

Dieter Hild, Steuerberater, Düsseldorf

## Checkliste zur Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung

Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens lässt sich mittlerweile auch bei adäquater beruflicher Professionalität und angewandter persönlicher Sorgfalt nicht mehr ausschließen. Verstärkt wird die Ernsthaftigkeit dieser Gefährdungslage infolge einer hinzukommenden Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung. Ein effektiver Rechtsschutz ist damit erforderlich (Kontrolle der Kontrolleure).

### 1. Einleitung

Die Stärke der Steuerfahndung liegt in der Schockwirkung ihrer Hausdurchsuchung. Die Durchsuchungsmaßnahmen erstrecken sich gleichzeitig auf alle dem oder der Betroffenen gehörenden Räumlichkeiten wie Betrieb, Wohnung, Garage, Zweitwohnung, Wochenendhaus, Ferienwohnung, Pkw oder Schuppen. Ebenso werden fremde Räume (z. B. von Angehörigen) oder der Banksafe durchsucht. Alle Räume werden systematisch eingesehen. Schränke, Tresore, Schubladen, Aktentaschen, Brieftaschen oder Handtaschen sind zu öffnen bzw. werden gewaltsam geöffnet. Kleidung, Betten, Bücher, Vorräte, Kamine oder andere möglichen Verstecke werden durchsucht. Die körperliche Durchsuchung ist gleichfalls zulässig (WENZIG, Das Finanzamt, Seite 187).

Diese Begleitumstände einer Hausdurchsuchung können und **sollen** dazu führen, dass der Betroffene sofort umfänglich aussagen oder sich rechtfertigen möchte, um die Peinlichkeit des Verfahrens schnellstens abzuwenden.

Diese Empfindung wird die Steuerfahndung fördern, denn das „Geständnis“ ist und bleibt das beste Beweismittel gegen den Geständigen. Es enthebt die Steuerfahndung den mit einer zunehmenden Verfahrensdauer regelmäßig wachsenden Schwierigkeiten, die Nachweise für die – zumeist überzogen angenommenen – Verkürzungstatbestände erbringen zu müssen. Schweigen und Nichtstun entsprechen daher – gerade am Anfang des Verfahrens – vernünftigem Bürgerverhalten.

Erscheint mithin die Steuerfahndung zur Hausdurchsuchung, so sollte dem Betroffenen äußerst klar sein, dass die „Steuerpolizei“ gekommen ist. Besonnenes und kontrolliertes Verhalten ist deshalb notwendig, aber – zugegeben – meist nur schwer umsetzbar. Daher zwei Praxishinweise:

#### Praxishinweis 1

*Die Hausdurchsuchung bedeutet regelmäßig keine unmittelbare persönliche Gefahr. Daher sollte auch der oder die Betroffene anlässlich dieses „Besuches“ – wenn dies der Gewohnheit entspricht – die morgendliche Dusche*

*beenden (so praktiziert von einer 79-jährigen Dame in Düsseldorf).*

#### Praxishinweis 2

*Der erste Tag gehört der Steuerfahndung. Daher sollte an diesem Tag der Mund gehalten werden.*

### 2. Checkliste

#### 2.1 Kontrollfragen

Der angesprochenen Rechtsschutzkontrolle dienen die nachstehenden Kontrollfragen. Sie geben Aufschluss über die Anordnung der Hausdurchsuchung und vermitteln ein Bild über deren Ablauf. Sie erfassen gängige Situationen am ersten Tag des eröffneten Steuerstrafverfahrens, an dem bereits manches schief laufen kann (HILD, Im Fadenkreuz der Steuerfahnder, 2. Aufl. 2004, Haufe Verlag).

(1) Ist Ihnen von dem Durchsuchungsleiter der Steuerfahndung vor Beginn der Durchsuchung der Durchsuchungsbeschluss gezeigt worden?

(2) Haben Sie vor Beginn der Durchsuchung eine Kopie des Durchsuchungsbeschlusses erhalten oder fertigen können?

(3) Hat der Durchsuchungsleiter vor Beginn der Durchsuchung seinen Dienstaussweis gezeigt und haben Sie dessen Namen, Dienstgrad sowie Dienstbehörde notieren können?

(4) Haben Sie vor Beginn der Durchsuchung Ihren steuerlichen oder anwaltlichen Berater über die bevorstehende Durchsuchung telefonisch informieren können?

(5) Hat Ihnen Ihr steuerlicher oder anwaltlicher Berater empfohlen, dass vorerst von Ihnen und Ihren Mitarbeitern rechtmäßig keine Aussagen zur Sache gemacht werden?

(6) Hat in diesem Telefonat Ihr steuerlicher oder anwaltlicher Berater den Durchsuchungsleiter gebeten, mit der Durchsuchung erst in seinem Beisein zu beginnen?

(7) Konnte vor Beginn der Durchsuchung mit dem Durchsuchungsleiter ein geordneter Durchsuchungsablauf abgestimmt werden?

(8) Sind Sie (und ggf. Ihre Familienmitglieder) vor Beginn der Durchsuchung über das Schweigerecht belehrt worden?

