

Der Eingriff der Steuerfahndung - Empfehlungen für den Steuerpflichtigen und den Steuerberater bei Durchsuchung und Beschlagnahme

Veröffentlicht in StB 2003, 448

In der Beratungspraxis wird immer wieder die Frage erörtert, wie sich Steuerpflichtige und steuerliche Berater beim Eingriff der Steuerfahndung verhalten sollen. Um auf ein Erscheinen der Steuerfahndung optimal vorbereitet zu sein, ist die Kenntnis der Anlässe¹ für ein Einschreiten der Steuerfahndung als auch die Kenntnis der Befugnisse der Steuerfahnder und der Rechte des Beschuldigten und des steuerlichen Beraters erforderlich. Schließlich stellen die Ermittlungstätigkeiten der Steuerfahnder, insb. die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Steuerberater einen einschneidenden Eingriff in die Grundrechte (Post- und Fernmeldegeheimnis, Art. 10 GG; Unverletzlichkeit der Wohnung, Art. 13 GG) dar. Auch wenn Durchsuchung und Beschlagnahme geduldet werden müssen, bedeutet dies keineswegs Rechtlosigkeit. Es bestehen unterschiedliche Einwirkungsmöglichkeiten auf den Ablauf der Maßnahmen, mit denen sich die Betroffenen vertraut machen sollten. Nachfolgend werden die Befugnisse der Steuerfahnder sowie Grundregeln dargestellt, wie sich Steuerpflichtige und Steuerberater verhalten sollten. Ein Patentrezept für das Verhalten bei Durchsuchungsmaßnahmen gibt es nicht.

I. Befugnisse der Steuerfahndung

§ 160 Abs. 1 StPO verleiht der Staatsanwaltschaft für das allgemeine Strafverfahren ein Ermittlungsmonopol, d.h. der Staatsanwaltschaft ist die ausschließliche Zuständigkeit zur Erforschung des Sachverhalts gegeben, sobald sie von dem Verdacht einer Straftat Kenntnis erlangt hat. Als Herrin des Ermittlungsverfahrens hat die Staatsanwaltschaft darauf zu achten, daß die Aufklärung des Sachverhalts umfassend, gründlich und mit der gebotenen Beschleunigung erfolgt.² Außerdem hat sie über die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Ermittlungsverfahrens zu wachen. Die Staatsanwaltschaft ist zur Objektivität verpflichtet. Die Ermittlungspflicht besteht nach § 152 Abs. 2 StPO, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat gegeben sind (sog. Legalitätsprinzip). Das ist nach überkommener Definition der Fall, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit besteht, daß eine verfolgbare Straftat vorliegt. Es handelt sich nicht um eine Ermessensentscheidung, wengleich ein gewisser Beurteilungsspielraum besteht. Zur Klärung des Sachverhalts beauftragt die Staatsanwaltschaft die Hilfsbeamten (§ 152 Abs. 1 GVG), die Behörden und Beamten des Polizeidienstes (§ 161 StPO) oder andere Stellen. Bei dem Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde gem. § 386 Abs. 1 S. 1 AO den Sachverhalt. § 386 Abs. 1 S. 1 AO verleiht der Finanzbehörde eine unselbständige Ermittlungskompetenz. Die Finanzbehörde nimmt die Stellung der Polizeibehörde ein.

Bei Steuerstraftaten führt die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren durch,

- wenn der Beschuldigte neben Steuerstrafgesetzen zugleich andere Strafbestimmungen verletzt (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO),
- gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbefehl erlassen ist (§ 386 Abs. 3 AO),

¹ Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Strafverfahren, S. 57 ff., 83 ff. (Auflage prüfen; hier 2. Aufl.); Jürgen R. Müller, StBp 2002, 356

² BVerfG, Beschl. v. 12.12.1973 - 2 BvR 558/73 -, BVerfGE 36, 272

- die Finanzbehörde die Strafsache an die Staatsanwaltschaft abgibt (§ 386 Abs. 4 S. 1 AO)
- und die Staatsanwaltschaft von Ihrem Evokationsrecht Gebrauch macht und die Strafsache an sich zieht (§ 386 Abs. 4 S. 2 AO).

Obliegt der Staatsanwaltschaft die Ermittlungszuständigkeit, so ist die sonst zuständige Finanzbehörde beschränkt auf die polizeilichen Befugnisse nach der StPO sowie die Befugnisse nach § 399 Abs. 2 S. 2 AO und die Beteiligungsrechte der §§ 403, 407 AO. Maßgebende polizeiliche Befugnisse sind in diesem Zusammenhang vor allem die §§ 161 S. 2 und 163 Abs. 1 StPO. Dies bedeutet, daß die Finanzbehörde als Hilfsorgan der Staatsanwaltschaft tätig wird und deren Weisungen unterworfen ist (§ 402 Abs. 1 AO i.V.m. § 161 S. 2 StPO, § 152 Abs. 1 GVG). Nach § 399 Abs. 2 S. 2 AO kann die Finanzbehörde Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstige Maßnahmen³ nach den für Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der StPO anordnen. § 403 Abs. 1 S. 1 AO räumt den Finanzbehörden die Befugnis ein, an den Ermittlungen von Staatsanwaltschaft und Polizei teilzunehmen, wozu die Vernehmung des Beschuldigten, der Zeugen und Sachverständigen sowie Augenscheinseinnahmen zählen. Dies umfaßt auch ein Fragerecht. In den Fällen, in denen im Vorverfahren auf Antrag der Staatsanwaltschaft richterliche Vernehmungen durchgeführt werden, ist die Finanzbehörde zur Mitwirkung nach § 403 Abs. 1 AO berechtigt, wenn auch der Staatsanwaltschaft die Anwesenheit gesetzlich gestattet ist (§ 403 Abs. 2 AO). Der Finanzbehörde sind die Anklageschrift und der Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls mitzuteilen (§ 403 Abs. 3 AO). Erwägt die Staatsanwaltschaft eine Einstellung des Verfahrens, ist diese verpflichtet die sonst zuständige Finanzbehörde zu hören (§ 403 Abs. 4 AO). Nach § 407 AO hat die Staatsanwaltschaft weitere Beteiligungsrechte. Dies ist der Fall, wenn die Staatsanwaltschaft erwägt, das Verfahren einzustellen, wenn die Staatsanwaltschaft Anklage erhoben hat und es zur Durchführung der Hauptverhandlung kommt, wenn es zur Hauptverhandlung kommt, weil entweder der Beschuldigte gegen den Strafbefehl Einspruch eingelegt oder das Gericht aus den Gründen des § 408 Abs. 2 StPO den beantragten Strafbefehl nicht erlassen, sondern Hauptverhandlung anberaumt hat. Die Aufgaben der Steuerfahndung sind in § 208 AO normiert.

