

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

Abläufe und Verhaltensempfehlungen vor, während und nach einer Durchsuchung wegen des Verdachts einer Steuerstraftat

Westfälischer Steuerkreis e. V. - Vortrag am 30.04.2024

Dr. Barbara Bischoff

Rechtsanwältin / Fachanwältin für Strafrecht / Partnerin bei MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung
- V. Fragen- und Diskussionsrunde

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung
- V. Fragen- und Diskussionsrunde

I. Rechtliche Grundlagen

Rechtsgrundlage für eine Durchsuchungsmaßnahme:

- Beteiligte: § 102 StPO (i. V. m. § 399 Abs. 1 AO)
- Unbeteiligte (Unternehmen, Steuerberater usw.): § 103 StPO (i. V. m. § 399 Abs. 1 AO)
 - ✓ als Berater bei Durchsuchungsmaßnahme unbedingt Zeugnisverweigerungsrecht beachten
 - ✓ gilt auch für Berufshelfer
- Bei § 103 StPO ggf. prüfen, ob implizite Vorwürfe im Beschluss (insb. wegen Beihilfe des Beraters) enthalten sind.
 - ➔ § 102 StPO (Durchsuchung bei Beschuldigten) wäre anwendbar gewesen und wurde bewusst unterlaufen.
 - ✓ ggf. dann Beschwerde / Beweisverwertungsverbot im Rahmen der Gesamtstrategie prüfen

I. Rechtliche Grundlagen

- **LG Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 21. Februar 2019 – 18 Qs 30/17 („berufsneutrale Hdlg.“):**
 - ✓ Das Handeln eines steuerlichen Beraters oder seiner Berufshelfer ist dann nicht mehr „berufstypisch“, sondern als strafbare Beihilfe zu den Taten des Mandanten zu qualifizieren, wenn der jeweilige Berufsangehörige das Risiko einer Steuerhinterziehung als derart hoch erkannt hat, dass er sich mit seiner gleichwohl fortgesetzten Hilfeleistung die Förderung des erkennbar tatgeneigten Mandanten angelegen sein lässt
 - ✓ Nach diesem Maßstab liegt kein (strafloser) Fall neutraler Professionalität mehr vor, wenn sich für einen kundigen Berufsangehörigen die Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung des Mandanten so sehr verdichtet haben, dass er ein positives Wissen nur noch vermeiden kann, indem er die Augen verschließt und besser nicht (weiter) nachfragt.
- **BVerfG, Kammerbeschluss vom 30. November 2021 – 2 BvR 2038/18 („Ausforschungsmaßn.“):**
 - ✓ Zwar kann sich ein Tatverdacht auch erst nachträglich nach Durchführung (gegebenenfalls rechtswidriger) vorheriger Ermittlungsmaßnahmen ergeben. Auch im Falle eines sich erst nachträglich ergebenden Tatverdachts ist es jedoch zwingende Voraussetzung der Rechtmäßigkeit einer weiteren richterlich angeordneten Ermittlungsmaßnahme, dass der gegen einen Verdächtigen gerichtete Tatverdacht jedenfalls zum Zeitpunkt der richterlichen Entscheidung vorliegt.
 - ✓ Gerade auch der Tatverdacht gegen einen Zeugnisverweigerungsberechtigten muss zum Entscheidungszeitpunkt vorliegen. Nicht ausreichend ist, dass der Tatverdacht erst durch das (unzulässig) sichergestellte beziehungsweise beschlagnahmte Beweismittel entsteht. Eine Ermittlungsmaßnahme vorzunehmen, um erst durch die Auswertung der dabei gewonnenen Erkenntnisse möglicherweise einen Tatverdacht gegen den Berufsgeheimnisträger begründen und sich auf die Rückausnahme des § 97 Abs. 2 S. 2 StPO berufen zu können, ist mit dem Schutzzweck des § 97 Abs. 1 StPO unvereinbar und ließe diesen leerlaufen.

I. Rechtliche Grundlagen

Voraussetzungen:

- Anfangsverdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, vgl. § 152 Abs. 2 StPO
- Auffindevermutung (bei § 102 StPO genügt Wahrscheinlichkeit nach kriminalistischer Erfahrung oder Lebenserfahrung; bei § 103 StPO ist Konkretisierung erforderlich)
- Verhältnismäßigkeit (bei § 103 StPO deshalb oftmals ausdrückliche Abwendungsbefugnis)
- Anordnung durch den zuständigen Richter (Ausnahme: bei Gefahr im Verzug die Staatsanwaltschaft oder StraBu), § 105 Abs. 1 StPO

I. Rechtliche Grundlagen

Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 14.02.2024 – 18 Qs 49/23:

- Eine **anonyme Anzeige** über ein Hinweisgebersystem kann eine für die Anordnung einer Durchsuchung ausreichende Verdachtsgrundlage bieten.
- Die anonyme Anzeige muss allerdings von beträchtlicher **sachlicher Qualität** sein oder es muss mit ihr zusammen schlüssiges Tatsachenmaterial vorgelegt werden.
- Bei anonymen Anzeigen müssen die Eingriffsvoraussetzungen des § 102 StPO im Hinblick auf die schutzwürdigen Interessen des Beschuldigten wegen der erhöhten Gefahr und des nur schwer bewertbaren Risikos einer falschen Verdächtigung **besonders sorgfältig geprüft** werden.
- Bei der Prüfung des Tatverdachts und der Verhältnismäßigkeitsabwägung sind insbesondere der Gehalt der anonymen Aussage sowie etwaige **Gründe für die Nichtoffenlegung der Identität** der Auskunftsperson in den Blick zu nehmen.

