



ROSE & PARTNER LLP.

Rechtsanwälte Steuerberater

Durchsuchung und Beschlagnahme durch die Steuerfahndung

Von Rechtsreferendar Christoph Bräunig

ROSE & PARTNER LLP
Rechtsanwälte und Steuerberater
Jungfernstieg 40
20354 Hamburg
www.rosepartner.de

Hamburg, im November 2012

Gliederung

- I. Grundlagen
 1. Anlässe, die zu Durchsuchungsmaßnahmen führen können
 2. Die ermittelnden Stellen: StA, BuStra und Steufa
 3. Rechtsgrundlagen für Durchsuchungsmaßnahmen
- II. Die Durchsuchungsmaßnahme im Einzelnen
 1. Durchsuchungsbeginn, insbesondere: Durchsuchungsbeschluss
 2. Durchführung der Durchsuchung
 - a. Zeitpunkt und Anwesenheitsrecht
 - b. Durchsicht der Papiere (§ 404 AO)
 - c. Elektronische Daten und Hardware
 - d. Sicherstellung und Beschlagnahme
 - e. Zufallsfunde
 - f. Durchsuchung der Person
 - g. Durchsuchung bei Dritten, insb. Steuerberatern oder sonstigen Berufsheimnisträgern
 3. Durchsuchungsende
- III. Rechtsschutz/Rechtsmittel
 1. Gegen die richterliche Durchsuchungsanordnung
 2. Gegen die Anordnung wegen Gefahr im Verzug
 3. Weitere Rechtsschutzmöglichkeiten

In der jüngeren Vergangenheit machte die deutsche Steuerfahndung nicht nur durch den Ankauf illegal erlangter Steuerdaten auf sich aufmerksam, sondern auch durch Hausdurchsuchungen bei prominenten Steuerpflichtigen – unter intensiver medialer Begleitung. Mitunter sind Medienvertreter einschließlich Kamerateams sogar schon vor Eintreffen der Ermittlungsbeamten vor Ort. Die Sensationsberichterstattung unterschlägt dabei in der Regel die Schwere des Eingriffs einer solchen Hausdurchsuchung in die Persönlichkeits- und Intimsphäre des Betroffenen¹. Der Gesetzgeber dagegen hat den Rahmen der den Ermittlungsbehörden zur Verfügung stehenden freiheitsbeschränkenden Maßnahmen zum Schutz des Betroffenen eingegrenzt und detailliert geregelt. Für den Bereich des Steuerstrafrechts soll im Folgenden dargestellt werden, welche Befugnisse die Steuerfahndung im Hinblick auf eine Durchsuchung von Geschäfts- und Privaträumen hat und welche Rechte den von der Maßnahme betroffenen Steuerpflichtigen zustehen.

¹ Zur negativen Auswirkung spektakulärer, für die Umgebung der Betroffenen deutlich sichtbarer Durchsuchungsaktionen („ein halbes Dutzend Staatsanwälte, Polizei in Kompaniestärke, fünf LKW, hunderte von Kisten Beweismaterial“) auf deren Reputation und Geschäftstätigkeit: Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 7. Aufl. 2005, Rn. 382.

I. Grundlagen

1. Anlässe, die zu Durchsuchungsmaßnahmen führen können

Es gibt eine Vielzahl von Anlässen, die zu einer Steuerfahndungsprüfung führen können. Auch derjenige, der die angemessene berufliche und persönliche steuerliche Sorgfalt beachtet, kann nicht hundertprozentig sicher sein, niemals Betroffener eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens und der damit einhergehenden Ermittlungsmaßnahmen wie einer Hausdurchsuchung zu werden.

Die Kontrollmöglichkeiten der Finanzbehörden wurden in der Vergangenheit immer wieder erweitert. In der Praxis häufige Ermittlungsauslöser sind die sog. Kontrollmitteilungen. Gem. § 93a AO und der Mitteilungsverordnung (MV) sind Behörden, andere öffentliche Stellen (z.B. Gerichte) und die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten verpflichtet, den Finanzbehörden ohne deren ausdrückliche Auskunftsersuchen alle Vorgänge und Zahlungen mitzuteilen, die für eine vollständige und ordnungsgemäße steuerliche Erfassung von Einkünften erforderlich sind. Das Festsetzungsfinanzamt prüft diese Kontrollmitteilungen und ist – wenn sich die Informationen aus der Kontrollmitteilung nicht mit den Erklärungen des Steuerpflichtigen decken – verpflichtet, den Fall zur weiteren Prüfung der Bußgeld- und Strafsachenstelle zu übergeben.

Ebenso können Kontenabfragen, (digitale) Betriebsprüfungen und auch anonyme, zum Teil unberechtigte Anzeigen z.B. von ehemaligen Mitarbeitern, Konkurrenten oder Geschäftspartnern Anlass für die Aufnahme von Ermittlungen durch die Steuerfahndung sein. Die Gefahr von Anzeigen erhöht sich insbesondere bei Veränderungen im privaten oder geschäftlichen Umfeld, etwa dem Zerwürfnis in einer Erbengemeinschaft, Trennung von Ehegatten oder der Entlassung von Mitarbeitern². Mit der Erhöhung der Kontrollmöglichkeiten der Finanzbehörden steigt daher auch die Wahrscheinlichkeit, selbst Ziel einer Durchsuchungsmaßnahme durch die Steuerfahndung zu werden.