Abweichend vom allgemeinen Strafverfahren, bei dem die Aufklärung von Straftaten in die ausschließliche Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft und ihrer Hilfsbeamte fällt, ist in der AO vorgesehen, daß in genau umrissenen Fällen auch die Finanzbehörden Ermittlungen vornehmen. Im Steuerstrafverfahren führt regelmäßig die Finanzbehörde in den Grenzen der §§ 386 Abs. 2, 399 Abs. 1, 400, 401 AO wegen ihrer größeren Sachkunde⁴ die Ermittlungen selbständig durch. Dies ist der Fall, wenn sich der Verdacht auf eine Tat bezieht, die ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt oder zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge oder Steuerbeträge anknüpft (§ 386 Abs. 2 AO). § 386 Abs. 2 AO verleiht der Finanzbehörde eine selbständige Ermittlungskompetenz. Führt die Finanzbehörde die Ermittlungen wegen einer Steuerstraftat oder einer gleichgestellten Tat nach § 386 Abs. 2 AO selbständig durch, so hat sie die Rechte und Pflichten, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen (§ 399 Abs. 1 AO). Die Verfahrensherrschaft obliegt der Bußgeld- und Strafsachenstelle.⁵ Diese erteilt der Steuerfahndungsstelle den Ermittlungsauftrag. Die Zuständigkeit der Steuerfahndung zur Ermittlung von Steuerstraftaten kann nicht unmittelbar aus § 387 AO hergeleitet werden, da

³ BT-Drucks. 7/4292 S. 47, zu § 399

⁴ Kohlmann, § 386 Rn 2

⁵ Kohlmann, § 386 Rn 11

sie keine Steuer verwaltet und nicht in § 386 Abs. 1 AO als eine für Steuerstraftaten zuständige Finanzbehörde genannt wird.⁶

II. Vorbereitung auf den Steuerfahndungseingriff

1. Beratung über Selbstanzeige

Wenn der Steuerberater einen Eingriff der Steuerfahndung vermutet, sollte er umgehend Kontakt zu seinem Mandanten aufnehmen. Umgekehrt sollte der Mandant seinen Steuerberater aufsuchen, wenn der Eingriff der Steuerfahndung zu erwarten ist. Im Beratungsgespräch muß der Steuerberater die Möglichkeit und Zweckmäßigkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige prüfen. Unterläßt der Steuerberater diese Beratung, kann die Pflichtverletzung Schadensersatzansprüche auslösen, welche auch die Strafe umfaßt.⁷ Eine optimale Beratung durch den Steuerberater erfordert, daß der Mandant diesen rückhaltlos und umfassend über die dem Finanzamt nicht mitgeteilten Tatsachen informiert. Nach der Feststellung der bisher nicht erklärten Tatsachen muß der Steuerberater die steuerliche Relevanz der Information prüfen und mit seinem Mandanten erörtern.

Von besonderer Bedeutung ist der Hinweis auf die Sperrwirkungstatbestände des § 371 Abs. 2 AO und die Nachzahlungspflicht nach § 371 Abs. 3 AO. Eine nicht vor Eintritt eines der in § 371 Abs. 2 AO genannten Ausschlußgründe erstattete Selbstanzeige ist unwirksam. Erscheint ein Amtsträger zur Prüfung oder Ermittlung oder wurde die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben oder ist die Tat entdeckt, führt die Selbstanzeige nicht zur Strafbefreiung. Das Steuerstrafverfahren ist gem. § 397 Abs. 1 AO eingeleitet, wenn die Steuerfahndung in der erkennbaren Absicht, steuerstrafrechtlich zu ermitteln, erscheint. Die Voraussetzungen des § 397 Abs. 1 AO sind erfüllt, wenn die Steuerfahndung ihr Erscheinen mit einer Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume verbindet. Der Anspruch auf Straffreiheit hängt auch von der fristgerechten Nachzahlung der hinterzogenen Steuern ab. Bevor zu einer Selbstanzeige geraten wird, ist die Liquidität des Steuerpflichtigen zu klären. Da der Steuerberater gegenüber den Finanzbehörden keine falschen Erklärungen abgeben darf, birgt die Offenlegung dieser Umstände das Risiko, daß der Steuerberater nicht länger die Beratung des Mandanten übernehmen kann.

2. Beratung über Ablauf einer Fahndungsdurchsuchung und über die strafprozessualen Rechte

Die Beratung umfaßt auch die Erörterung des Ablaufs einer Fahndungsprüfung sowie die strafprozessualen Rechte des Mandanten. Je besser sich der Mandant mit den Ermittlungsmöglichkeiten und Befugnissen der Steuerfahndung und mit seinen Rechten als Beschuldigter auskennt, um so sicherer wird sein Auftreten beim Erscheinen der Beamten der Steuerfahndung sein. Fehlen dem Steuerberater die erforderlichen Kenntnisse aus dem steuerstrafrechtlichen und strafprozessualen Gebiet, sollte ein Steuerstrafverteidiger zu Rate gezogen werden.