I. Rechtliche Grundlagen

Wer ermittelt und durchsucht?

§ 386 AO Zuständigkeit der StraBu = „Staatsanwaltschaft“ im selbstständigen Verfahren

- (1) Bei dem **Verdacht einer Steuerstraftat** ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt. Finanzbehörde im Sinne dieses Abschnitts sind das Hauptzollamt, das Finanzamt, das Bundeszentralamt für Steuern und die Familienkasse.
- (2) Die Finanzbehörde führt das Ermittlungsverfahren in den Grenzen des § 399 Abs. 1 und der §§ 400, 401 selbständig durch, wenn die Tat
 1. **ausschließlich eine Steuerstraftat** darstellt oder
 2. zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen.
- (3) Absatz 2 **gilt nicht**, sobald gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein **Haftbefehl** oder ein Unterbringungsbefehl erlassen ist.
- (4) Die Finanzbehörde kann die Strafsache jederzeit **an die Staatsanwaltschaft abgeben**. Die Staatsanwaltschaft kann die Strafsache jederzeit **an sich ziehen**. In beiden Fällen kann die Staatsanwaltschaft im Einvernehmen mit der Finanzbehörde die Strafsache wieder an die Finanzbehörde abgeben.

I. Rechtliche Grundlagen

Wer ermittelt und durchsucht?

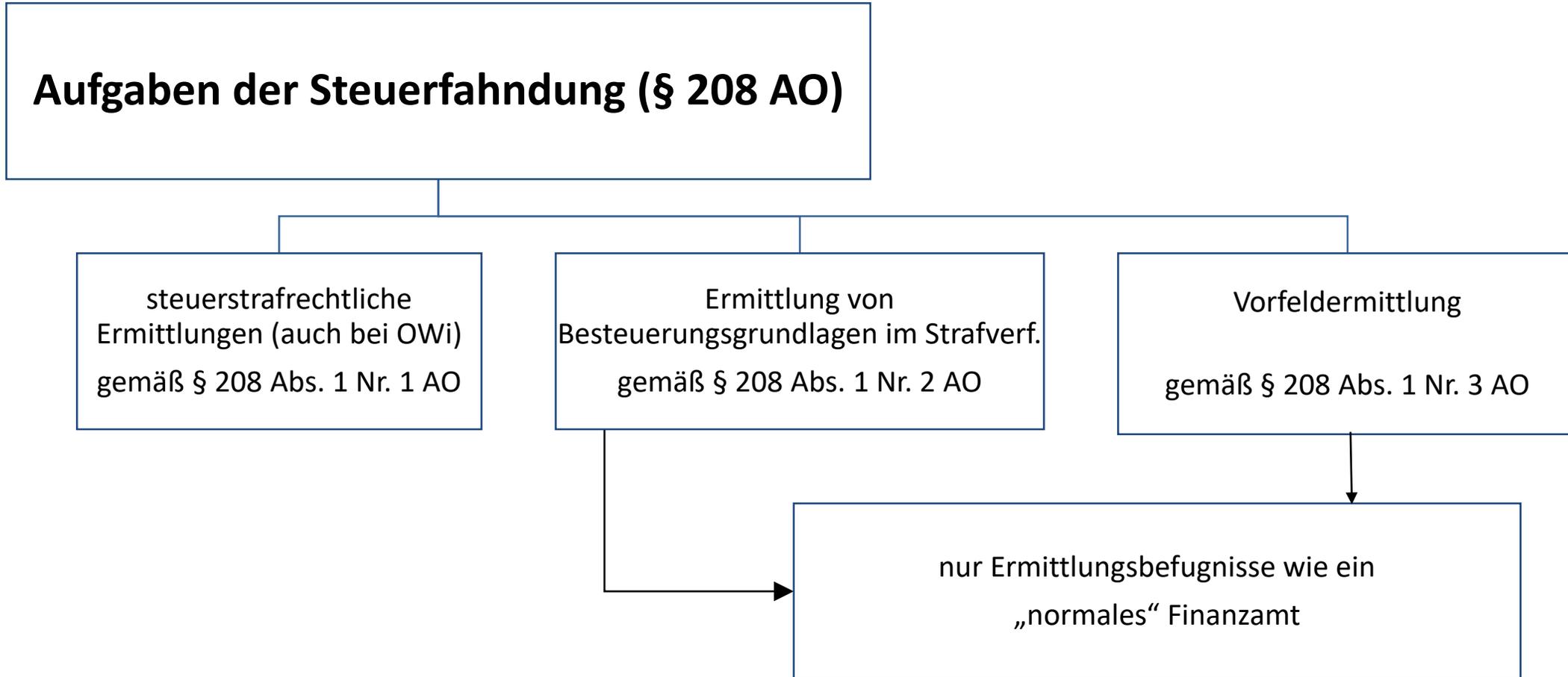
§ 399 AO Rechte und Pflichten der StraBu

(1) Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren auf Grund des § 386 Abs. 2 selbständig durch, so nimmt sie die **Rechte und Pflichten** wahr, die der **Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren** zustehen.