2. Die ermittelnden Stellen: StA, BuStra und Steufa

Die Ermittlung von Straftaten obliegt gem. § 160 StPO grundsätzlich der Staatsanwaltschaft (StA). Dieses allgemeine Ermittlungsmonopol der StA wird bei dem Verdacht einer Steuerstraftat eingeschränkt: Gem. § 386 Abs. 1 AO obliegt die Ermittlung des Sachverhaltes in diesen Fällen aufgrund ihrer besonderen Fachkenntnisse den Finanzbehörden³. Dabei ermitteln diese grundsätzlich zwar als unselbständige Hilfsorgane der StA⁴. In der Praxis stellt jedoch die in § 386 Abs. 2 AO normierte selbständige Ermittlungskompetenz die Regel dar. Danach führen die Finanzbehörden das Ermittlungsverfahren unabhängig von der StA, wenn ausschließlich wegen einer Steuerstraftat zu ermitteln ist (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO), oder wenn eine Tat, die eine Steuerstraftat darstellt, zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen (§ 386 Abs. 2 Nr. 2 AO)⁵. Fällt die Steuerstraftat dagegen mit anderen allgemeinen Straftaten (z.B. Ur-

² Vgl. Webel, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, Herne 2009, S. 25.

³ Finanzbehörde in diesem Sinne ist je nach Fallkonstellation das Hauptzollamt, das Finanzamt, das Bundeszentralamt für Steuern oder die Familienkasse (vgl. § 386 Abs. 1 AO).

⁴ Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, Rn. 12.

⁵ § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO bezieht sich auf Fälle, in denen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und Abgabebetrag (§ 263 StGB) zum Nachteil einer Körperschaft, deren Ansprüche auf Steuern, Beiträge oder Umlagen nach steuerlichen Merkmalen bemessen werden, zusammentreffen (insb. Beiträge an die Industrie-

kundenfälschung) zusammen, führt die Staatsanwaltschaft das Verfahren. Im Übrigen kann die Staatsanwaltschaft die Strafsache auch jederzeit an sich ziehen (§ 386 Abs. 4 AO).

Für die Verfolgung von Steuerstraftaten haben alle Bundesländer besondere Dienststellen⁶ oder sogar eigene Finanzämter⁷ eingerichtet. Innerhalb dieser Behörden kann man grob zwischen der sog. Bußgeld- und Strafsachenstelle („BuStra“⁸) und der Steuerfahndung („Steufa“) unterscheiden. In den nach § 386 Abs. 2 AO von der Finanzbehörde selbständig durchgeführten Ermittlungsverfahren übernimmt die jeweilige BuStra die Rechte und Pflichten, die in allgemeinen Strafsachen der Staatsanwaltschaft zustehen (§ 399 I AO). In diesem Rahmen kann sie insbesondere richterliche Untersuchungshandlungen wie Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse beantragen⁹.

Demgegenüber übernimmt die Steuerfahndung im Steuerstrafverfahren die Rechte und Pflichten der Behörden und Beamten des Polizeidienstes. Als „Kriminalpolizei in Steuersachen“¹⁰ ermittelt auch sie in Steuerstrafsachen, unterliegt dabei aber den Weisungen der BuStra (in den von der Finanzbehörde selbständig durchgeführten Verfahren) bzw. der StA. BuStra und Steufa stehen sich daher im Bereich des Steuerstrafrechts so gegenüber, wie StA und Polizei im allgemeinen Strafrecht.

Für den konkreten Fall einer Durchsuchung bedeutet dies, dass die BuStra (bzw. die StA) darüber entscheidet, wann eine Durchsuchungsmaßnahme stattfinden soll und hierfür einen entsprechenden gerichtlichen Beschluss beantragt, die Steuerfahndung hingegen die Durchsuchungsmaßnahme durchführt.

3. Rechtsgrundlagen für Durchsuchungsmaßnahmen

Durchsuchungen von Privat- und Geschäftsräumen sind massive Eingriffe in grundgesetzlich geschützte Rechtspositionen, insbesondere in die Grundrechte der Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 GG), der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und des allgemeinen Freiheitsrechts (Art. 2 GG). Derartige Eingriffe dürfen daher nur aufgrund und in den Grenzen der jeweiligen Ermächtigungsgrundlage vorgenommen werden. Über § 399 I AO finden in Steuerstrafverfahren die allgemeinen strafverfahrensrechtlichen Normen Anwendung, insbesondere die §§ 102 ff. StPO (Durchsuchung) und die §§ 98 ff. StPO (Beschlagnahmung).

Die Durchsuchung ist eine Maßnahme im Ermittlungsverfahren. Für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens muss ein sog. Anfangsverdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit vorliegen, es müssen also „zureichende tatsächliche Anhaltspunkte“ (§ 152 Abs. 2 StPO) für die Begehung einer Straftat gegeben sein. Gem. § 397 Abs. 1 AO ist das

und Handelskammern oder Handwerkskammern, deren Höhe sich nach dem GewStMessbetrag richten). In diesen Fällen liegt das Schwergewicht der Tat auf der Steuerhinterziehung, der Abgabebetrag bildet nur deren „Anhängsel“, so dass es nicht sinnvoll wäre, in allen den Finanzbehörden die Ermittlungszuständigkeit wieder zu entziehen (vgl. im Einzelnen Franzen/Gast/Joecks (Fn. 4), § 386 Rn. 20).

⁶ Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Bremen, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Schleswig-Holstein, Thüringen und in Sachsen-Anhalt.