Hinsichtlich des Ablaufs einer Fahndungsprüfung sollte der Mandant wissen, daß die Steuerfahndung i.d.R. mit einer Durchsuchung unangemeldet in den frühen Morgenstunden beginnt und gleichzeitig Wohnung, Betrieb und Arbeitsstätte aller Beschuldigter durchsucht. So sollen Verdunkelungshandlungen verhindert werden. Die Fahndungsbeamten sollten auf

⁶ Kohlmann, § 387 Rn 4

⁷ BGH, Urt. v. 31.01.1957 - II ZR 41/56, BGHZ 23, 222; Streck, Die Steuerfahndung, S. 89, Fn 172

Grund ihrer Routine nicht unterschätzt werden. Steuerstrafverteidigung beginnt vom ersten Augenblick des Erscheinens der Steuerfahndung; ein Steuerstrafverteidiger sollte unverzüglich hinzugezogen werden.

Der Mandant sollte über das Aussageverweigerungsrecht nach § 136 StPO und das Recht zum Telefonat mit dem Berater hingewiesen werden. Letzteres wird zwar von den Fahndungsbeamten häufig bestritten, da die Fahndungsbeamten eine Einlassung oder Auskünfte vom Steuerpflichtigen ohne Beistand eines Beraters anstreben. Eine Telefonsperre besteht jedoch nicht. Der Steuerpflichtige hat jederzeit das Recht sich mit seinem Steuerberater und/oder Strafverteidiger telefonisch in Verbindung zu setzen, um diesen über die Durchsuchung zu informieren, damit der Steuerberater bzw. der Strafverteidiger an der Durchsuchung teilnehmen. Allerdings haben weder der Steuerberater noch der Verteidiger ein Recht auf Anwesenheit, so daß die Steuerfahndung nicht auf dessen Eintreffen warten muß. Ist er jedoch anwesend, darf er nicht ferngehalten werden.⁸

Im deutschen Strafrecht gilt das Nemo-tenetur-Prinzip. Der Beschuldigte ist nicht verpflichtet, sich selbst einer Straftat zu bezichtigen. Er hat ein Aussageverweigerungsrecht (sog. Schweigerecht). Nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO kann auch die Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht erzwungen werden.

Die Beratung sollte von einer pessimistischen Situation ausgehen und auch Aspekte der Untersuchungshaft, insb. der Haftgründe nach § 112 Abs. 2 StPO umfassen.

Da der Beschuldigte nicht an allen Durchsuchungsstätten gleichzeitig sein kann, ist es erforderlich, den Kreis der vertretungsberechtigten Ansprechpartner sowohl für die Privatwohnung als auch im Betrieb festzulegen. Die Vertretungsberechtigten müssen ebenfalls über die Rechte des Beschuldigten, aber auch über ihre Rechte als mögliche Zeugen beraten werden. Denn auch ein Zeuge hat das Recht auf Beistand eines Rechtsanwaltes.⁹ Außerdem darf der Zeuge die Antwort auf solche Fragen verweigern, deren Beantwortung ihn selbst oder einen Angehörigen der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde (§ 55 Abs. 1 StPO). Eine Verpflichtung zur Aussage vor der Polizei besteht nicht.¹⁰ Allerdings ist es erforderlich, daß auch die weiteren Mitarbeiter über ihre Rechte im Vorfeld informiert werden. Die Aufregung bei den Mitarbeitern ist regelmäßig groß; je mehr Ermittlungsbeamte vor Ort erscheinen, desto größer ist die Aufregung. Dies ist eine Folge des Überraschungseffekts, den die Steuerfahndung regelmäßig anstrebt und auszunutzen versucht. Die Mitarbeiter sollten auch über die Möglichkeit der informellen Befragung durch die Steuerfahnder informiert werden.

III. Ermittlungen bei dem Beschuldigten

1. Prüfung der Legitimation der Fahndungsbeamten

Erscheinen die Beamten der Steuerfahndung beim Steuerpflichtigen, sollte dieser Ruhe bewahren. Zunächst sollte sich der von der Durchsuchung Betroffene die Legitimation der Beamten von den Fahndungsbeamten zeigen lassen. Er sollte sich die Namen des Durchsuchungsleiters und der Fahndungsbeamten nebst Dienststelle und Telefonnummer notieren, damit ihm im Anschluß an die Durchsuchung Ansprechpartner bekannt sind. Kann sich ein Beamter nicht durch einen Dienstausweis legitimieren, sollte der Steuerpflichtige

⁸ Streck, Die Steuerfahndung, Rn 329

⁹ BVerfG, Beschl. v.08.10.1974 - 2 BvR 747/73 u.a.-, BVerfG NJW 1975, 103

¹⁰ BGH, Urt. v. 23.02.1962 - 4 StR 511/61 -, NJW 1962, 1020, 1021

diesem keinen Zutritt zur Wohnung oder Arbeitsstätte bzw. zum Betrieb gewähren. Je weniger Fahndungsbeamte die Wohnung bzw. Geschäftsräume betreten, desto eher bewahrt der Beschuldigte den Überblick über die Fahndungsmaßnahmen. Betritt der Fahndungsbeamte trotzdem die Durchsuchungsstätte bzw. verläßt er trotz Aufforderung nicht die Durchsuchungsräume, ist in Absprache mit dem steuerlichen Berater zu klären, ob Strafantrag und Strafanzeige wegen Hausfriedensbruch nach § 123 StGB gestellt wird.