(9) Ist der Durchsuchungsbeschluss jünger als sechs Monate?

(10) Beruht die Durchsuchung auf einem richterlichen Durchsuchungsbeschluss?

(11) Ist Ihnen im Fall einer Durchsuchung ohne richterlichen Durchsuchungsbeschluss von dem Durchsuchungsleiter nachvollziehbar erläutert worden, warum keine Zeit für die Erwirkung eines richterlichen Durchsuchungsbeschlusses bestand?

(12) Enthält der Durchsuchungsbeschluss genaue Angaben über die Ihnen zur Last gelegte Steuerverkürzung, den Verkürzungszeitraum und die Steuerart(en)?

(13) Liegt der angegebene Steuerverkürzungszeitraum innerhalb der fünfjährigen Strafverfolgungsverjährung?

(14) Sind in dem Durchsuchungsbeschluss die bei Ihnen vermutlich aufzufindenden Unterlagen näherungsweise oder wenigstens beispielhaft beschrieben?

(15) Wurde dem Durchsuchungsleiter mitgeteilt, dass keine Unterlagen freiwillig herausgegeben werden und diese somit zu beschlagnahmen sind?

(16) Konnten Personen Ihres Vertrauens als Zeugen den Durchsuchungsablauf beobachten und sich Notizen machen?

(17) Haben es die Durchsuchungsbeamten unterlassen, Sie oder Ihre Mitarbeiter während der Durchsuchung informatorisch zu befragen?

(18) Sind Unterlagen zur Vorlage an den Ermittlungsrichter gesondert verpackt (versiegelt) worden, deren Mitnahme durch den Durchsuchungsbeschluss nicht ausreichend zweifelsfrei gedeckt erschien?

(19) Haben Sie den Durchsuchungsleiter darauf hingewiesen, dass Sie von allen mitge-

nommenen Originalunterlagen Kopien benötigen, soweit eine Mitnahme von Kopien nicht ausreichen sollte?

(20) Haben Sie ein genaues (hinreichend detailliertes) Verzeichnis über die von der Steuerfahndung mitgenommenen Unterlagen erhalten?

(21) Ist während der Durchsuchung davon abgesehen worden, die etwaige Rechtswidrigkeit des Durchsuchungsbeschlusses und/ oder die eventuelle Fehlerhaftigkeit des Durchsuchungsablaufs zu rügen?

(22) Haben Sie prüfen lassen, den Durchsuchungsbeschluss sowie die Beschlagnahmeordnung anzufechten?

## 2.2 Erläuterungen

### Zu (1) und (2) Durchsuchungsbeschluss

Bei den Durchsuchungsbeschlüssen muss zwischen den „102er-Fällen“ und den „103er-Fällen“ unterschieden werden. Die „102er-Fälle“ beziehen sich auf die Durchsuchung beim Verdächtigen und damit gemeinhin beim mutmaßlichen Steuerhinterzieher (§ 102 StPO). Die „103er-Fälle“ betreffen Durchsuchungen bei einem Dritten (z.B. bei einem unverdächtigen Steuerberater; § 103 StPO). Um welchen Fall es sich dabei handelt, ergibt sich aus dem Durchsuchungsbeschluss. Die nachstehenden Kontrollfragen beziehen sich auf die „102er-Fälle“.

Der richterliche Durchsuchungsbeschluss wird dem Betroffenen vor Beginn der Durchsuchung vorgezeigt. Es besteht kein Anspruch auf dessen Aushändigung vor dem Beginn der Durchsuchung. Nach der beendeten Durchsuchung ist auf Verlangen dem Betroffenen eine schriftliche Mitteilung zu machen, die den Grund der Durchsuchung sowie im Falle einer Durchsuchung beim Verdächtigen die strafbare Handlung bezeichnen muss (§ 107 StPO).

Meist wird jedoch eine Kopie des Durchsuchungsbeschlusses einschließlich dessen Begründung schon vor dem Beginn der Durchsuchung übergeben. Dies ist auch sinnvoll, damit während der Durchsuchungs- und Beschlagnahmeaktion deren Übereinstimmung mit dem richterlichen Durchsuchungsbeschluss überprüfbar ist (Beachtung der Durchsuchungsbegrenzungen).

Grundsätzlich unzulässig ist eine - zuweilen praktizierte - Übung, dem Betroffenen nur allein die „Durchsuchungsanordnung“ auszuhändigen, also lediglich die Beschlussformel der Entscheidung des Ermittlungsrichters. Der Betroffene hat aber Anspruch auf die Aushändigung des

vollständigen Durchsuchungsbeschlusses einschließlich dessen Begründung (BGH v. 7.11.2002, 2 BJs 27/02-5).

### Zu (3) Dienstaussweis

Das Vorzeigen des (gelben) Dienstaussweises ist für den Durchsuchungsleiter Pflicht. Dies gilt auf Verlangen entsprechend für die anderen Fahndungsbeamten. Ein anwesender Bediensteter der Straf- und Bußgeldsachenstelle wird in seiner staatsanwaltlichen Funktion ebenso seinen (blauen) Dienstaussweis vorzeigen. Eine Anfertigung von Kopien dieser Ausweise wird von den Beamten verweigert.