§ 404 AO Steuer- und Zollfahndung = „Polizei“

Die Behörden des **Zollfahndungsdienstes** und die mit der **Steuerfahndung** betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden sowie ihre Beamten haben im Strafverfahren **wegen Steuerstraftaten dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes** nach den Vorschriften der Strafprozessordnung. Die in Satz 1 bezeichneten Stellen haben die Befugnisse nach § 399 Abs. 2 Satz 2 sowie die **Befugnis zur Durchsicht der Papiere** des von der Durchsuchung Betroffenen (§ 110 Abs. 1 der Strafprozessordnung); ihre Beamten sind **Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft**.

I. Rechtliche Grundlagen



I. Rechtliche Grundlagen

Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.07.2022 – VIII R 8/19:

- Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sog. **Flankenschutzprüfer** zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren ist wegen Verstoßes gegen den **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** rechtswidrig, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt.
- Auch wenn der Steuerfahnder bei der Ortsbesichtigung darauf hingewiesen habe, dass er nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht zur Erforschung einer Steuerstraftat nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO tätig wurde, sei der Einsatz eines Beamten der Steuerfahndung zur Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers als **belastender** anzusehen, **als** wenn die **Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes** durchgeführt worden wäre.
- Denn ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger, dem die **Unterscheidung der doppelunktionalen Aufgabenbereiche der Steuerfahndung** nicht bekannt ist, werde bei dem Erscheinen eines Steuerfahnders an der Haustür in der Regel eher geneigt sein, zur Vermeidung weiterer Unannehmlichkeiten in das Betreten seiner Wohnung einzuwilligen.

I. Rechtliche Grundlagen

Zeitpunkt:

- Grundsätzlich keine Durchsuchung zur Nachtzeit (21-6 Uhr), § 104 StPO
- Durchsuchung von Geschäfts-/Büroräumen i. d. R. zu den jeweiligen Öffnungszeiten
- Regel: früh morgens, seltener freitags oder an Brückentagen

(Anwesenheits-)rechte des Betroffenen:

- § 106 Abs. 1 Satz 1 StPO normiert ein Anwesenheitsrecht des Inhabers des Durchsuchungsobjektes (Ausnahme: Störung der Amtshandlungen), damit nicht allgemein des Beschuldigten oder seines Verteidigers
- Entfernen grds. zulässig, Ausnahme: Haftbefehl oder Gewahrsam (Zweckmäßigkeitserwägung: Fahndung will Informationen vom Beschuldigten und potentiellen Zeugen)
- Telefonate können i. d. R. geführt werden, aber: Transparenz zur Vermeidung des Eindrucks von Verdunkelungshandlungen (gilt generell), kurzfristige „Telefonsperren“ möglich, ggf. auch „Anreiz“ zur Sicherstellung der Handys
- Kontaktaufnahme mit Rechtsbeistand jederzeit
- ggf. Verzicht auf Durchsuchungszeugen

I. Rechtliche Grundlagen

Durchsuchung	Beschlagnahme
Ziel- und zweckgerichtetes Durchsuchen von Durchsuchungsgegenstände	Zwangswise Sicherstellung von Gegenständen zu Beweiszwecken (§§ 94 ff. StPO)
<ul style="list-style-type: none">✓ Zutritt notfalls mit Schlüsseldienst oder durch Gewalteinwirkung (Sprengung Tresor)✓ Sicherung des zu durchsuchenden Bereiches durch Beamte✓ ausgraben, ablassen, ausleeren✓ Zufallsfunde gemäß § 108 StPO (aber: kein gezieltes Suchen)	<ul style="list-style-type: none">✓ Zwangswise Sicherstellung notwendig, wenn keine freiwillige Herausgabe (i. d. R. keine Freiwilligkeit bei Berufsheimnisträgern, ansonsten Zweckmäßigkeitserwägung)✓ Pflicht zur Herausgabe unter Androhung von Zwangsmitteln (§ 95 StPO), Ausnahme: Beschlagnahmefreiheit (§ 97 StPO)✓ Anordnung durch Richter (§ 98 StPO), bei Gefahr im Verzug auch Staatsanwaltschaft oder subsidiär bei Nichterreichbarkeit Steuerfahndung✓ In der Praxis: oftmals Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss verbunden

I. Rechtliche Grundlagen

Durchsuchungsgegenstände



Räumlichkeiten

- Gebäude und Räume, die vom Unternehmen oder Beschuldigten genutzt werden (Befugnis zur Nutzung irrelevant)
- Nebenräume (Keller, Lager, Garage)
- Schränke, Archive & Schreibtische
- (Geschäfts-)Fahrzeuge, Navigationssystem
- Serverräume



Unterlagen

- Geschäftsdokumente (z. B. Aktenordner, Geschäftsbücher, Korrespondenz, Terminkalender, Adressbücher, Reisekostenabrechnungen)
- ggf. keine rein privaten Dokumente
- keine Verteidigungsunterlagen bei Beschuldigtenstellung
- keine sonstigen beschlagnahmefreien Unterlagen (§ 97 StPO)
- Personen des Verdächtigen / Kleidung
- Sicherstellung von Bargeld i.d.R. nur bei Arrest (steuerlich oder strafrechtlich)