2. Prüfung der Legitimation der Fahndungsmaßnahme

Weiterhin sollte sich der Steuerpflichtige den richterlichen Durchsuchungsbeschluß von den Fahndungsbeamten zeigen lassen. Bei der Lektüre des Durchsuchungsbeschlusses sollte sich der Beschuldigte bzw. sein Vertretungsberechtigter Zeit nehmen und sich nicht unter Druck setzen lassen. Da im Beschluß die Voraussetzungen des Anfangsverdachts unter Angabe des dem Beschluß konkret zugrunde liegenden Sachverhaltes dargestellt werden müssen, hat der Steuerpflichtige hierdurch gleichzeitig die Gelegenheit, von dem gegen ihn bestehenden Tatverdacht und den Verdachtsmomenten Kenntnis zu erlangen und sich hierauf einzurichten. Es ist darauf zu achten, daß der Durchsuchungsbeschluß von einem Richter auf Antrag der Staatsanwaltschaft oder der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts ausgestellt ist. Die Steuerfahndung hat kein Antragsrecht.¹¹ Auch Art und Inhalt der Beweismittel müssen so genau angeführt werden, daß weder bei dem Betroffenen, noch bei den die Durchsuchung bzw. Beschlagnahme durchführenden Beamten Zweifel darüber bestehen können, was im einzelnen beschlagnahmt werden soll. Die gesuchten Gegenstände müssen detailliert aufgelistet werden. Fehlt eine dieser Angaben, so sollte der Beschuldigte die Fahndungsbeamten hierauf aufmerksam machen und die Antwort notieren.

Der Einblick in den Durchsuchungsbeschluß geht zu Lasten des Persönlichkeitsschutzes des Verdächtigen, deshalb haben nur der Beschuldigte und sein Rechtsbeistand kraft Vollmacht Anspruch auf vorherige Einsicht in den richterlichen Durchsuchungsbeschluß. Daher empfiehlt es sich denjenigen vertretungsberechtigten Mitarbeitern, die die Durchsuchung für den Beschuldigten begleiten sollen, eine entsprechende Vollmacht zu erteilen.

Erscheinen die Beamten der Steuerfahndung ohne Durchsuchungsbeschluß, sollte ihnen nicht freiwillig die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume gestattet werden. Das Recht auf die Unverletzlichkeit der Wohnung ist als Grundrecht durch Art. 13 GG geschützt. In solchen Fällen besteht allerdings für die Fahndungsbeamten die Möglichkeit, bei Gefahr im Verzug die Durchsuchung selbst anzuordnen (§ 105 Abs. 1 S. 1 StPO). Gem. § 98 Abs. 1 S. 1 StPO können die Fahndungsbeamten bei Gefahr im Verzug auch die Beschlagnahme ohne richterlichen Beschlagnahmebeschluß anordnen. Hier ist unbedingt zu empfehlen, gegen eine solche Anordnung durch die Steuerfahndungsbeamten ausdrücklich Widerspruch zu erheben. Damit wird zum einen dokumentiert, daß der Steuerpflichtige mit der Durchsuchung auf keinen Fall einverstanden ist und die ihm zur Seite stehenden rechtlichen Möglichkeiten ausschöpfen will. Dies wiederum kann die Fahndungsbeamten zu behutsameren Vorgehen veranlassen. Zum anderen werden die Beamten durch den Widerspruch gezwungen, binnen drei Tagen die richterliche Beschlagnahme zu beantragen (§ 98 Abs. 2 S. 1 StPO). Gegen die richterliche Entscheidung kann der Beschuldigte gem. § 98 Abs. 2 S. 2 StPO Beschwerde nach § 304 StPO erheben.

3. Benachrichtigung des Steuerberaters und/oder Strafverteidigers

¹¹ Streck, Die Steuerfahndung, Rn 312

Nachdem der Beschuldigte die Legitimation der Fahndungsbeamten und der Fahndungsmaßnahme geprüft hat, sollte er in jedem Fall darauf bestehen, sich telefonisch mit seinem Steuerberater und/oder Strafverteidiger in Verbindung zu setzen und diesen um sein Erscheinen und seine Unterstützung bitten. Der Steuerpflichtige hat während der Durchsuchung grundsätzlich das Recht zu telefonieren. Auch darf er Telefongespräche empfangen. Eine Telefonsperre, wie häufig von den Beamten der Steuerfahndung behauptet, besteht grundsätzlich nicht. Eine Telefonsperre kann nur im Fall der Störung nach § 164 StPO angeordnet werden. Der Steuerpflichtige sollte auf eine Erklärung der Fahndungsbeamten bestehen, sollte es ihm verwehrt werden, Kontakt zu seinem Steuerberater und/oder Strafverteidiger aufzunehmen und sich diese notieren. Auch ein unabhängiger Zeuge kann dieses unrechtmäßige Vorgehen der Fahndungsbeamten bestätigen. Eine schriftliche Erklärung des Zeugen ist anzuraten. Die Empfehlung ist auszusprechen, da die Fahndungsbeamten ihr bewußt rechtswidriges Verhalten nicht in den Ermittlungsakten dokumentieren und auf Anfrage im Nachhinein nach dem Motto „Es ist nicht strafbar, die Unwahrheit zu sagen“ leugnen.

Für die Fahndungsbeamten ist es häufig äußerst schwierig festzustellen, mit wem und mit welcher Zielrichtung der Steuerpflichtige telefonieren will. Es ist durchaus nicht abwegig, daß der Steuerpflichtige in seiner ersten Erregung Kontakt zu potentiellen Zeugen aufnehmen will. Es liegt auf der Hand, daß Fahndungsbeamte hier die Gefahr wittern, daß in unzulässiger Weise auf diesen Personenkreis Eingriff genommen werden soll, um gegebenenfalls Aussagen zu manipulieren. Diese Schwierigkeit darf allerdings in der Praxis nicht dazu führen, daß faktisch eine pauschale Telefonsperre angeordnet wird. In solchen Fällen muß darauf geachtet werden, daß der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird. Hier würde sich zum Beispiel anbieten, daß die Fahndungsbeamten die Gesprächsvermittlung übernehmen oder notfalls das Gespräch mithören.¹² Der von der Durchsuchung Betroffene hat zumindest den Anspruch, auch seine Mitarbeiter und Angehörige zu sprechen, und diesen Anweisungen zu erteilen.