### Praxishinweis

*Auf ein Vorzeigen der Dienstaussweise sollte nicht verzichtet werden. Denn auf diese Weise lässt sich feststellen, ob alle anwesenden Beamten dem Steuerfahndungsdienst bzw. der Straf- und Bußgeldsachenstelle angehören.*

In der Presse wurden zudem Fälle publiziert, in denen sich Personen als Steuerfahnder ausgaben. So wird der Fall eines als Steuerfahnder aufgetretenen Privatdetektivs aus Duisburg angeführt, der aufgrund seiner „Legitimation“ bei dem aufgesuchten Kreditinstitut bereitwillig Auskünfte erhielt (Nassauische Neue Presse vom 12.5.2001). Ebenso wird von einem Trio aus Heilbronn berichtet, das aufgrund der vorgezeigten Ausweise Gelder abkassierte. Die 19. Strafkammer des Landgerichts Stuttgart bescheinigte diesem Trio, dass die Ausweise „beeindruckend echt“ aussahen (Stuttgarter Nachrichten vom 9.12.2000).

Bei Hausdurchsuchungen – im Zusammenhang mit steuerlichen Außenprüfungen – erscheint auch regelmäßig der Betriebsprüfer als sachverständiger Zeuge. Er hat aber kein Recht zur Durchsicht der Papiere oder zur Initiierung sonstiger Aktionen. Ein Betriebsprüfer ging daher in einem nordrhein-westfälischen Fall zu weit, indem er dem Durchsuchungsleiter gleich die „Zufallsfunde“ zeigen wollte. Auf Drängen des anwesenden Steuerberaters musste er den Durchsuchungsort verlassen.

### Zu (4)–(6) Berater (Rechtsbeistand)

Es gibt keine „Telefonsperr“, sofern und soweit eine Beeinträchtigung des Durchsuchungszwecks nicht zu erwarten ist. Dem Betroffenen ist es daher gestattet, seinen anwaltlichen oder steuerlichen Berater anrufen zu können. Sollte der Durchsuchungsleiter skeptisch sein, so kann er gebeten werden, die Gesprächsverbindung selbst herzustellen. Sodann hat der Betroffene das Recht, allein mit seinem anwaltlichen Berater (Verteidiger) sprechen zu können (§ 137 Abs. 1 i. V. m. §§ 163a Abs. 4, 136 Abs. 1 Satz 2 StPO).

Dies gilt entsprechend für den steuerlichen Berater, der sich von seinem Mandanten auch fernmündlich zum Verteidiger bestellen lassen kann, wenn die Finanzbehörde das Strafverfahren selbstständig durchführt (§ 392 Abs. 1, § 386 Abs. 2 AO).

Im Übrigen wird der Berater in diesem Telefonat lediglich (1) sein möglichst unverzügliches Kommen ankündigen, (2) die Empfehlung geben, sich nicht zur Sache zu äußern und (3) das Telefonat mit dem Durchsuchungsleiter fortführen.

Ein solcher Anruf beim Berater oder Verteidiger hindert nicht den Beginn der Durchsuchung. Oftmals wird aber bei einer nur kurzen zeitlichen Verzögerung die Ankunft des anwaltlichen oder steuerlichen Beraters im Interesse eines „ruhigen“ Ablaufs der Durchsuchung abgewartet.

### Zu (7) Durchsuchungsablauf

Die Durchsuchung hat dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu entsprechen. Dies bedeutet, dass

1. die jeweilige Maßnahme zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet und erforderlich sein muss, sowie dass

2. der mit der jeweiligen Maßnahme verbundene Eingriff nicht in einem übermäßigen Verhältnis zur Bedeutung der Sache und zur Stärke des bestehenden Tatverdachts stehen darf (BVerfG v. 3.9.1991, 2 BvR 279/90, wistra 1992, 60).

In Anbetracht dieser Vorgaben empfiehlt es sich daher, die Fahndungsbeamten zum Aufbewahrungsort derjenigen Unterlagen zu führen, nach denen von ihnen gesucht wird. Damit ist die Durchsuchung grundsätzlich beendet. Gleichwohl wird es zur Einsichtnahme weiterer Räume oder auch Unterlagen kommen. Denn für die Fahndungsbeamten ist erst dann erkennbar, ob sonstige Unterlagen Beweiswert haben können (§ 110 StPO) und ob das beschlagnahmte Material vollständig ist.

### Praxishinweis

*Mit einem „vernünftigen“ Durchsuchungsleiter lassen sich auch persönliche Belange abstimmen (z.B. Rücksichtnahme auf anwesende Kinder).*

### Zu (8) Belehrungspflicht

Durch die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ändert sich die Rechtsstellung des Verdächtigen. Er wird zum Beschuldigten. Daher ist er über sein Schweigerecht zu belehren (§ 163a Abs. 4 Satz 2 i. V. m. § 136 Abs. 1 Satz

2 StPO). Das Schweigerecht haben gleichfalls Angehörige des Beschuldigten (§ 52 Abs. 1 StPO). Ebenso gilt das Schweigerecht für Zeugen bei fehlender Anwesenheit eines Rechtsbeistands.