Dr. Barbara Bischoff



IT-Daten

- Geschäftsdokumente in elektronischer Form
- ggf. keine rein privaten Dokumente in elektronischer Form
- E-Mail-Postfach
- Metadaten
- Datenträger, insb. Laptops, Tablets & Smartphones (Chatverläufe wie WhatsApp: Fundgrube für Ermittler)

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung**
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung
- V. Fragen- und Diskussionsrunde

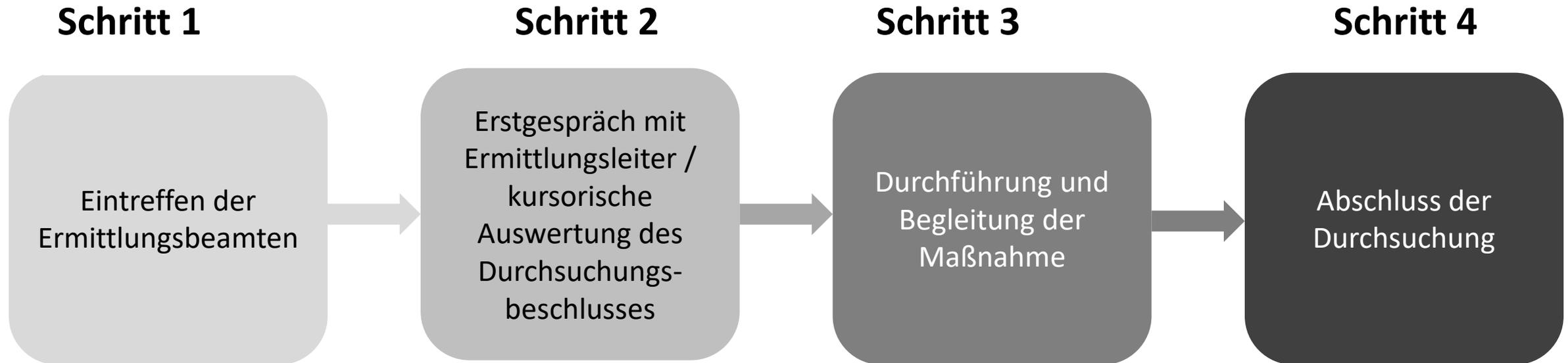
II. Verhalten während der Durchsuchung



Tag X: Es klingelt...

Beidseitiger Überraschungsmoment
nach intensiver Vorbereitungsphase
auf Seiten der Ermittler.

II. Verhalten während der Durchsuchung



II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 1:

Eintreffen der
Ermittlungs-
beamten

- Ruhe bewahren, freundliches Klima
- Anwaltlichen Vertreter sowie die intern zuständigen Mitarbeiter umgehend **informieren**, kein „heimliches“ Agieren
- Identität des leitenden Beamten anhand des Dienstausweises kontrollieren sowie Name und Funktion notieren (i. d. R. nicht sämtliche Ausweise)
- Feststellung, ob Durchsuchung beim Verdächtigen oder Dritten
- Keine spontanen Aussagen zur Sache vor Eintreffen des anwaltlichen Vertreters (gerade zu Beginn können entscheidende Weichen gestellt werden!)
- Umfassendes Schweigen zu Vorwürfen (gilt auch für Zeugen, soweit Auskunftsverweigerungsrecht oder als Berater Schweigepflicht besteht)
- Besondere Vorsicht bei vermeintlich „informellen“ Gesprächen

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 2:

Erstgespräch mit Ermittlungsleiter / cursorische Auswertung des Durchsuchungsbeschlusses

- Freundliche und klare Artikulation mit der Bitte, auf den anwaltlichen Vertreter zu warten (kein Anspruch)
- Beamten einen separaten Raum zur Verfügung stellen, Öffentlichkeitswirksamkeit der Maßnahme vermeiden
- Durchsuchungsvorgehen beim Ermittlungsleiter erfragen
- Wesentliche Kommunikation mit den Beamten schriftlich festhalten (zumindest Stichpunkte)
- Nach Eintreffen des Rechtsbeistandes (intern/extern):
 - Koordination Unternehmensverteidigung
 - ggf. Organisation von weitere Rechtsbeiständen (Verteidiger und Zeugenbeistände), Vernehmungen von Zeugen vor Ort möglichst vermeiden (aus strategischen Gründen: i. d. R. keine Berufung auf das Hausrecht)

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 2:

Erstgespräch mit Ermittlungsleiter / cursorische Auswertung des Durchsuchungsbeschlusses

- **Durchsuchungsbeschluss** vorlegen lassen und prüfen (ggf. strategische Entscheidung / Zweckmäßigkeit):
 - Beschluss nicht älter als 6 Monate (mit Vollzug Verbrauch des Beschlusses)
 - Genaue Umschreibung des Tatvorwurfs (§ 370 AO erfordert mindestens eine Konkretisierung hinsichtlich der Steuerart, des Veranlagungszeitraums und des Steuerpflichtigen)
 - Exakte Bezeichnung der betroffenen Gesellschaft
- Verhinderung von Zufallsfunden durch **strenge Kontrolle** des im Beschluss genannten Durchsuchungsrahmens
- **Kopien des Beschlusses** an die zuständigen Mitarbeiter und den rechtlichen Vertreter verteilen

II. Verhalten während der Durchsuchung

Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 24.09.2021 – 12 Qs 66/21:

- ✓ Die aufzuklärende Straftat muss in einem Durchsuchungsbeschluss so genau umschrieben werden, dass Umfang und Reichweite des dadurch legitimierten Grundrechtseingriffs deutlich werden und klar ist, worauf sich die Durchsuchung bezieht (sog. Begrenzungsfunktion).

Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 07.06.2023 – 12 Qs 24/23:

- ✓ Ein Durchsuchungsbeschluss ist rechtswidrig, wenn er keine Angaben dazu enthält, durch welches Handeln oder pflichtwidrige Unterlassen der Beschuldigte eine Steuerhinterziehung begangen haben soll.

LG Frankfurt, Beschluss vom 10. Juli 2000 – 5/26 KLS - 94 Js 11577.8/97:

- ✓ Für den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung resultiert daraus, dass etwaige Durchsuchungsanordnungen neben der Bezeichnung des Straftatbestandes die dem Angeschuldigten zur Last gelegten Taten nennen und die beweiserheblichen Unterlagen hinreichend konkret bezeichnen müssen, so dass die Taten von denkbaren ähnlichen oder gleichartigen Vorkommnissen zu unterscheiden sind.
- ✓ Ein den verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen nicht genügender Durchsuchungsbeschluss ist nicht geeignet, die Verfolgungsverjährung gemäß § 78c Abs. 1 S. 1 Nr. 4 StGB wirksam zu unterbrechen.

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 3: Durchführung und Begleitung der Maßnahme

- Mitarbeiter informieren, dass deren Arbeitsplatz durchsucht wird
- Stillschweigen der Mitarbeiter einfordern
- Hinweis auf Rechte und Pflichten
 - Duldungspflicht der Durchsuchung (keine Förderungspflicht)
 - Fragen zur Person müssen beantwortet werden
 - Beschuldigte dürfen Schweigen, §§ 52, 55 StPO (gilt auch für Passworte / Handy-Pin), Zeugen ebenfalls bei Selbstbelastungsgefahr oder Zeugnisverweigerungsrecht (Belehrung über Rechte zwingend)
 - Zeugen sind grds. nur ggü. der Staatsanwaltschaft zur Aussage verpflichtet, Ausnahme: polizeiliche Vernehmung im Auftrag der Staatsanwaltschaft
 - Mitarbeiter dürfen unter keinen Umständen Dokumente wegschaffen oder vernichten (Verdunkelungshandlung = Risiko Haftbefehl)

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 3: Durchführung und Begleitung der Maßnahme

- Kooperation signalisieren
- Mitwirkung / Auffindehilfe kann Zufallsfunde verhindern
- Beamte sollten nie unbegleitet die Räumlichkeiten durchsuchen
- eigene Protokollierung der Durchsuchung (wesentliche Abläufe oder Besonderheiten)
- Hauptbestandteil der Durchsuchung ist die **Durchsicht, § 110 StPO**
 - Durchsicht: Kursorisches Überblicken auf Beweisrelevanz („durchblättern“)
 - Beamte sind zur Durchsicht sämtlicher im Gewahrsam befindlicher Unterlagen befugt (Steuerfahndung gemäß § 404 S. 2 AO; sonstige Ermittlungsbeamte nur im Auftrag der StA)
 - regelmäßig werden die Unterlagen dafür auch zur Dienststelle gebracht

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 3: Durchführung und Begleitung der Maßnahme

- Keine freiwillige Herausgabe (kein „Kreuzchen“ bei Freiwilligkeit im Protokoll), im Zweifel Sicherstellung widersprechen
- Hinweis, soweit Gegenstände für die laufende Geschäftstätigkeit dringend benötigt werden
- Bitte um Übergabe von Kopien bzw. Anfertigung Kopien der sichergestellten Dokumenten (soweit notwendig)
- Strenge Kontrolle des Umfangs des Durchsuchungsbeschlusses (Begrenzungsfunktion Art. 13 GG und Art. 20 Abs. 3 GG)
 - Widerspruch bei Zweifeln über die Reichweite auch im Nachhinein möglich
 - Recht auf Versiegelung, § 110 Abs. 2 S. 2 StPO

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 3: Durchführung und Begleitung der Maßnahme

- Elektronische Daten dürfen kopiert werden
- Datenträger können sichergestellt werden
- ggf. Kooperationsvereinbarung in Form eines Datenlieferungsvertrags (trotz nur passiver Duldungspflicht)
- Einbeziehung IT-Abteilung, Datenschutzbeauftragter, Dienstleister
- Strenge Kontrolle des Umfangs des Durchsuchungsbeschlusses bei Spiegelung der IT-Daten
 - E-Mail Korrespondenz ausschließlich für den relevanten Zeitraum
 - Umfang kann ggf. durch Schlagwörter/Keywords bzw. Suchbegriffe eingegrenzt werden

II. Verhalten während der Durchsuchung

Schritt 4: Abschluss der Durchsuchung

- Bitte um abschließendes Gespräch
- Bitte (hier: Anspruch) um **Aushändigung des Beschlagnahmeverzeichnisses**, § 107 StPO
- Bitte (hier: Anspruch) um Aushändigung des Durchsuchungsprotokolls
- Abgleich der Protokolle mit den eigenen Unterlagen
- **Überprüfung des Sicherstellungsverzeichnisses** auf Vollständigkeit und Genauigkeit
- Gewährleistung der Versiegelung von Räumen (sofern eine Durchsuchung mehrere Tage andauert)
- Befragung des Ermittlungsleiters über Absicht einer Pressemitteilung