⁷ Niedersachsen, Berlin, Nordrhein-Westfalen und Hamburg. Bezeichnung: Finanzamt für Prüfungsdienste (oder: Fahndung) und Strafsachen.

⁸ Zum Teil auch „StraBuSt“ genannt.

⁹ Das Recht zur Anklageerhebung gem. § 170 I StPO steht dagegen nur der StA zu. Die BuStra kann zwar in ihren selbständig geführten Verfahren gem. § 400 AO Antrag auf Erlass eines Strafbefehls stellen; in allen anderen Fällen (Anklage/Einstellung) hat sie die Sache gem. § 400 2. HS AO der Staatsanwaltschaft vorzulegen.

¹⁰ Franzen/Gast/Joecks (Fn. 4), § 404 Rn. 6.

Strafverfahren in dem Moment eingeleitet, in dem die dort abschließend aufgezählten zuständigen Behörden eine Maßnahme treffen, die erkennbar darauf abzielen, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen. Die Bedeutung des § 397 AO liegt in dieser Trennung zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren, deren Abgrenzung nicht zuletzt für die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen enorm wichtig und praxisrelevant ist¹¹.

Die Einleitung des Strafverfahrens muss dem Beschuldigten gem. § 397 Abs. 3 AO spätestens dann, wenn er zu Mitwirkungshandlungen aufgefordert wird, mitgeteilt werden. In der (steuerstrafrechtlichen) Praxis beginnt das Ermittlungsverfahren zumeist jedoch nicht mit der förmlichen Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens an den Betroffenen, sondern mit der (für den Betroffenen überraschenden) Durchsuchungs- und Beschlagnahmemassnahme¹². Denn für Steuerstraftaten ist es geradezu typisch, dass sie sich in Urkunden (Kontoauszügen, Buchhaltungsunterlagen etc.) niederschlagen. Diese Unterlagen als Erkenntnisquelle und Beweismittel zu sichern, ist daher ein zentrales Anliegen der steuerstrafrechtlichen Ermittlungen, so dass Durchsuchung und Beschlagnahme hier die wichtigsten und häufigsten strafprozessualen Zwangsmaßnahmen darstellen¹³. Ihre Durchführung erfordert grundsätzlich einen gerichtlichen Durchsuchungsbeschluss (s. dazu sogleich unter II.). Der hierfür erforderliche Verdachtsgrad des Anfangsverdachts wird in der Praxis sehr niedrig angelegt¹⁴.

II. Die Durchsuchungsmaßnahme im Einzelnen

1. Durchsuchungsbeginn, insbesondere: Durchsuchungsbeschluss

Zum Schutz des Beschuldigten muss die Durchsuchung vor Beginn jeder Maßnahme durch den zuständigen Richter angeordnet werden, § 105 Abs. 1 StPO. Hierbei handelt es sich um alles andere als eine bloße Förmlichkeit. Den Antrag auf Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses können als Leiter des Ermittlungsverfahrens nur die StA und – in den beschriebenen Fällen – die BuStra stellen, nicht jedoch die Steuerfahndungen, da sie lediglich Hilfsorgane der Ermittlungsbehörden sind. Zuständig ist das örtliche Amtsgericht, in dessen Bezirk durchsucht werden soll¹⁵. Der jeweilige Ermittlungsrichter erlässt einen solchen Beschluss nur, wenn die BuStra tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs macht, Zweck und Ziel der Durchsuchung (insb. Auffinden von Beweismitteln) nennt, das Ausmaß der Durchsuchung genau bezeichnet und zumindest annäherungsweise die Beweismittel angibt, denen die Durchsuchung gilt¹⁶. Schlagwortartige Bezeichnung, Wiedergabe des Wortlauts des § 102 StPO oder allgemeine Angaben über die Beweismittel genügen nicht. Der Richter prüft außerdem auch, ob die geplante Durchsuchungsmaßnahme im Hinblick auf die Schwere des Vorwurfs verhältnismäßig ist.

¹¹ Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 4. Aufl. 2012, Rn. 692.

¹² Quedenfeld/Füllsack (Fn. 11), Rn. 699.

¹³ Quedenfeld/Füllsack (Fn. 11), Rn. 699.

¹⁴ Webel (Fn. 2), S. 155.

¹⁵ Soll in mehreren Bezirken gleichzeitig durchsucht werden, kann der Beschluss bei dem Gericht gestellt werden, in dessen Bezirk die beantragende Stelle ihren Sitz hat. Deshalb ist es möglich, dass in Berlin, Köln und Frankfurt aufgrund eines Beschlusses des Amtsgericht Hamburg durchsucht wird (Webel (Fn. 2), S. 154).

¹⁶ Meyer-Goßner, Strafprozessordnung, 50. Aufl. 2007, § 105 Rn. 5.

Der Beschluss selbst muss als Rechtsgrundlage „§ 102 StPO“ ausdrücklich nennen und zudem hinreichend bestimmt sein, insbesondere muss in ihm der strafrechtliche Vorwurf genau bezeichnet werden¹⁷. Zudem muss sich aus dem Beschluss ergeben, dass beschlagnahmefähige Gegenstände am Durchsuchungsort vermutet werden (sog. Auffindungsvermutung). Das Bestimmtheitsgebot verlangt, dass die aufzufindenden Beweismittel im Durchsuchungsbeschluss hinreichend genau bezeichnet werden (die in der Praxis mitunter zu findende bloße Mitteilung, dass die „Durchsuchung der Auffindung von Beweismitteln dienen“ soll, genügt nicht). Außerdem darf der Durchsuchungsbeschluss höchstens sechs Monate alt sein, anderenfalls verliert er seine Wirkung¹⁸.