4. Keine Aussage ohne Rechtsbeistand

Auch wenn die Beschwerde nach § 304 StPO gem. § 307 Abs. 1 StPO keine aufschiebende Wirkung hat und die Vollziehung der richterlichen Durchsuchungsanordnung nicht hindert, hat die Anwesenheit des Steuerberaters und/oder des Strafverteidigers nicht nur psychologische Bedeutung. Sie trägt dazu bei, daß der Steuerpflichtige in der ersten Erregung keine unbedachte Äußerung oder Einlassung gegenüber den Fahndungsbeamten abgibt. Der Steuerpflichtige sollte sich davor hüten, beim Erscheinen der Fahndungsbeamten an der Aufklärung des Sachverhalts bereits in diesem frühen Stadium der Ermittlungen mitzuwirken und Angaben zur Sache zu machen. In aller Regel befindet sich der Beschuldigte zu diesem Zeitpunkt noch in einem Zustand besonderer Erregung und läßt sich in diesem Zustand zu Angaben hinreisen, die er später bereuen könnte. Erweisen sich die Angaben nicht als stichhaltig, könnte sich der Steuerpflichtige in Widersprüche verwickeln, die in der Regel zu seinen Lasten gewertet werden. Einlassungen des Beschuldigten führen nicht zum Abbruch der Durchsuchung und der weiteren Ermittlungen. Statt selbst zu reden, sollte man den Fahndungsbeamten aufmerksam zuhören und sich Notizen machen.

Sofern während der Durchsuchung Zeugenvernehmungen durchgeführt werden sollen, sollte auf eine ordnungsgemäße Ladung verwiesen werden. Die Aussage kann verweigert werden.

¹² KG vom 08.09.1971, NJW 1972, 169; OLG Stuttgart vom 27.08.1970, NJW 1971, 629

Im Übrigen sollte darauf geachtet werden, daß Familienangehörigen über ihr Zeugnisverweigerungsrecht aus persönlichen Gründen nach § 52 StPO belehrt werden. Angestellte im Betrieb des Beschuldigten haben nur ein Auskunftsverweigerungsrecht im Fall des § 55 StPO, wenn die Gefahr der Selbstbelastung besteht. Zur Vernehmung sollte ebenfalls ein Strafverteidiger hinzugezogen werden.

Es sollte sichergestellt sein, daß an allen Orten, an denen die Fahnder zur Durchsuchung eingetroffen sind, entweder ein Steuerberater oder ein Strafverteidiger oder zumindest eine Person des Vertrauens die Durchsuchung begleiten und protokollieren.

5. Anwesenheitsrecht des Beschuldigten

Ist der Beschuldigte Inhaber der zu durchsuchenden Räume, hat er gem. § 106 Abs. 1 S. 1 StPO einen Anspruch darauf, der Durchsuchung beizuwohnen, sofern er sich am Ort der Durchsuchung oder in dessen Nähe aufhält. Das Anwesenheitsrecht des Strafverteidigers ergibt sich aus § 137 StPO. Der Durchsuchungsbeamte ist nicht verpflichtet, auf das Erscheinen des Inhabers und/oder des Verteidigers zu warten oder diese herbeizuholen. Sind er oder der Strafverteidiger anwesend, dürfen sie nicht ferngehalten werden. Ist der Inhaber abwesend, soll nach Möglichkeit ein Dritter die Interessen des abwesenden Inhabers wahrnehmen (§ 106 Abs. 1 S. 2 StPO). Der Inhaber kann einen anderen mit der Wahrnehmung seiner Rechte beauftragen. Er ist nicht verpflichtet, bei der Durchsuchung anwesend zu bleiben.¹³ Eine Ausnahme gilt, wenn zu befürchten ist, daß er das Verlassen der Räume zu Verdunklungsmaßnahmen nutzen will. Gleichwohl empfiehlt sich aber bei der Durchsuchung anwesend zu bleiben. Nur so kann der Steuerpflichtige den Überblick über Inhalt und Umfang der Durchsuchung behalten.

Ist der Beschuldigte nicht Inhaber der zu durchsuchenden Wohnräume, haben er und sein Verteidiger kein Recht auf Anwesenheit bei der Durchsuchung.¹⁴ Der Inhaber kann dem Beschuldigten und dessen Verteidiger die Anwesenheit gestatten. Eine Entfernung ist nur unter den Voraussetzungen des § 164 StPO, also nur im Falle einer Störung zulässig.

6. Kein Widerstand gegen die Fahndungsmaßnahmen

Auch wenn der Betroffene von seinem Recht auf Schweigen gebrauch macht und die Kooperation verweigert, sollte er auf einen freundlichen Ton im Umgang mit den Fahndungsbeamten achten. Der Beschuldigte darf auf keinen Fall die Durchsuchung behindern. Nach § 164 StPO können Durchsuchungsbeamte Personen, die die Durchsuchung vorsätzlich stören oder sich den von ihnen innerhalb ihrer Zuständigkeit betroffenen Anordnungen widersetzen, festnehmen und bis zur Beendigung ihrer Amtsverrichtungen, nicht jedoch über den nächst folgenden Tag hinaus, festhalten. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist allerdings zu beachten, d.h. Voraussetzung ist, daß die Störung nicht auf weniger einschneidende Weise beseitigt werden kann. Der Widerstand gegen die Fahndungsbeamten ist nach § 113 StGB strafbar. Behinderungen, Beschimpfungen oder gar tätliche Angriffe sollten unterbleiben. Nach Beendigung der Durchsuchung sollten stattdessen mit dem Steuerberater und/oder Verteidiger die Erfolgsaussichten von Rechtsmitteln gegen die Durchsuchung und Beschlagnahme erörtert werden.