II. Verhalten während der Durchsuchung

Exkurs: Durchsuchung beim Steuerberater als Dritten (§ 103 StPO)

- Steuerberater unterliegen vertraglichen und gesetzlichen **Geheimhaltungspflichten** (§ 57 Abs. 1 StBerG, DSGVO).
 - **Verstöße** haben berufsrechtliche sowie strafrechtliche (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) Konsequenzen und können zur Haftung wegen Vertragsverletzung führen.
 - Steuerberater müssen in die Beratung eingebundene **Hilfspersonen** zur Verschwiegenheit verpflichten, sie über die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung belehren und auf die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht hinwirken (§ 62 StBerG).
- Mit der Geheimhaltungspflicht korrespondieren Privilegien gegenüber Behörden:
 - **Auskunftsverweigerungsrecht** bei Auskunftsersuchen bzgl. Mandanten (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b AO).
 - Zeugnisverweigerungsrecht im Strafverfahren gegen Mandanten (§ 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO)
 - Flankiert durch **Beschlagnahmeverbot** im Hinblick auf Mandatsunterlagen (§ 97 Abs. 4 StPO).
 - Auch Hilfspersonen des Steuerberaters nehmen an dessen Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht teil (§ 102 Abs. 2 AO bzw. § 53a StPO).
 - Aber: Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht gelten nicht grenzenlos!

II. Verhalten während der Durchsuchung

Exkurs: Durchsuchung beim Steuerberater als Dritten (§ 103 StPO)

Beschlagnahmeverbot:

- Betrifft nicht die gesamte Handakte
- Inhaltlich fallen nur Unterlagen in den Schutzbereich des Berufsprivilegs, die
 1. innerhalb des **Vertrauensverhältnisses** entstanden sind,
 2. nach ihrem Aussagegehalt gerade das Vertrauensverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Zeugnisverweigerungsberechtigten betreffen und
 3. bestimmt sind, nicht aus dem Vertrauensverhältnis entlassen zu werden.
- Geschützt ist nur, was dem Steuerberater in „seiner Eigenschaft“ als solcher vom Mandanten überlassen worden ist, d. h. im **Zeitpunkt der Überlassung** muss ein **Mandatsverhältnis** schon bestanden oder sich zumindest in Anbahnung befunden haben (bzgl. Hilfspersonen ist erforderlich, dass diese bei Überlassung bereits Hilfspersonen waren).
- Entfällt bei **Entbindung von der Verschwiegenheit**; Herausgabepflicht nach § 95 StPO gilt (Problem bei Mandatsverhältnis zum Unternehmen: aktuelles Organ muss entbinden, auch InsoV kann genügen (str.), nicht zusätzlich erforderlich: Entbindung durch ehemaliges Organ, außer bei eigenem Mandatsverhältnis des Organs)

II. Verhalten während der Durchsuchung

Exkurs: Durchsuchung beim Steuerberater als Dritten (§ 103 StPO)

Beschlagnahmeverbot:

Privilegierte Dokumente sind insb.:

- ✓ Handakte, Schriftwechsel mit dem Mandanten und mit Dritten im Rahmen der Beratungstätigkeit,
- ✓ Aufzeichnungen über Beratungen mit dem Mandanten (z. B. Telefonvermerke, Mitschriften von Terminen, Vermerke über angedachte steuerliche Gestaltungen),
- ✓ Sachverhaltsschilderungen des Mandanten,
- ✓ Kopien von Geschäftspapieren des Mandanten (z.B. Kauf- und Kreditverträge), sofern diese mit Notizen oder Ergänzungen versehen sind,
- ✓ Arbeitsergebnisse des Beraters, die der Mandant noch nicht freigegeben hat (z.B. Bilanzentwürfe) nebst Auszüge aus der Literatur

Nicht erfasst werden hingegen z.B.:

- × Steuerbescheide,
- × Betriebsprüfungsberichte,
- × Einsprüche und Einspruchsentscheidungen, Gerichtsurteile
- × Protokolle von Gesellschafterversammlungen,
- × Steuererklärungen,
- × Ausgangsrechnungen,
- × Verträge des Mandanten mit Geschäftspartnern,
- × Bilanzen, Summen- und Saldenlisten, soweit sie nicht für einen noch nicht abgeschlossenen steuerberatenden Auftrag (z.B. Anfertigung von Jahresabschlüssen oder Steuererklärungen) benötigt werden, sondern **nur verwahrt** werden (kein „Asyl“ für BuFü-Unterlagen des Mandanten).