Statt durch den Richter können Durchsuchungen bei Gefahr im Verzug ausnahmsweise durch die Staatsanwaltschaft, die BuStra oder die Steuerfahndung angeordnet werden (§ 105 Abs. 1 StPO). Voraussetzung hierfür ist, dass eine richterliche Anordnung nicht eingeholt werden kann, ohne dass der Zweck der geplanten Maßnahme gefährdet wird¹⁹. Dies wäre etwa der Fall, wenn der zuständige Richter nicht erreicht werden kann und der Verdächtige Beweismittel beseitigt, vorab vom Ermittlungsverfahren erfährt oder sich bei einer Durchsuchung weitere Durchsuchungsorte ergeben. Dennoch ist zu betonen, dass eine Durchsuchung bei Gefahr im Verzug ohne richterlichen Beschluss die absolute Ausnahme darstellt. Die Amtsgerichte unterhalten außerhalb der gewöhnlichen Geschäftszeiten einen Bereitschaftsdienst, so dass es höchst unwahrscheinlich ist, einen Durchsuchungsbeschluss nur wegen Unerreichbarkeit des Richters nicht erhalten zu können. Aufgrund der sehr restriktiven Rechtsprechung in Bezug auf Durchsuchungen bei Gefahr im Verzug dürften sie jedenfalls in Steuerstrafsachen nur selten vorkommen²⁰.

2. Durchführung der Durchsuchung

Die Durchsuchung wird von den Beamten der Steuerfahndung durchgeführt. Die Aufgabenbereiche der Steuerfahndung sind in den §§ 208 und 404 AO abschließend aufgezählt²¹. Die Amtsträger der Fahndung werden bei der Erforschung von Steuerstraftaten als „Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft“ tätig (§ 404 S. 2 a.E. AO)²². Sie haben dabei dieselben Rechte und Pflichten wie die Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der StPO (§ 404 S. 1 AO).

a. Zeitpunkt und Anwesenheitsrecht

Zur Nachtzeit (1.4.-30.9.: 21.00-4.00 Uhr; 1.10.-31.3.: 21.00-6.00 Uhr) dürfen Wohnungen und Geschäftsräume grundsätzlich nicht durchsucht werden, § 104 Abs. 1 StPO. Abgesehen von Sonderfällen (Rotlichtmilieu, Diskotheken) ist ganzjährig mit Durchsuchungen vor sieben Uhr nicht zu rechnen²³. Bei der Durchsuchung von Geschäftsräumen dürfte mit

¹⁷ Beyer, Durchsuchung durch die Steuerfahndung, NWB Nr. 11 v. 10.3.2008, S. 935 (937 f.).

¹⁸ BVerfG, Beschluss v. 27.5.1997 – 2 BvR 1992/92, NJW 1997, S. 2165.

¹⁹ Meyer-Goßner (Fn. 16), § 98 Rn. 6.

²⁰ Webel (Fn. 2), S. 156.

²¹ Die Steuerfahndung besitzt eine Doppelfunktion: neben strafverfahrensrechtlichen Aufgaben nach § 208 I Nr. 1 AO („Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten“) obliegen ihr gem. § 208 I Nr. 2 AO auch steuerverfahrensrechtliche Aufgaben („Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen“).

²² Sie besitzen die Befugnisse von Ermittlungspersonen der StA auch, solange die Finanzbehörde (BuStra) das Ermittlungsverfahren selbständig führt (s.o.) und sind dann nicht etwa „Hilfsbeamte der BuStra“; denn der Sinn der Regelung besteht darin, die Finanzbehörde an die Stelle der StA treten zu lassen und sie mit allen dieser zustehenden Befugnissen (einschl. Weisung gegenüber Steuerfahndern) auszustatten (Jäger, in: Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, Rn. 11).

²³ Webel (Fn. 2), S. 156.

Durchsuchungsmaßnahmen nur während der allgemeinen Geschäftszeiten zu rechnen sein, da die Steuerfahnder zwar befugt sind, die Polizei zur gewaltsamen Öffnung der Räume hinzuzuziehen, dies aber in der Regel zu vermeiden suchen.

Der von der Durchsuchung Betroffene hat ein Recht auf Anwesenheit während der Durchsuchung, § 106 Abs. 1 Satz 1 StPO (Ausnahme: § 164 StPO bei Störung der Amtshandlungen). Ebenso darf er sich entfernen oder telefonieren, es sei denn, dass dies den Durchsuchungszweck gefährden würde. Die telefonische Benachrichtigung des Rechtsanwalts ist immer zulässig, auch wenn mit der Durchsuchung nicht auf dessen Eintreffen gewartet werden muss²⁴.

b. Durchsicht der Papiere (§ 404 AO)