Ein Beschuldigter muss somit keine Aussage zur Sache machen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Gefordert werden können lediglich Angaben zur Person (§ 163b StPO), nämlich höchstens: Vorname, Familien- oder Geburtsname, Ort oder Tag der Geburt, Familienstand, Beruf, Wohnort, Wohnung und Staatsangehörigkeit (§ 111 Abs. 1 OWiG).

### **Praxishinweis**

*Eine Verletzung der Belehrungspflicht (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO) bewirkt ein strafrechtliches Verwertungsverbot. Zulässig bleibt allerdings die steuerrechtliche Verwertungsbefugnis (BFH v. 23.1.2002, XI R 10, 11/01, BStBl II 2002, 328).*

### **Zu (9) Datum des Durchsuchungsbeschlusses**

Zur Geltungsdauer eines Durchsuchungsbeschlusses hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass ein solcher Beschluss innerhalb von sechs Monaten seit seinem Erlass vollzogen sein muss (BVerfG v. 30.4.1997, 2 BvR 1992/92, NJW 1997, 2165). Anderenfalls ist dessen Vollziehbarkeit verbraucht. Eine dennoch durchgeführte Hausdurchsuchung wäre rechtswidrig.

Es bedarf mithin eines neuen richterlichen Durchsuchungsbeschlusses. Dieser muss dann aber auf Verdachtsgründen beruhen, die jünger als sechs Monate sind (LG Berlin v. 24.9.2002, 508 Qs 115/02, NSTZ 2004, 102).

### **Zu (10) und (11) Anordnung des Durchsuchungsbeschlusses**

Die Durchsuchung auf Anordnung eines Richters ist der gesetzlich vorgesehene Regelfall. Bei Gefahr im Verzug kann die Durchsuchung aber auch von der Straf- und Bußgeldsachsstelle oder der Steuerfahndung angeordnet werden (§ 105 Abs. 1 StPO). Das Bundesverfassungsgericht beharrt allerdings weiterhin auf dem prinzipiellen Richtervorbehalt. Der Begriff „Gefahr im Verzug“ (Art. 13 Abs. 2 GG) ist daher eng auszulegen (BVerfG v. 20.2.2001, 2 BvR 1444/00, NJW 2001, 1121; BVerfG v. 3.12.2002, 2 BvR 1845/00, StV 2003, 205).

Daher hat eine Durchsuchung ohne richterlichen Durchsuchungsbeschluss die Ausnahme zu sein. Sie muss mit Tatsachen begründet werden, die sich aus dem konkreten Einzelfall ergeben. Reine Spekulationen, hypothetische Erwägungen oder lediglich kriminalistische

Praxiserfahrungen sind als fallunabhängige Komponenten unzureichend. Eine wirksame gerichtliche Nachprüfung der Annahme von Gefahr in Verzug setzt des Weiteren voraus, dass sowohl das Ergebnis als auch die Grundlage der Entscheidung in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Ausführung der Durchsuchungsmaßnahme in den Ermittlungsakten dargelegt werden. Insbesondere muss erkennbar sein, ob der Fahndungsbeamte den Versuch unternommen hat, den Ermittlungsrichter zu erreichen. Denn in begründeten Eilfällen kann der Ermittlungsrichter die Durchsuchungsanordnung auch fernmündlich erlassen. Die vorgenannten Maßnahmen sind schließlich in der Niederschrift über die Durchsuchung oder Beschlagnahme festzuhalten (Nr. 60 Abs. 7 ASTBV).

### **Zu (12) Bestimmtheit eines Durchsuchungsbeschlusses**

Die Einleitung des Strafverfahrens ist spätestens mit dem Erscheinen der Steuerfahndung zur Hausdurchsuchung erfolgt (§ 397 Abs. 1 AO). Die Mitteilung über die Einleitung des Strafverfahrens (§ 397 Abs. 3 AO) besteht in dem Vorzeigen des richterlichen Durchsuchungsbeschlusses.

Ist dieser richterliche Durchsuchungsbeschluss rechtswidrig, so kann konsequenterweise keine wirksame Mitteilung über die Einleitung des Strafverfahrens erfolgt sein. Die Strafverfolgungsverjährung wird deshalb in diesen Fällen durch die Hausdurchsuchung nicht unterbrochen (BGH v. 5.4.2000, 5 StR 226/99, wistra 2000, 219).

Demgemäß ist der jeweilige Durchsuchungsbeschluss dahin gehend zu überprüfen, ob er den rechtsstaatlichen Anforderungen entspricht. Dies setzt insbesondere voraus, dass der Durchsuchungsbeschluss

1. zur Steuerart,
2. zum Tatzeitraum,
3. zur Tathandlung,
4. zum Ausmaß der erhobenen Vorwürfe hinreichende Angaben erhält, und zwar
5. anhand von **Tatsachen** (BVerfG vom 6.3.2002, 2 BvR 1619/00, NJW 2002, 1941).