¹³ Rengier NStZ 1981, 374

¹⁴ OLG Stuttgart, Beschl. v. 27.08.1984 -4 VAs 24/84 -, NStZ 1984, 574

7. Keine freiwillige Herausgabe von Unterlagen

Der Beschuldigte darf sich während der Durchsuchung passiv verhalten. Er ist nicht verpflichtet, der Steuerfahndung zu helfen, Unterlagen herauszusuchen. Die Steuerfahndung, nicht aber die Polizei, hat das Recht, alle Unterlagen durchzusehen. Unterlagen, die sie mitnehmen will, kann sie beschlagnahmen, auch wenn sie nur über einen Durchsuchungsbeschluß, aber keinen Beschlagnahmebeschluß verfügt. Der von der Durchsuchung Betroffene sollte Unterlagen nicht freiwillig herausgeben. Er sollte auf die Beschlagnahme bestehen. Der Beschlagnahme sollte formell widersprochen werden. Der Beschuldigte kann nicht zur Herausgabe gezwungen werden (sog. Nemo-tenetur-Prinzip).

Allerdings läuft der Beschuldigte keine Gefahr, daß zufällig aufgefundene Beweismittel im Zusammenhang mit anderen Straftaten seine Position weiter verschlechtern, wenn er gleich zu Beginn die gesuchten Unterlagen freiwillig herausgibt und die Durchsuchung damit beendet. Die Durchsuchung der Räume kann durch freiwillige Herausgabe abgewendet werden, da der Durchsuchungszweck erfüllt ist. Mit dieser sog. Abwendungsbefugnis soll verhindert werden, daß die Ermittlungsbeamten von sich aus in den Räumen nach den in Rede stehenden Beweismitteln suchen und auf sog. Zufallsfunde stoßen. Hinsichtlich der freiwillig herausgegebenen Unterlagen entfällt die Möglichkeit der Beschwerde nach § 304 StPO. Gibt der Beschuldigte die von der Steuerfahndung gesuchten Unterlagen freiwillig heraus, ist die weitere Durchsuchung rechtswidrig. Weitere Funde können auch nicht als Zufallsfund beschlagnahmt werden. Aus der Rechtswidrigkeit der Durchsuchung und der Beschlagnahme wird ein Beweisverwertungsverbot abgeleitet.¹⁵

8. Überwachung der Einhaltung des Durchsuchungsbeschlusses

Während der Durchführung der Durchsuchung ist es die Hauptaufgabe des von der Durchsuchung Betroffenen als auch dessen Mitarbeiter und des steuerlichen Beraters darauf zu achten, daß die Maßgaben des Durchsuchungsbeschlusses eingehalten werden. Von den Ermittlungsbehörden dürfen grundsätzlich nur diejenigen Unterlagen mitgenommen werden, die im Durchsuchungsbeschluß als Beweismittel aufgeführt sind. Die Durchsuchung darf nicht auf Unterlagen erstreckt werden, die im Durchsuchungsbeschluß nicht genannt sind und mit der Sache, wegen der ermittelt wird, nicht zu tun haben. Staatsanwaltschaft und Steuerfahndung haben das Recht, Unterlagen, die nicht freiwillig herausgegeben werden, daraufhin durchzusehen, ob es sich um zu beschlagnahmende Gegenstände handelt. Das Recht auf Durchsicht von Papieren steht nach § 110 StPO der Staatsanwaltschaft und nach § 404 AO der Steuerfahndung zu. Die Polizeibeamten haben hierzu kein Recht.

Nehmen die Steuerfahnder die Unterlagen ohne vollständige Durchsicht in die Dienträume mit, so setzt sich die Durchsuchung und somit auch das Teilnahmerecht an der Durchsuchung in den Amtsräumen der Finanzbehörde fort.

Der von der Durchsuchung Betroffene hat Anspruch auf Anfertigung von Kopien, die privat und beruflich dringend benötigt werden. Der Beschuldigte darf sich Kopien von den Unterlagen fertigen, die mitgenommen werden sollen. Dies empfiehlt sich bei den Unterlagen, die zur Fortführung des Geschäftsbetriebes notwendig sind.

Von der Beschlagnahme ausgenommen ist Verteidigerpost. Eine Ausnahme gilt nach § 97 Abs. 2 S. 3 StPO, wenn der Verdacht der Tatbeteiligung besteht.

¹⁵ Stypmann, wistra 1982, 12

Versucht der Beschuldigte erkennbar, die Steuerfahnder von bestimmten Ermittlungen abzuhalten, bewirkt dies das Gegenteil. Die Steuerfahnder werden die Ermittlungen erst recht aufnehmen.

9. Mehrfache Durchsuchung

Eine Durchsuchung kann mehrfach hintereinander erfolgen. Da eine erfolgte Durchsuchung den Durchsuchungsbeschluß verbraucht, bedarf es für jede weitere Durchsuchung eines neuen Durchsuchungsbeschlusses. Eine zweite Durchsuchung kommt nicht häufig vor, da sie in der Regel nicht zu neuen Erkenntnissen führt. Allerdings hofft die Steuerfahndung, daß die Beschuldigten nach der ersten Durchsuchung sorglos werden und Unterlagen offen liegen lassen, die der Steuerfahndung vorenthalten werden sollen.