Nachdem dem Beschuldigten Dienstausweis und Durchsuchungsbeschluss durch den die Durchsuchung leitenden Beamten vorgelegt wurde, steht im Zentrum der Durchsuchung durch die Steuerfahndung die sog. Durchsicht der Papiere des Steuerpflichtigen. Sämtliche – auch private – Unterlagen des Betroffenen werden im Hinblick auf die Frage angesehen, ob sie als Beweismittel in Betracht kommen und zu beschlagnahmen oder zurückzugeben sind. Grundsätzlich steht die Durchsicht der Papiere gem. § 110 StPO nur der StA, nicht den Polizeibeamten zu. Deshalb wird die Befugnis zur Durchsicht der Papiere den den Polizeibeamtengleichgestellten Steuerfahndern durch § 404 S. 2 AO (mit Verweis auf § 110 StPO) ausdrücklich übertragen. Zu den Papieren in diesem Sinne zählen alle sich im Gewahrsam²⁵ des Betroffenen befindlichen geschäftlichen und privaten Unterlagen und Aufzeichnungen aller Art, auch Tonträger, Filme, Mikrofilme, Magnetbänder, Disketten, Festplatten und sonstige elektronische Datenträger und Datenspeicher (sog. technische Papiere)²⁶. Die Durchsicht von Privatpapieren setzt aber Anhaltspunkte voraus, dass sie über die Steuerstraftat Aufschluss geben können²⁷.

„Durchsicht“ bedeutet nicht vollständiges Lesen, sondern überblicksartiges Durchblättern auf Beweisrelevanz²⁸. Da auch das bloße Durchblättern geraume Zeit in Anspruch nehmen kann, nehmen die Beamten Unterlagen sehr häufig zur Durchsicht auf die Dienststelle mit. Diese Mitnahme zur Durchsicht stellt dann noch keine Beschlagnahme dar, sondern verlängert die Durchsuchungsmaßnahme, die erst mit Abschluss der Durchsicht – Rückgabe oder Antrag auf richterliche Beschlagnahme – abgeschlossen ist²⁹. Die so bewirkte Verlängerung der Durchsuchungsmaßnahme ist auch insofern bedeutsam, als der zugrunde liegende Durchsuchungsbeschluss noch wirksam bleibt und auf ihn weitere Durchsuchungshandlungen gestützt werden können. Nach Beendigung der Maßnahme ist er dagegen verbraucht, so dass für weitere Durchsuchungshandlungen ein neuer Beschluss erforderlich ist.

²⁴ Quedenfeld/Füllsack (Fn. 11), Rn. 712.

²⁵ Eigentum und Mitgewahrsam eines Dritten stehen der Durchsuchung nicht entgegen.

²⁶ Jäger, in: Klein (Fn. 22), § 404, Rn. 36.

²⁷ Das Durchsichtsrecht wurde erst nachträglich über die geschäftliche Sphäre hinaus auf private Unterlagen erstreckt. Die Intimsphäre des Betroffenen ist hier besonders gefährdet. Der Steuerfahndung werden Befugnisse zur Verfügung gestellt, die teilweise nicht einmal der Finanzbehörde zustehen. In Fällen der Wirtschaftskriminalität dürfen die so erlangten Beweismittel häufig nicht verwertet werden (vgl. Franzen/Gast/Joecks (Fn. 4), § 404 Rn. 67 f m.w.N.).

²⁸ Beyer (Fn. 17), S. 938.

²⁹ BGH Beschl. v. 5.8.2003, NStZ 2003, S. 670 f.

Diese „Mitnahme zur Durchsicht“ ist in der Praxis sehr verbreitet und wohl der Regelfall. Zum Teil wird Rechtmäßigkeit angezweifelt³⁰. Im Hinblick auf die maßnahmeverlängernde Wirkung der Mitnahme kann zumindest in einfachen Fällen, in denen das fragliche Material überschaubar ist, versucht werden, auf eine sofortige Durchsicht vor Ort hinzuwirken. Jedenfalls darf das Verfahren nach § 110 StPO nicht unverhältnismäßig lange dauern³¹.

Typischerweise werden die Fahnder den Beschuldigten nach den gesuchten Beweismitteln fragen. Dieser ist nicht verpflichtet, den Steuerfahndern bei der Durchsichtung in irgendeiner Weise zu helfen; er hat die Maßnahme nur zu dulden³². Gleichwohl kann es sinnvoll und in seinem Interesse liegen, bei der Durchsichtung mitzuwirken (z.B. Unterlagen herausgeben, Behältnisse öffnen, Passwörter mitteilen), etwa um Zufallsfunde (s. dazu noch unten) oder den Aufbruch verschlossener Behältnisse und Beschädigungen zu verhindern.

c. Elektronische Daten und Hardware

Wie bereits erwähnt unterliegen auch EDV-Daten dem Durchsichtsrecht des § 110 StPO, so dass insbesondere Computerfestplatten von der Steuerfahndung durchsucht werden. § 110 Abs. 3 StPO ermöglicht den Zugriff auf Daten in räumlich getrennten Speichermedien, die nur über Kommunikationseinrichtungen erreicht und „durchsucht“ werden können. Häufig bringt die Steuerfahndung auch eigene IT-Fachleute mit entsprechender Ausrüstung (z.B. zum Kopieren von Daten) mit. Doch in vielen Fällen droht auch in Bezug auf die Hardware der vorübergehende Verlust der Gegenstände im Rahmen der „Mitnahme zur Durchsicht“. In jedem Fall empfiehlt es sich, die Datenstruktur so zu organisieren, dass eine eindeutige materielle Zuordnung der Daten nach Themen, Verfahren, Kunden etc. möglich ist, um die relevanten Daten eingrenzen und die Beschlagnahme des kompletten Datenbestandes verhindern zu können.