So ist beispielsweise eine Beschränkung auf den Hinweis „wegen Steuerhinterziehung“ ungenügend (BVerfG v. 5.5.2000, 2 BvR 2212/99, PStR 2000, 244). Die Angabe in „noch nicht rechtsverjährtem Zeitraum“ ist gleichfalls nicht ausreichend (BGH v. 5.4.2000, 5 StR 226/99, wistra 2000, 219).

Des Weiteren hat das Bundesverfassungsgericht bereits im Jahr 1976 geradezu muster-gültig ausgeführt: Zum Tatvorwurf beschreibt der Durchsuchungsbeschluss den äußeren Rahmen, innerhalb dessen die Durchsuchung durchzuführen ist. Diese Beschreibung hat bei richtiger Handhabung eine begrenzende, die Privatsphäre des Betroffenen schützende Funktion. Zugleich ermöglicht sie dem Betroffenen, die Durchsuchung seinerseits zu kontrollieren und sich von vornherein gegen etwaige Ausuferungen zu wehren (BVerfG v. 26.5.1976, 2 BvR 294/76, NJW 1976, 1735; BVerfG v. 5.12.2002, 2 BvR 1028/02, StV 2003, 203).

Mit anderen Worten: Erforderlich ist eine konkret formulierte, formelhafte Wendungen vermeidende Anordnung, die zugleich den Rahmen der Durchsuchung absteckt und eine Kontrolle durch ein Rechtsmittelgericht ermöglicht (BVerfG v. 4.12.2003, 2 BvR 1799/03). Dazu gehören insbesondere tatsächliche Angaben über die aufzuklärenden Straftaten bzw. den aufzuklärenden Tatvorwurf, wobei eine nur schlagwortartige Umschreibung nicht ausreicht (BGH v. 3.12.2003, 2 BvR 666/03). Der eine Durchsuchung anordnende Richter ist mithin als Kontrollorgan der Strafverfolgungsbehörden verpflichtet, durch eine geeignete Formulierung des Durchsuchungsbeschlusses im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren sicherzustellen, dass der Eingriff in die Grundrechte messbar und kontrollierbar bleibt (BVerfG v. 9.10.2003, 2 BvR 1785/02).

### **Praxishinweis**

*Der Schutz der Privatsphäre darf nicht allein dem Ermessen der mit der Durchführung der Durchsuchung beauftragten Beamten überlassen bleiben (BVerfG v. 8.3.2004, 2 BvR 27/04).*

In einer rechtlich einwandfreien Begründung des jeweiligen Durchsuchungsbeschlusses müssen auch Ausführungen enthalten sein, die die Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit belegen. Dies ist zwingend erforderlich, um beurteilen zu können, ob nicht zunächst die weniger gravierenden Mittel der Abgabensordnung in Form von Auskunftersuchen oder sonstigen Aufklärungsmöglichkeiten hätten genutzt werden können. In der Praxis wird dieser Gesichtspunkt aber allzu wenig beachtet. Er sollte daher immer wieder vorgetragen werden.

### **Zu (13) Strafverfolgungsverjährung**

Eine Steuerverkürzung wird – von der Geldstrafe abgesehen – mit einer Freiheitsstrafe von bis zu grundsätzlich fünf Jahren bestraft (§ 370 Abs. 1 AO). Daher beträgt die hierzu korrespondierende Strafverfolgungsverjährung gleichfalls fünf Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i. V. m. § 370 Abs. 1 AO). Dies gilt ebenso für

eine Steuerverkürzung in einem besonders schweren Fall. Bei einer gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung beträgt die Strafverfolgungsverjährung jedoch 10 Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB). Die – davon zu trennende – steuerliche Verjährungsfrist für die Festsetzung verkürzter Steuern beträgt demgegenüber generell zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

Die Strafverfolgungsverjährung beginnt, sobald die Steuerverkürzung beendet ist (§ 78a Satz 1 StGB). Bei den Veranlagungssteuern (z. B. der Einkommensteuer) ist dies derjenige Tag, an dem der strafbefangene Steuerbescheid dem Steuerbürger bekannt gegeben wird. Bei unrichtigen Feststellungserklärungen tritt die Tatvollendung und -beendigung (Verjährungsbeginn) mit der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids an den letzten Beteiligten ein. Der Bekanntgabetag wird bei der Berechnung der Frist mitgezählt. Ohne Bedeutung ist, ob das Fristende auf einen Sonn- oder Feiertag fällt.

Wurde keine Steuererklärung abgegeben und ist aus diesem Grunde die Steuerfestsetzung unterblieben, so ist die Steuer zu dem Zeitpunkt verkürzt, zu dem die Veranlagungsarbeiten für das betreffende Kalenderjahr durch den zuständigen Veranlagungsbezirk im Wesentlichen abgeschlossen sind. Bei den Fälligkeitssteuern (z. B. bei der Lohnsteuer und den Umsatzsteuer-Vorauszahlungen) tritt die Verkürzung im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit ein. Dies ist ebenso dann der Fall, wenn keine Anmeldung abgegeben wurde. Bei der Abgabe einer unrichtigen zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung tritt die Verkürzung dann ein, wenn die Zustimmung dem Steuerbürger bekannt geworden ist (§ 168 Satz 2 AO; z. B. Auszahlung bzw. Umbuchung des Guthabens oder Erklärung der Aufrechnung).