10. Durchsuchung der Person

Die Durchsuchung nach § 102 StPO erstreckt sich auch auf die Person als auch die Bekleidung des Verdächtigen. Die Steuerfahndung darf die Taschen der Kleider durchsehen und prüfen, ob der Beschuldigte Gegenstände in seiner Kleidung versteckt hält. § 102 StPO gestattet die Suche nach Sachen und Spuren in und unter der Kleidung sowie auf der Körperoberfläche. Die Durchsuchung der Person des Verdächtigen gestattet nicht die körperliche Untersuchung, deren Zulässigkeit sich ausschließlich nach den §§ 81 a ff. StPO richtet. Diese hat für steuerstrafrechtliche Verfahren nur geringe Bedeutung. Schluckt der Steuerpflichtige Notizen unter, sind diese in der Regel vernichtet. Befindet sich die Notiz noch im Mund, kann die Steuerfahndung das Verschlucken verhindern.

11. Anspruch auf ein Verzeichnis nach § 107 S. 2 StPO

Der Steuerpflichtige hat gem. § 107 S. 2 StPO einen Anspruch auf ein Verzeichnis der in Verwahrung oder in Beschlag genommenen Gegenstände. Im Falle der Erfolglosigkeit der Durchsuchung besteht ein Anspruch auf eine Bescheinigung darüber, daß nichts Verdächtiges gefunden worden ist. Erfolgt die Durchsuchung nach § 103 StPO beim Steuerberater, hat dieser ebenfalls den Anspruch nach § 107 S. 2 StPO. Auf Verlangen des dem von der Durchsuchung Betroffenen ist das Verzeichnis möglichst sofort zu übergeben, so daß das Verzeichnis bzw. die Bescheinigung grundsätzlich an Ort und Stelle anzufertigen sind.¹⁶ Sowohl das Beschlagnahmeverzeichnis als auch die Negativbescheinigung haben schriftlich zu erfolgen. Der Verteidiger hat darauf zu achten, daß das Verzeichnis entsprechend den gesetzlichen Vorschriften erstellt wird.

In dem Beschlagnahmeverzeichnis müssen alle Gegenstände aufgeführt werden, die die Fahndungsbeamten mitnehmen. Auch wenn eine Vielzahl von Unterlagen mitgenommen wird, schränkt dies nicht die Pflicht zur Aufzeichnung ein.¹⁷ Das Verzeichnis muß zur Identifizierbarkeit der in Verwahrung oder in Beschlag genommenen Gegenstände führen.¹⁸ Der Betroffene hat zumindest den Anspruch darauf, daß die Anzahl der Blätter der Akten und Ordner vermerkt wird.¹⁹ Werden Ordner in Beschlag genommenen, empfiehlt es sich, die

¹⁶ OLG Stuttgart, Beschl. v. 26.10.1992 - 4 VAs 5/92 -, StV 1993, 235

¹⁷ OLG Karlsruhe, Beschl. v. 28.09.1994 - 2 VAs 12/94 -, NStZ 1995, 48; Streck, Die Steuerfahndung Rn 339

¹⁸ Kleinknecht/Meyer-Gossner, § 107 Rn 3

¹⁹ Lohmeyer, StB 1982, 3; Krekeler, wistra 1983, 46; Kleinknecht/Meyer-Gossner, § 107 Rn 3

einzelnen Seiten zu nummerieren. Nicht ausreichend ist die in der Praxis häufig vorzufindende Angabe "Printus Ordner" oder die Angabe des Textes des Rückens des Ordners, z.B. "1 Ordner Bankunterlagen 1999" oder die übliche Angabe "1 Briefumschlag Diverses".²⁰

12. Erstellung eines internen Protokolls

Der Beschuldigte und jeder bei der Durchsuchung anwesende Mitarbeiter als auch der Steuerberater und der Steuerstrafverteidiger sollten unmittelbar nach der Durchsuchung ein chronologisches Protokoll erstellen. Die Geschehnisse sollten möglichst genau notiert werden. Die Aufzeichnung von Erklärungen der Fahndungsbeamten während der Durchsuchung sollten in das Protokoll aufgenommen werden.

13. Vorsicht vor Kurzschlußreaktionen

Kurzschlußreaktionen können einen Haftgrund, welches Voraussetzung für ein Untersuchungshaft ist, begründen. Hat der von der Durchsuchung Betroffene für unmittelbar nach der Durchsuchung eine Reise ins Ausland geplant, sollten die Fahndungsbeamten hierüber unterrichtet werden. Andernfalls könnte die Reise als Flucht ausgelegt werden, was einen Haftgrund nach § 112 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 StPO darstellt. Eine Fluchtgefahr ist auch gegeben, wenn der Beschuldigte die privaten und/oder geschäftlichen Konten leer räumt. Die Einflußnahme auf Zeugen stellt eine Verdunklungsgefahr i.S.v. § 112 Abs. 2 Nr. 3 b) StPO dar. Auch die Vernichtung von Beweismitteln ist ein Haftgrund (§ 112 Abs. 2 Nr. 3 a) StPO).

14. Besprechung der Einlegung von Rechtsmitteln

Im Anschluß an die Durchsuchung müssen der Beschuldigte und sein steuerlicher Berater und/oder Steuerstrafverteidiger die Einlegung von Rechtsmitteln und deren Erfolgsaussichten beraten. Die Rechtsmittel müssen unmittelbar nach der Durchsuchung eingelegt werden, um die Verteidigungschancen zu erhöhen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß die Einlegung der Rechtsmittel die Ermittlungstätigkeit behindert und somit verzögert. Will der von der Durchsuchung Betroffene im Ermittlungsverfahren mitwirken, ist die Einlegung von Rechtsmitteln contraproduktiv. Dem kann jedoch entgegengewirkt werden, indem die Ermittlungsbehörden sog. Duploakten anlegen. Dies sollte bei der Steuerfahndungsbehörde beantragt werden.