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung**
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung
- V. Fragen- und Diskussionsrunde

III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung

Unmittelbar nach der Durchsuchung:

- Hinzuziehung des rechtlichen Vertreters (sofern nicht schon während der Maßnahme erfolgt), Organisation von Verteidigern und Zeugenbeiständen
- Geltendmachung von Rechtsbehelfen? (Einfügen in die Gesamtstrategie)
 - ✓ Antrag auf gerichtliche Entscheidung (§ 98 Abs. 2 S. 2 StPO, ggf. analog) bei Gefahr im Verzug oder Beanstandung der Art und Weise der Durchsuchung
 - ✓ Beschwerden gegen richterlichen Beschluss (§ 304 StPO)
 - ✓ Keine inhaltliche Begründung vor Akteneinsicht
 - ✓ Strategisches Mittel für schnellere Akteneinsicht
- Antrag auf Herausgabe nicht verfahrensrelevanter Unterlagen bzw. Kopien beschlagnahmter Unterlagen? (Einfügen in die Gesamtstrategie)
- Abstimmung der internen Kommunikation (Mitarbeitende)
- u.U. Abstimmung **externe Kommunikation** (ggf. Pressemitteilung, Ad hoc Mitteilung, Kunden)
- ggf. Hinzuziehung Kommunikationsabteilung / externe Kommunikationsberatung
- Organisation von Akteneinsicht (für Beschuldigten möglich soweit Untersuchungszweck nicht gefährdet; für Dritte nur bei Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 406e, 475 StPO, insbesondere bei Vermögensarresten)

III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung

Interne Aufarbeitung des Sachverhalts (Internal Investigation)

- Ggf. in Abstimmung mit den Ermittlungsbehörden (wird zunehmend erwartet, aber kein staatliches Erstermittlungsmonopol)
- Zur Sicherstellung einer effektiven Verteidigung (auf „Augenhöhe“ mit den Ermittlungsbehörden)
 - dient regelmäßig der Beschleunigung des Ermittlungsverfahrens
 - Behörden suchen regelmäßig nicht entlastend
 - ggf. (weiterer) Korrekturbedarf nach § 153 AO oder § 371 AO für nicht gesperrte Steuerarten oder Dritte
 - Sachverhaltsaufarbeitung (insb. interne Verantwortlichkeiten)
 - keine Beteiligung beschuldigter Mitarbeiter an Aufarbeitung
- Als Entscheidungsgrundlage für weitergehende Konsequenzen (z. B. Kündigung Mitarbeiter, Beendigung Vertragsbeziehung, Geltendmachung / Abwehr Schadensersatz)

III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung

Schaffung/Verbesserung der (Tax) Compliance

Werbung durch den **BGH vom 9.5.2017 – 1 StR 265/16**
(„**Panzerhaubitzenentscheidung**“):

*„Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt und ein **effizientes Compliance-Management installiert hat**, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss. **Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die Nebenbeteiligte in der Folge dieses Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.**“*

III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung

Schaffung/Verbesserung der (Tax) Compliance

Fortführung durch BGH vom 27. April 2022 – 5 StR 278/21:

- Einführung von (Tax) Compliance Management-Maßnahmen **nach Tatbeendigung** ist bei der Verhängung einer Unternehmensgeldbuße i. S. v. § 30 Abs. 1 OWiG bußgeldmindernd zu berücksichtigen:

*„Die Bemessung des Ahndungsanteils weist ebenfalls keine Rechtsfehler auf. [...] Zudem hat es den **anschließenden Selbstreinigungsprozess** der Nebenbeteiligten (u.a. **Einführung umfassender Compliance-Maßnahmen und eines Hinweisgebersystems**) zu Recht honoriert [...].“*

- Bestätigung der bisherigen BGH-Rechtsprechung (**BGH vom 9. Mai 2017 – 1 StR 265/16**)
- Implementierung von Compliance-Maßnahmen kann **im Einzelfall** auch zu **gänzlichem Absehen von einer Unternehmensgeldbuße** führen (Opportunitätsprinzip, § 47 Abs. 1 OWiG).

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung**
- V. Fragen- und Diskussionsrunde

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

Ziel: Weitestmögliche Vermeidung von Durchsuchungsmaßnahmen (Risiken von Durchsuchungen: Klimastörung, Ressourcenbindung, Arbeiterschwernis, Kosten, Zufallsfunde)

Allgemeines:

- Vorherige umfassende **Kooperation** kann eine Durchsuchung verhindern (soweit laufende Ermittlungen bekannt oder Ermittlungen zu erwarten sind).
- Behörden kann vorab signalisiert werden, dass alle erforderlichen Unterlagen beschafft und herausgegeben werden.
- Beantwortung von **Auskunftersuchen**, z. B. nach § 95 StPO
 - Herausgabepflicht von potentiellen Beweismitteln
 - Pflicht trifft den Gewahrsamsinhaber, der nicht zugleich Beschuldigter ist

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

Hinweis auf ggf. konkret bevorstehende Durchsuchung?

Bei laufender BP: Unerwartetes Fernbleiben des Prüfers (vgl. § 10 BPO):

§ 10 – Verdacht einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit

*(1) Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss. **Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 AO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist.** Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann (§ 393 Abs. 1 AO). Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen (§ 397 Abs. 2 AO).*

(2) Absatz 1 gilt beim Verdacht einer Ordnungswidrigkeit sinngemäß.

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

1. Selbstanzeigen und Berichtigungserklärungen

- Eine freiwillig abgegebene Anzeige- bzw. Berichtigungserklärung gem. § 153 AO oder straf- bzw. bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach §§ 371, 378 AO gibt regelmäßig keinen Anlass für Durchsuchungsmaßnahmen.
- In der Praxis verhindert die (freiwillige) Offenlegung oft die Durchführung von Durchsuchungsmaßnahmen.
- Ggf. auch „verunglückte“ Selbstanzeige (z.B. wegen Sperrwirkung oder fehlender liquider Mittel) strategisches Mittel.