Demgegenüber erstrecken sich in der Praxis Durchsuchungs- und Beschlagnahmeaktionen der Steuerfahndung oftmals auf einen mehr als fünfjährigen Zeitraum, nämlich regelmäßig auf einen Zeitraum, der die steuerrechtlich zehnjährige Festsetzungsverjährung erfasst. Damit sollen aus nahe liegenden Gründen Steuerfestsetzungen für die Vorjahre erleichtert werden. Zur Begründung wird vordergründig angeführt, diese weiter zurückliegenden Zeiträume seien für Erwägungen zur Strafzumessung erforderlich. Zu diesem rein formellen Vorwand ist festzustellen, dass auf diesem Wege strafrechtliche Befugnisse der Steuerfahndung zu allgemeinen Steuererhebungszwecken „missbraucht“ werden. Denn der Hauptzweck besteht in einem Steuerzugriff und nicht in der Ermöglichung von Strafzumessungserwägungen. Durchsuchungs- und Beschlagnahmeaktionen sind daher

unzulässig, soweit sie sich auf strafrechtlich verjährte Zeiträume beziehen (LG Köln v. 21.4.1997, 110 Qs 5/97, wistra 1997, 237).

Für diese strafverjährten Zeiträume darf daher die Steuerfahndung lediglich mit den Mitteln der Abgabenordnung – und nicht auch mit Mitteln der Strafprozessordnung – Sachaufklärung betreiben. Zu diesen Mitteln gehören aber eben nicht die Durchsuchung und Beschlagnahme.

#### Zu (14) Bezeichnung der Unterlagen

Auch hierzu hat das Bundesverfassungsgericht schon im Jahr 1976 eindeutig ausgeführt: Die Angaben zu den Beweismitteln in dem Durchsuchungsbeschluss sollen verhindern, dass sich die Durchsuchung auf Gegenstände bezieht, die von dem Durchsuchungsbeschluss nicht erfasst sind. Diese Angaben entfalten damit ihrerseits zugleich eine Schutzwirkung zugunsten des Betroffenen. Die zu erwartenden Beweismittel sind somit wenigstens annäherungsweise zu beschreiben (ggf. in der Form beispielhafter Angaben; BVerfG v. 26.5.1976, 2 BvR 294/76, NJW 1976, 1735; BVerfG v. 5.12.2002, 2 BvR 1028/02, StV 2003, 203).

Verbreitet sind „kombinierte“ Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse. Dies bedeutet, dass die Beschlagnahme bereits vor der Durchsuchung angeordnet wird und damit zu einem Zeitpunkt, zu dem die zu beschlagnahmenden Unterlagen noch nicht konkret bekannt sind. Ordnet somit ein Richter gleichzeitig mit dem Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses die Beschlagnahme von Gegenständen an, bevor diese von den Strafverfolgungsbehörden in amtlichen Gewahrsam genommen worden sind, so muss er die Gegenstände so genau bezeichnen, dass keine Zweifel darüber bestehen, ob sie von der Beschlagnahmeanordnung erfasst sind oder nicht. Fehlt diese genaue Bezeichnung, so handelt es sich bei der Beschlagnahmeanordnung lediglich um eine Richtlinie für die Durchsuchung (BVerfG v. 14.1.2004, 2 BvR 27/04). Eine wirkungsvolle Beschlagnahme steht somit noch an.

#### Praxishinweis

*Es kann nicht den Strafverfolgungsbehörden überlassen sein, sondern muss der Entscheidung des Richters vorbehalten bleiben, welche Unterlagen im Einzelnen zu beschlagnahmen sind (BVerfG v. 14.1.2004, 2 BvR 27/04).*

Es muss auch geprüft werden, ob in dem konkreten Einzelfall der kombinierte Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss aufgrund seiner rechtswidrigen Beschlagnahmeanordnung insgesamt unwirksam ist (LG Bonn v. 28.2.1997, 37 Qs 11-18/97, StraFo 1998, 53).

#### Zu (15) Beschlagnahme

Nach der Beendigung der Hausdurchsuchung erhält der Betroffene eine Nachweisung über die von der Steuerfahndung mitgenommenen Unterlagen. Er bestätigt mit seiner Unterschrift, dass er eine Ausfertigung der Nachweisung erhalten hat.

In diesem Zusammenhang muss der Betroffene auf die zu bejahende bzw. zu verneinende Feststellung achten, nämlich:

*„Ich habe die Beweismittel freiwillig herausgegeben.“*

Dazu sollte sich aus dem Nachweisbogen ergeben, dass die Beweismittel nicht freiwillig herausgegeben, sondern beschlagnahmt wurden (Grundsatz). Denn bei einer freiwilligen Herausgabe der Beweismittel kann deren Mitnahme prinzipiell nicht angefochten werden.

