikt ein Allgemeindelikt (wie z.B. häufig die Urkundenfälschung des § 267 StGB oder der Beitragsvorenthaltung des § 266a StGB) hinzu oder ist die Zuständigkeit der Bußgeld- und Strafsachenstelle aus anderen Gründen nicht mehr gegeben, gilt die ansonsten ohnehin für alle Straftaten bestehende generelle Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft. Auch das Gericht kann in das Ermittlungsverfahren eingebunden sein und selbst Ermittlungen durchführen oder veranlassen.

Die genaue Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen dem Finanzamt, der Steuerfahndung, den Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie der Staatsanwaltschaft ist in den §§ 386 ff. AO geregelt; weitere sehr detaillierte Abgrenzungskriterien für die begrenzte Zuständigkeit der Finanzbehörde ergeben sich aus den Nrn. 12 ff.; 136 ff. AStBV.