Für die Durchsicht und Beschlagnahme von Datenträgern bestehen erhöhte Sorgfaltspflichten; die dort gespeicherten Daten sind nach ihrer Verfahrensrelevanz zu trennen, die Bedeutung des potenziellen Beweismittels für das Strafverfahren muss besonders berücksichtigt werden³³.

d. Sicherstellung und Beschlagnahme

Die Steuerfahnder werden die Gegenstände mitnehmen, die sie für beweiserheblich ansehen. Gibt der Betroffene die Gegenstände freiwillig heraus, werden die Gegenstände gem. § 94 Abs. 1 StPO sichergestellt, d.h. in amtliche Verwahrung genommen. Der Beschuldigte kann jedoch nicht zur Herausgabe gezwungen werden, da er nicht an seiner eigenen Überführung mitwirken muss³⁴. Werden die Gegenstände also nicht freiwillig herausgegeben, muss die Steuerfahndung die Gegenstände als Beweismittel beschlagnahmen, §§ 94 Abs. 2, 98 Abs. 1 StPO. Beschlagnahme bedeutet die förmliche Sicherstellung eines Gegenstandes durch Überführung in amtlichen Gewahrsam und den hierdurch eintretenden Zustand³⁵, den § 136 StGB (Verstrickungs-/Siegelbruch) strafrechtlich besonders schützt. Auf

³⁰ Vgl. Beyer (Fn. 17), S. 939 m.w.N.

³¹ Meyer-Goßner (Fn. 16), § 110 Rn. 10 mit Verweis auf BVerfG v. 30.1.2002 - 2 BvVR 2248/00, NJW 2002, 1410.

³² Webel (Fn. 2), S. 156.

³³ BVerfG Beschl. v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02.

³⁴ Beyer (Fn. 17), S. 940.

³⁵ Quedenfeld/Füllsack (Fn. 11), Rn. 717.

der Grundlage von § 94 StPO können auch Emails auf dem Mailserver eines Providers beschlagnahmt werden³⁶.

Auch für die Beschlagnahme bedürfen die Steuerfahnder einen eigenen richterlichen Beschlagnahmebeschluss; in der Praxis wird dieser häufig mit dem richterlichen Durchsuchungsbeschluss kombiniert. Ebenso muss der Richter den Umfang der Beschlagnahme genau bezeichnen, die pauschale Anordnung, „alle vorgefundenen Beweismittel“ zu beschlagnahmen, genügt nicht, auch wenn dies in der Praxis immer wieder vorkommt³⁷. Sollen Gegenstände beschlagnahmt werden, die in dem richterlichen Beschluss zuvor noch nicht bezeichnet wurden oder werden konnten, kann die Beschlagnahme durch die Steuerfahnder nur durch „Gefahr im Verzug“ begründet werden.

e. Zufallsfunde

Auch bei Gelegenheit der Untersuchung gefundene Gegenstände, die in keiner Beziehung zu der Untersuchung stehen, aber auf die Verübung einer anderen Straftat hindeuten (sog. Zufallsfunde), können gem. § 108 Abs. 1 StPO beschlagnahmt werden. Dies ist einer der wichtigsten Gründe, die für eine Mitwirkung durch den Betroffenen während der Durchsuchungsmaßnahme sprechen können, nämlich um die Beendigung der Maßnahme zu beschleunigen. Demgegenüber erlaubt § 108 AO nicht die systematische Suche nach Gegenständen, auf die sich die Durchsuchungsanordnung nicht bezieht. Beispielsweise wäre eine Beschlagnahme nicht von § 108 AO gedeckt, wenn bei einer Durchsuchung wegen einer nicht-steuerlichen Straftat ein Steuerfahnder hinzugezogen wird und der Beamte ohne Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung die Geschäftsunterlagen systematisch durchsieht³⁸. Das Gleiche gilt, wenn gezielt nach Zeiträumen oder Steuerarten gesucht wird, die nicht vom Durchsuchungsbeschluss umfasst sind³⁹.

f. Durchsuchung der Person

In aller Regel ermöglichen Durchsuchungsbeschlüsse nach § 102 StPO auch die Durchsuchung der Person des Beschuldigten, also der aktiven Suche nach Beweisgegenständen am Körper des Betroffenen. Für die Beamten der Steuerfahndung sind hierbei vor allem kleine Speichermedien (USA-Sticks, SD-Karten etc.) von Interesse⁴⁰. Die Durchsuchung erfolgt dabei in der Weise, dass der Beschuldigte gebeten wird, seine Taschen zu entleeren und etwa die Jacke auszuziehen, um durch Abstreifen durchsucht werden zu können. Gem. § 81d StPO soll die körperliche Durchsuchung durch eine Person gleichen Geschlechts oder eine Ärztin oder einen Arzt vorgenommen werden.

g. Durchsuchung bei Dritten, insb. Steuerberatern oder sonstigen Berufsgeheimnistägern

Unter den Voraussetzungen des § 103 StPO kann auch die Untersuchung bei anderen Personen als dem Beschuldigten angeordnet werden. Eine solche Durchsuchung ist nur zur Ergreifung des Beschuldigten oder zur Verfolgung von Spuren einer Straftat oder zur Beschlagnahme bestimmter Gegenstände und nur dann zulässig, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den zu

³⁶ BVerfG Beschl. v. 16.6.2009, NJW 2009, S. 2431.

³⁷ Webel (Fn. 2), S. 171.

³⁸ Webel (Fn. 2), S. 174.

³⁹ Ebd.

⁴⁰ Webel (Fn. 2), S. 158.

durchsuchenden Räumen befindet. Dem Dritten ist zu empfehlen, die gesuchten Unterlagen – und zwar nur diese – zügig herauszugeben, um die Maßnahme möglichst schnell zu beenden⁴¹.