In diesem Nachweisbogen geht es des Weiteren um die Beantwortung der folgenden Feststellung:

*„Über meine Rechte nach § 98 Abs. 2 StPO bin ich belehrt worden.“*

Diese Feststellung betrifft die dahin gehende Belehrung, dass bei einer nicht durch das Gericht – also bei einer insbesondere durch die Straf- und Bußgeldsachenstelle oder die Steuerfahndung – angeordneten Beschlagnahme die richterliche Bestätigung eingeholt werden kann. Eine Verletzung der Belehrungspflicht bewirkt allerdings nicht die Rechtswidrigkeit der Beschlagnahme.

#### Zu (16) Zeugen

Bei einer Hausdurchsuchung ist nach Möglichkeit ein Gemeindebeamter der zugehörigen Gemeinde hinzuzuziehen, falls der Staatsanwalt nicht anwesend ist. Anstelle des Gemeindebeamten können auch zwei Mitglieder der Gemeinde hinzugezogen werden (§ 105 Abs. 2 StPO). Ein Bediensteter der Straf- und Bußgeldsachenstelle kann allerdings den Staatsanwalt ersetzen (sog. erkorener Staatsanwalt). Die Abwesenheit von Mitbürgern aus der Gemeinde als Zeugen entspricht generell dem Interesse des Betroffenen, sodass einem entsprechenden Wunsch des Betroffenen stets gefolgt werden kann (Nr. 63 Abs. 3 AStBV).

Davon abgesehen kann es nützlich sein, wenn „persönliche“ Zeugen als neutrale Beobachter an der Durchsuchung teilnehmen. Sie begleiten die Fahndungsbeamten, ohne deren Tätigkeit zu stören. In unmittelbarem Anschluss an die Durchsuchung fertigen sie ein Protokoll zu ihren Beobachtungen.

**Zu (17) Befragung**

Die Fahndungsbeamten sind als „Steuerpolizisten“ tätig, sodass ihnen gegenüber nicht zur Sache ausgesagt werden muss. Ein anwesender Bediensteter der Straf- und Bußgeldsachenstelle könnte zwar als „Steuer-Staatsanwalt“ zur Vernehmung befugt sein. Ihm gegenüber wäre jedoch deutlich festzustellen, dass ohne anwaltlichen Beistand keine Aussagen gemacht werden. Dies gilt ebenso für „informativische“ Befragungen, auch wenn sie formell keine Vernehmungen darstellen. Bei dennoch gemachten Äußerungen ist dann im Protokoll zu lesen: „Unaufgefordert erklärte Herr ...“. – Fazit: Gesagt bleibt Gesagt.

**Zu (18) „Versiegelung“**

Hierbei handelt es sich um eine geeignete (gute) Maßnahme, um am Durchsuchungsort auftretende Streitigkeiten über den Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses und/oder die Beschlagnahmefähigkeit von Unterlagen beizulegen. Dadurch bleiben die beiderseitigen Interessen gewahrt. Denn sodann entscheidet der Ermittlungsrichter – im Beisein der Verteidigung –, ob die „versiegelten“ Unterlagen zu beschlagnahmen sind.

Ein besonderer Streitpunkt ist dabei der Aspekt, ob Unterlagen aus strafrechtlich verjährten Zeiträumen mitbeschlagnahmt werden dürfen. Dazu kann die zutreffende Rechtsauffassung nur darin bestehen, dass die Steuerfahndung für die Zeiträume einer eingetretenen Strafverfolgungsverjährung keinerlei strafprozessuale Befugnisse hat. Folgerichtig hat daher das Landgericht Köln entschieden, dass Unterlagen aus steuerstrafrechtlich verjährten Zeiträumen nicht von der Steuerfahndung beschlagnahmt werden dürfen (LG Köln vom 21.4.1997, 110 Qs 5/97, wistra 1997, 237).

**Zu (19) Kopien**

Originalunterlagen werden immer dann mitgenommen, wenn es auf deren Beweiswert ankommen kann. In einem solchen Fall werden auf Anforderung regelmäßig Kopien zur Verfügung gestellt, deren Anfertigung allerdings berechnet wird. Aus Praktikabilitätsgründen kann jedoch die Kopieraktion auch verteidigerseitig organisiert werden.

**Praxisfall**

*Von der Steuerfahndung werden auf der Grundlage eines richterlichen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses rd. 120 Aktenordner mitgenommen. Die Verteidigung beantragt begründet – nach einer gewissen Zeit – die Fertigung von Kopien. Daraufhin lässt die Steuerfahndung wissen, dass hierfür kein Personal abgestellt werden kann. Hierauf antwortet die Verteidigung, dass die Kopierarbeiten*

*von einem Mitarbeiter erledigt werden können. Erwidern teilt die Steuerfahndung mit, dass der behördliche Kopierapparat nicht zur Verfügung gestellt werden könne, da er ansonsten für „lange“ Zeit blockiert sei. Hierauf retourniert die Verteidigung, dass sie eine Kopieranlage zur Verfügung stellen werde. Ergebnis: In den Räumen der Steuerfahndung wurde durch die Verteidigung ein weiterer Kopierapparat installiert. Ein Mitarbeiter der Verteidigung kopierte die Unterlagen. Die Aktion dauerte ganztägig rd. zwei Wochen.*