15. Verfahrensdauer

Mit der Durchsuchung beginnt das Steuerstrafverfahren, unabhängig davon, ob es zuvor förmlich eingeleitet war oder nicht. Die Steuerfahndung ermittelt dann sowohl im Besteuerungs- als auch im Steuerstrafverfahren. Ist die Durchsuchung abgeschlossen, muß sich der Beschuldigte auf ein langes Verfahren einstellen. Eine Zeitspanne von 2 bis 3 Jahren bildet einen Mittelwert. Die Erfahrung hat gezeigt, daß Erledigungseile zu intensiver Ermittlung führt und das Ermittlungsverfahren ausdehnt.

²⁰ Zu weitergehenden Ausführungen vgl. Müller, PStR 2003, 136

IV. Ermittlungen bei dem Steuerberater

Erfolgt die Durchsuchung nach § 103 StPO in den Geschäftsräumen des Steuerberaters, gelten für diesen dieselben Verhaltensempfehlungen wie für den Beschuldigten. Nachfolgend werden lediglich die Besonderheiten für den Steuerberater dargestellt.

1. Entbindung von der Schweigepflicht

Der Steuerberater ist gem. § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Dem Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerberater und Mandant dient § 53 StPO. Nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO hat der Steuerberater ein Aussageverweigerungsrecht. Dies ist auf die bei der Berufsausübung anvertrauten oder bekannt gewordenen Tatsachen begrenzt. Der Steuerberater muß von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch machen, es sei denn, die Aussage ist gesetzlich oder durch einen Rechtfertigungsgrund nach § 34 StGB gerechtfertigt. Richtet sich die Strafverfolgung gegen den Steuerberater selbst, ist die Aussage des Steuerberaters gerechtfertigt. Die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht führt zur Aussagepflicht (§ 53 Abs. 2 StPO). Die Entbindung des Steuerberaters von der Schweigepflicht ist sorgfältig zu überdenken. Im Zweifel sollte keine Entbindung erfolgen.

2. Beschlagnahme von Mandantenunterlagen

Aus dem Aussageverweigerungsrecht folgt sachlogisch das Verbot, die Unterlagen und Gegenstände zu beschlagnahmen, die von diesem Beratungsverhältnis umschlossen werden (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StPO). Von dem Beschlagnahmeverbot werden „schriftliche Mitteilungen“ zwischen dem Beschuldigten und dem Steuerberater erfaßt (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO). Hierunter fallen Briefe, Faxschreiben, Telegramme sowohl im Original als auch in Kopie. Auch Aufzeichnungen des Steuerberaters über Mitteilungen, die ihm vom Beschuldigten anvertraut wurden, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt, dürfen nicht beschlagnahmt werden (§ 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO). Hinsichtlich der Beschlagnahmefähigkeit von Buchführungsunterlagen werden unterschiedliche Ansichten vertreten. Diese müssen nach § 104 AO herausgegeben werden. Inwiefern sie beschlagnahmt werden dürfen, ist streitig.²¹ Das Beschlagnahmeverbot erstreckt sich nur auf die im Gewahrsam des Steuerberaters befindlichen Unterlagen (§ 97 Abs. 2 S. 1 StPO). Nicht beschlagnahmt werden darf Verteidigerpost. Dies ist Ausdruck des Grundsatzes des freien Verkehrs zwischen Beschuldigten und Verteidiger (§ 148 StPO).

Sofern sich der Verdacht der Steuerhinterziehung auf den Steuerberater erstreckt, gilt die Beschränkung der Beschlagnahme nicht (§ 97 Abs. 2 S. 3 StPO). Um das Beschlagnahmeverbot zu umgehen, erstrecken die Ermittlungsbehörden den Verdacht häufig auch auf den Steuerberater. Fällt der Verdacht später weg, führt dies nicht zu einem Verwertungsverbot.²² Auch die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht hebt das Beschlagnahmeverbot auf.

Die freiwillige Herausgabe von Mandatsunterlagen durch den Steuerberater an die Steuerfahndung ohne Zustimmung des Mandanten verletzt das Verschwiegenheitsgebot nach § 57 Abs. 1 StBerG und ist nach § 203 StGB wegen Verletzung des Privatgeheimnisses strafbar. Im Rahmen des subjektiven Tatbestandes ist zu bedenken, daß keine Pflicht zur

²¹ Die Ansichten werden in Kohlmann, § 385 Rn 187 und in Streck, Die Steuerfahndung Rn 694 ff. ausführlich dargestellt.

²² BGH, Urt. v. 20.10.1982 - 2 StR 43/82 -, NJW 1983, 85

Belehrung des Steuerberaters über sein Aussageverweigerungsrecht besteht. Man geht davon aus, daß der Steuerberater sein Aussageverweigerungsrecht kennt.

3. Hinzuziehung eines Steuerstrafverteidigers

Auch der Steuerberater sollte bei der Durchsuchung ebenfalls einen Steuerstrafverteidiger hinzuziehen, sofern ihm die erforderlichen Kenntnisse aus dem steuerstrafrechtlichen und strafprozessualen Gebiet fehlen.

V. Resümee

Nur eine regelmäßige Beratung des Steuerpflichtigen und eine umfangreiche Vorbereitung auf ein bevorstehendes Steuerstrafverfahren nehmen dem Steuerpflichtigen die Angst vor Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung. Gleichzeitig bietet dies einen Schutz vor ungeliebten Maßnahmen, da sich der Beschuldigte bereits vor Ort vor Maßnahmen zur Wehr zu setzen weis. Auch wenn die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume nicht verhindert werden kann, ist der Steuerpflichtige nicht ohne Rechte. Wichtig ist es, dem Steuerpflichtigen seine Rechte mitzuteilen. Da allerdings auch der Steuerberater in der Regel umfangreiche Unterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahrt, ist die Durchsuchung der Geschäftsräume des Steuerberaters parallel zur Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Steuerpflichtigen immer nahe liegend. Auch der Steuerberater sollte immer auf eine Durchsuchung vorbereitet sein.