Im Zusammenhang mit Steuerstraftaten kommen insbesondere Durchsuchungen bei dem jeweiligen Steuerberater des Beschuldigten in Betracht. Ist den Fahndern der Name des Steuerfahnders des Steuerpflichtigen bereits namentlich bekannt, werden die Räume des Beschuldigten und des Steuerberaters mitunter gleichzeitig durchsucht. Die Durchsuchungen der verschiedenen Orte müssen jeweils durch einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss angeordnet sein. Finden die Steuerfahnder erst bei der Durchsuchungsmaßnahme beim Steuerpflichtigen heraus, dass dieser einen Steuerberater beauftragt hat und sich (weitere) relevante Unterlagen bei diesem befinden, werden die Beamten der Steuerfahndung in der Regel mit dem Steuerberater in Verbindung treten und diesen um die freiwillige Herausgabe der Unterlagen bitten. Eine sofortige Beschlagnahme setzt wiederum eine „Gefahr im Verzug“ voraus, an deren Begründung grundsätzlich hohe Voraussetzungen gestellt werden.

Für die Durchsuchung beim Steuerberater als Drittem iSv § 103 StPO gilt überdies die Besonderheit, dass gem. § 160a Abs. 2 StPO eine besondere Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich ist. Denn grundsätzlich obliegt dem Steuerberater eine Schweigepflicht zugunsten seines Mandanten, so dass er gem. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berechtigt wäre, das Zeugnis zu verweigern. Dies ist gem. § 160a Abs. 2 StPO im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um ein relatives Beweiserhebungsverbot und setzt in der Regel eine Straftat „von erheblicher Bedeutung“ voraus. Was darunter zu verstehen ist, lässt sich nicht eindeutig festlegen; es muss sich um eine Straftat aus dem zumindest mittleren Kriminalitätsbereich handeln, wovon bei Vergehen mit einer Strafrahmenobergrenze von mehr als zwei Jahren ausgegangen wird⁴². Straftaten gem. § 370 AO zählen also grundsätzlich dazu. Dennoch kann hier im Einzelfall eine abweichende Beurteilung anzuwenden sein.

Darüber hinaus sind bei Ermittlungsmaßnahmen beim Steuerberater die Beschlagnahmeverbote gem. § 97 StPO zu beachten, wonach insbesondere schriftliche Mitteilungen zwischen dem Steuerberater und dem Beschuldigten und entsprechende Aufzeichnungen, sofern sie sich beim Steuerberater (nicht: beim Beschuldigten) befinden, nicht beschlagnahmt werden dürfen.

3. Durchsuchungsende

Nach Abschluss der Durchsuchung müssen die Steuerfahnder dem Beschuldigten gem. § 107 Satz 2 StPO ein Durchsuchungsprotokoll ausstellen, das zumeist mit einem Beschlagnahmeverzeichnis (auch: Beweismittelverzeichnis) verbunden wird⁴³. In diesem Verzeichnis müssen die beschlagnahmten und mitgenommenen Gegenstände nach Art und Zahl im Einzelnen bezeichnet werden. Es sollte auch darauf geachtet werden, dass sämtliche Einwendungen und Widersprüche protokolliert werden. Mit dem Abschluss der Durchsuchungsmaßnahme ist der zugrunde liegende Durchsuchungsbeschluss verbraucht. Eine erneute Durchsuchung bedarf dann eines neuen richterlichen Beschlusses. Allerdings ist an dieser Stelle noch einmal darauf hinzuweisen, dass bei steuerstrafrechtlichen Durchsu-

⁴¹ Webel (Fn. 2), S. 157.

⁴² Meyer-Goßner (Fn. 16), § 98a Rn. 5.

⁴³ Beyer (Fn. 17), S. 943.

chungen sehr häufig Unterlagen zur Durchsicht nach § 110 StPO mitgenommen werden und die Durchsuchungsmaßnahme deshalb noch so lange andauert, bis diese Durchsicht abgeschlossen ist.

Die Herausgabe der beschlagnahmten Beweismittel kann der Betroffene grundsätzlich bei der zuständigen StA bzw. BuStra förmlich beantragen. Bei der Beschlagnahme von Computern, aber auch von sonstigen Materialien kann ein erhöhtes Interesse an der beschleunigten Herausgabe bestehen. Zwar gibt es für die Beweismitteldurchsicht und -auswertung keine gesetzlichen Fristen. Dennoch erkennt die Rechtsprechung an, dass das Interesse des Berechtigten an der weiteren Nutzung hierbei zu berücksichtigen ist. Deshalb kann ein Durchsuchungsbeschluss durch eine übermäßige Dauer der Durchsicht nach § 110 StPO bzw. ein Beschlagnahmebeschluss durch eine überlange Dauer der Beweismittelauswertung seine rechtfertigende Kraft verlieren⁴⁴. In Einzelfällen wurde eine zweimonatige Durchsicht von Papieren für als noch zulässig⁴⁵, die dreimonatige und längere Durchsicht bzw. Beschlagnahme für unzulässig erachtet⁴⁶.