**Zu (20) Nachweisung**

Dem von der Durchsuchung Betroffenen wird nach deren Beendigung auf Verlangen ein Verzeichnis der mitgenommenen Gegenstände ausgehändigt (§ 107 StPO). Dieses Verzeichnis muss gewährleisten, dass für den Betroffenen klar ersichtlich ist, welche Unterlagen konkret mitgenommen wurden. Irgendwelche Sammelbezeichnungen sind daher nicht ausreichend. In Abhängigkeit von dem jeweiligen Einzelfall wird die Verteidigung in Eigenregie dafür sorgen, dass ein entsprechend konkretisiertes Verzeichnis erstellt wird.

**Zu (21) Rüge**

Begründete Beanstandungen führen nicht etwa dazu, dass die Durchsuchung gestoppt wird. Der Durchsuchungsleiter kann jedoch die berechtigten Beanstandungen zum Anlass nehmen, diese noch während der Durchsuchung zu beseitigen. Dies geschieht – über den Staatsanwalt bzw. über den in der Straf- und Bußgeldsachenstelle zuständigen Beamten – durch Einschaltung des Ermittlungsrichters, der ggf. eine entsprechende – auch fernmündlich mögliche – Korrektur vornimmt. Begründete Beanstandungen machen somit die Durchsuchung nur „wasserdicht“ (Stahl, KÖSDI 1997, 11103).

**Zu (22) Anfechtung**

Ein Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss kann trotz beendeter Durchsuchung angefochten werden (BVerfG vom 30.4.1997, 2 BvR 817/90, 728/92, 802/95, 1065/95, NJW 1997, 2163).

Das Rechtsmittel gegen einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss ist die Beschwerde (§ 304 Abs. 1 StPO). Wird die Durchsuchung von der Staatsanwaltschaft oder von der Straf- und Bußgeldsachenstelle angeordnet, so besteht die hiergegen gerichtete Vorgehensweise in dem Antrag auf richterliche Entscheidung gem. § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO.

Mit einem Antrag auf richterliche Entscheidung nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO kann des Weiteren die Art und Weise der Durchsuchungsdurchführung gerügt werden (auch nach beendeter

Durchsuchung; BGH vom 13.10.1999, StB 7/99 und 8/99, NJW 2000, 84).

**Beispiele**

(1) Unzulässiger Zeitpunkt der Durchsuchung. (2) Verstoß gegen das Anwesenheitsrecht des Betroffenen. (3) Verstoß gegen das Verbot einer „Telefonsperrung“. (4) Unterlassene Zuziehung von Durchsuchungszeugen. (5) Unzulässiges Fotografieren der Räume. (6) Überschreitung der in dem Durchsuchungsbeschluss angelegten Durchsuchungsbegrenzung. (7) Unzureichendes oder verspätet erstelltes Verzeichnis über die mitgenommenen Gegenstände. (8) Unterlassene Beteiligung des Betroffenen an der späteren Durchsicht freiwillig herausgegebener Beweismittel (§ 103 Abs. 3 2. Halbs. StPO). (9) Unzulässigkeit der vorläufigen Sicherstellung von Zufallsfunden (§ 108 Abs. 1 StPO). (10) Verstoß gegen das Beschlagnahmeverbot (§ 97 StPO).

Die Beschwerde und der Antrag auf richterliche Entscheidung gem. § 98 Abs. Satz 2 StPO sind an keine Form und an keine Frist gebunden. Sie haben keine aufschiebende Wirkung. Gegen die Beschlagnahmeanordnung kann gleichfalls jederzeit Beschwerde eingelegt werden (keine Frist). Ergänzend kann die Aussetzung der Vollziehung des Beschlagnahmebeschlusses beantragt werden (§ 307 Abs. 2 StPO). Wird dem Antrag durch das Gericht entsprochen, so können die Ermittlungsbehörden die beschlagnahmten Beweismittel nicht auswerten. Soll die Rechtswidrigkeit der Art und Weise der Beschlagnahmenvollziehung festgestellt werden, so ist die richterliche Entscheidung nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO zu beantragen.

**3. Zusammenfassung**

Gelangt ein Steuerbürger in das Fadenkreuz der Steuerfahnder, so wird er meist ungeschickt agieren oder auch hilflos reagieren. Er befindet sich regelmäßig in einer für ihn fremden Umgebung vollständigen Misstrauens. Dies gilt insbesondere im Fall einer Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung. Ein erster Fehler des Durchsuchungsbetroffenen sollte daher nicht in der Vernachlässigung seines rechtmäßigen Schweigerechts bestehen. Statt somit Erklärungen oder sonstige Statements abzugeben, ist es stattdessen geboten, zunächst die Durchsuchungsaktion in passiver Aufmerksamkeit – beispielsweise anhand einer Checkliste – durchzustehen. ☞