2. Funktionierendes Tax Compliance Management System (Tax CMS)

- ... stellt sicher (soll sicher stellen),
 - ✓ dass steuerliche Vorschriften eingehalten werden;
 - ✓ dass Verstöße frühzeitig erkannt werden;
 - ✓ dass etwaige Anzeige- und Berichtigungspflichten (§ 153 AO) erfüllt werden und zwar unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Dazu gehört idealerweise auch ein Leitfaden zum Verhalten bei Durchsuchungen.

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

3. Spezifische Vorkehrungen

- In Unternehmen sowie Steuerberaterkanzleien sollte ein **Leitfaden zum Verhalten bei Durchsuchungen mit festgelegten Kommunikationskanälen** als Bestandteil des Tax CMS existieren.
 - Dieser sollte den potentiell betroffenen Mitarbeitern mit den aktuellen Kontaktdaten der Ansprechpartner bekannt sein (z. B. Pförtner, Steuerabteilung, Rechnungswesen usw.).
- Zusätzlich regelmäßige Schulung der Mitarbeiter zur Vermeidung von Überraschungsmomenten, ggf. auch Übung von Durchsuchungssituationen (sog. Mock Dawn Raids) möglich.
- Mandatierung eines oder mehrerer (z. B. je Standort) strafrechtlichen Berater(s), der/die im Falle einer Durchsuchung hinzugezogen werden können.
- Bei Hinweisen auf laufendes Ermittlungsverfahren ggf. informelle Kontaktaufnahme zu Ermittlern oder Kommunikation mit Prüfer.

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

Tax Compliance aus steuerstrafrechtlicher Sicht:

- Ziele:
 - weitestgehende Minimierung des Risikos steuerstrafrechtlicher und bußgeldrechtlicher Vorwürfe (§§ 370, 378 AO; §§ 30, 130 OWiG)
 - Enthaftung der Geschäftsleitung
- Tz. 2.6 AEAO zu § 153 AO (seit 2016):

*„Hat der Steuerpflichtige ein **innerbetriebliches Kontrollsystem** eingerichtet, kann dies ggf. ein **Indiz** darstellen, das **gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit** sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“*
- Keine Bindungswirkung für Staatsanwaltschaften und Gerichte; faktisch kann Tax CMS eine Befassung durch Staatsanwaltschaften und Gerichte aber vermeiden
- Kein Umkehrschluss: Nichtvorhandensein eines Tax CMS ist kein Indiz für Vorsatz oder Leichtfertigkeit

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

Tax Compliance – Aktuelle Rechtsprechung:

OLG Nürnberg v. 30. März 2022 – 12 U 1520/19:

- „Aus der **Legalitätspflicht** folgt die **Verpflichtung des Geschäftsführers** zur Einrichtung eines *Compliance Management Systems*, also zu organisatorischen Vorkehrungen, die die Begehung von Rechtsverstößen durch die Gesellschaft oder deren Mitarbeiter verhindern.“
- „Zur Überwachungspflicht gehört außerdem eine **hinreichende Kontrolle**, die nicht erst dann einsetzen darf, wenn Missstände entdeckt worden sind.“
- Das heißt konkret:
 - nur gelegentliche Überprüfungen nicht ausreichend
 - stichprobenartige, unangekündigte Prüfungen erforderlich
 - gesteigerte Überwachungspflicht, bei der intensivere Aufsichtsmaßnahmen notwendig sind, wenn in der Vergangenheit bereits Unregelmäßigkeiten vorgekommen sind.
- Auf Personalmangel und auf erfolglose Bemühungen zur Einstellung weiterer Mitarbeiter kann sich der Betroffene grundsätzlich nicht berufen (Investitionspflicht).

IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung

Tax Compliance – Umgang mit festgestellten Verstößen

- Hohe Priorität: Tax CMS muss wirksame Mechanismen enthalten, dass bereits einmal festgestellte Verstöße gegen steuerliche Vorschriften sich nicht wiederholen („lessons learned“), z. B.:
 - Sachverhalte, die bereits Gegenstand eines Straf- oder Bußgeldverfahrens waren;
 - steuerliche Behandlung bestimmter Sachverhalte in Betriebsprüfung beanstandet;
 - durch Selbstanzeige oder Berichtigungserklärung aufgedeckte Sachverhalte.
- Zum **Umgang mit BP-Feststellungen** siehe auch **§ 153 Abs. 4 AO n.F.** (für nach dem 31.12.24 begonnene Ap):

*„Die Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht ferner, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid, einem Feststellungsbescheid nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder einem Teilabschlussbescheid nach § 180 Absatz 1a umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte **auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war**, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt.“*

Wenn die Steuerfahndung klingelt...

- I. Rechtliche Grundlagen zur Durchsuchung
- II. Verhalten während der Durchsuchung
- III. Handlungsempfehlungen nach Abschluss der Durchsuchung
- IV. Präventivmaßnahmen vor einer Durchsuchung
- V. Fragen- und Diskussionsrunde**

V. Fragen- und Diskussionsrunde



Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!