III. Rechtsschutz/Rechtsmittel

Im Hinblick auf mögliche Rechtsmittel gegen Ermittlungsmaßnahmen muss grundsätzlich danach unterschieden werden, ob die jeweilige Maßnahme durch einen gerichtlichen Beschluss oder durch die Steuerfahnder wegen Gefahr im Verzug angeordnet worden ist. Im Übrigen wird in der Praxis vielfach darauf hingewiesen, dass bei der Wahl von Rechtsschutzmaßnahmen besondere Rücksicht auf die jeweilige Interessenlage des einzelnen Falles genommen werden muss⁴⁷. Denn es besteht immer die Gefahr, dass der Abschluss des Verfahrens (Herausgabe der beschlagnahmten Gegenstände) durch das Rechtsmittel und die gerichtliche Überprüfung der Maßnahme erheblich verzögert wird, zumal die meisten Rechtsmittel in der Praxis keinen Erfolg haben. In der Praxis wird deshalb eher versucht, unabhängig von den förmlichen Rechtsschutzverfahren mit den Steuerfahndern zu einer pragmatischen und einvernehmlichen Lösung zu finden.

Ein erfolgreiches Rechtsmittel entzieht der Durchsichtung bzw. Beschlagnahme die Rechtsgrundlage. Gleichwohl führt eine insoweit fehlerhafte Durchsichtung oder Beschlagnahme nicht ohne Weiteres zu einem Beweisverwertungsverbot. Es kommt vielmehr auf Art und Gewicht des Verstoßes und eine Abwägung zwischen den betroffenen Interessen an⁴⁸. Ein Verstoß gegen das Beschlagnahmeverbot des § 97 StPO führt dagegen immer zu einem Beweisverwertungsverbot.

1. Gegen die richterliche Durchsuchungsanordnung

Gegen eine richterlich angeordnete und noch nicht beendete Durchsichtung kann Beschwerde gem. § 304 Abs. 1 StPO bei dem Gericht eingelegt werden, das die Maßnahme erlassen hat. Hält das Gericht die Beschwerde für begründet, hebt es die Maßnahme auf; anderenfalls muss es die Beschwerde innerhalb von drei Tagen dem Beschwerdegericht (Landgericht) vorlegen.

⁴⁴ BVerfG Beschl. v. 30.1.2002 – 2 BvR 2248/00, NJW 2002, 1410.

⁴⁵ LG Frankfurt a.M. v. 4.9.1996 – 5/29 Qs 16/96.

⁴⁶ LG Dresden v. 18.10.2002 – 5 Qs 82/2002, NStZ 2003, 567.

⁴⁷ Vgl. Beyer (Fn. 17), S. 944 ff.; Webel (Fn. 2), S. 166 ff. und 173 ff.

⁴⁸ BGH Urt. v. 18.4.2007 – 5 StR 546/06.

Zwar nehmen Durchsuchungsmaßnahmen an dem jeweiligen Tag in den meisten Fällen nicht länger als einige Stunden Zeit in Anspruch. Aufgrund der Wirkung des § 110 StPO („Mitnahme zur Durchsicht“), dauert die Durchsuchung jedoch bis zum Abschluss der Durchsicht an, was mitunter mehrere Wochen oder sogar Monate dauern kann (s.o.). Danach entscheidet sich auch, wogegen ein etwaiges Rechtsmittel gerichtet werden muss, wenn die Herausgabe des Gegenstandes angestrebt wird: Solange die Durchsuchung noch andauert (§ 110 StPO), ist der Durchsuchungsbeschluss die Rechtsgrundlage für die Mitnahme der Gegenstände, nach Abschluss der Durchsuchungsmaßnahme dagegen der Beschlagnahmebeschluss.

Sobald die Durchsuchung beendet ist, kann diese zwar nicht mehr „aufgehoben“ werden, der Betroffene kann aber ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Maßnahme haben⁴⁹.

2. Gegen die Anordnung wegen Gefahr im Verzug

Ist zuvor kein richterlicher Beschluss ergangen, kann der Betroffene jederzeit Antrag auf gerichtliche Entscheidung nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO (analog) stellen. Auch hier ist die Überprüfung noch möglich, wenn sich die Maßnahme bereits erledigt hat. Bestätigt das Gericht die Anordnung der Ermittlungsperson, steht dem Beschuldigten gegen diesen Beschluss des Richters die Beschwerde gem. § 304 StPO zu.

3. Weitere Rechtsschutzmöglichkeiten

Auch gegen konkrete Maßnahmen während der Durchführung der Durchsuchung (z.B. unterlassene Hinzuziehung von Zeugen, Zeitpunkt der Durchsuchung, unterlassene Erstellung eines Protokolls) steht dem Betroffenen der Weg über § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO (analog) zu. Darüber hinaus kann eine Dienstaufsichtsbeschwerde in Betracht kommen. Sie sollte allerdings nur bei besonders schwerwiegenden Verstößen erhoben werden, da sie das Verhältnis zu den Ermittlungsbehörden belastet und nur selten den gewünschten Erfolg bringt⁵⁰. Wird der Betroffene freigesprochen oder das Verfahren eingestellt, kann der Betroffene Ersatz des ihm durch die Maßnahme entstandenen Schadens verlangen. Ebenso stehen dem Eigentümer der beschlagnahmten Sache Schadensersatzansprüche für durch die Beschlagnahme eingetretene Beschädigungen zu. Bei Amtspflichtverletzungen kommt schließlich der Amtshaftungsanspruch gem. Art. 34 GG iVm § 839 BGB in Betracht.

⁴⁹ BVerfG Beschl. v. 27.2.2007 – 1 BvR 538/06.

⁵⁰ Vgl. Webel (Fn. 2), S. 168.