

## 4. Kapitel

### Verfahren bei Steuerdelikten

**Literatur:** *Hardtke/Westphal* Die Bedeutung der strafrechtlichen Ermittlungskompetenz der Finanzbehörde für das Steuergeheimnis, wistra 1996, 91; *Hellmann* Die Befugnis der Landesfinanzverwaltung zum Erlass der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer), wistra 1994, 13; *Kohlmann* Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht Kommentar zu den §§ 369-412 AO, Loseblatt; *Liebsch/Reifelsberger* Die Grenzen des Evolutionsrechts, wistra 1993, 325; *Madauß* Das neue Recht der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung und Steuerstrafverfahren Fragen aus der Sicht der Praxis, NZWiSt 2018, 28; *Reh* Praxisprobleme im Umgang mit dem neuen Recht der Vermögensabschöpfung aus staatsanwaltschaftlicher Sicht, NZWiSt 2018, 20; *Rettke* Einziehung und Vermögensarrest im Steuerstrafverfahren, wistra 2017, 417; *Sediqi* Die Ermittlungskompetenz der Finanzbehörde bei Zusammentreffen von Steuerstraftat und Allgemeindelikt, wistra 2017, 259; *Teske* Das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Zwangsmittelverbotes (§ 393 Abs. 1 S. 2 und S. 3 AO), wistra 1988, 207.

#### I. Die Organisation der Finanzbehörden im Bereich der Steuerdelikte

Die Finanzbehörden der Bundesländer haben die gesetzliche Aufgabe der Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten unterschiedlich organisiert. Die Bundesländer Berlin und Niedersachsen haben beispielsweise **gesonderte Finanzämter für Fahndung und Strafsachen<sup>1</sup> geschaffen**. Auch die Bundesländer Hamburg und Nordrhein-Westfalen haben diese Organisationsform gewählt, wobei Hamburg die Bezeichnung **Finanzämter für Prüfdienste und Strafsachen** und Nordrhein-Westfalen die Bezeichnung **Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung** verwendet. Diese Sonderfinanzämter nehmen ausschließlich die Aufgaben der Steuerfahndung und der Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra oder StraBu<sup>2</sup>) wahr. Die Rechtsgrundlage für diese Organisation findet sich in § 17 Abs. 2 S. 3 FVG. Danach kann die **zentrale Zuständigkeit** für die den Finanzämtern zugewiesenen Bezirke durch eine Rechtsverordnung auf ein gesondertes Finanzamt übertragen werden. Umgesetzt wird diese Zuständigkeitserweiterung durch die jeweiligen Verordnungen (VO) der genannten Bundesländer, beispielsweise in Niedersachsen durch § 4 der VO über Zuständigkeiten der Finanzbehörden vom 14.12.2005 (Nds. GVBl 2005, 411). In den meisten Bundesländern sind die Steuerfahndungsstellen und die Bußgeld- und Strafsachenstellen entweder in die Veranlagungs- bzw. Festsetzungsfinanzämter integriert oder sie sind einem besonderen Finanzamt zugeordnet, das noch weitere besondere Aufgaben für andere Finanzämter übernommen hat. Das Bundeszentralamt für Steuern stellt im Internet auf [www.bzst.de](http://www.bzst.de) unter *Online Dienste Finanzamtssuche* ein Portal zur Verfügung auf dem die jeweiligen Aufgaben und Zuständigkeiten der Landesfinanzämter abgefragt werden können.

---

<sup>1</sup> In NRW Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (STRAFA-FA.).

<sup>2</sup> Die Abkürzungen werden in den Bundesländern unterschiedlich verwendet. Im Folgenden wird sich der Abkürzung BuStra bedient.

- 2 Die Steuerfahndungs- sowie Bußgeld- und Strafsachenstellen sind in **Sachgebiete** aufgeteilt, die von **Sachgebietsleitern** geführt werden. Die Sachgebiete haben nach einer amtsinternen Zuweisung bestimmte Veranlagungsfinanzämter zu betreuen. Teilweise lässt sich den Geschäftsverteilungsplänen der Finanzämter entnehmen, welches Sachgebiet für welchen Bezirk oder welches Veranlagungsfinanzamt bzw. Arbeitsgebiet zuständig ist. Einige Sachgebietsleiter nehmen auch die Funktion des Hauptsachgebietsleiters (HSGL) wahr, d.h. sie sind neben der Leitung des Sachgebietes auch zuständig für bestimmte Rechtsgebiete oder Organisationsbereiche (z.B. HSGL Abgabenordnung, Außensteuerrecht oder Bußgeld- und Strafsachenstelle). Die SGL der Bußgeld- und Strafsachenstellen sind ebenso wie der **Finanzamtsvorsteher** Volljuristen. Die SGL der Steuerfahndung sowie die Steuerfahnder und Sachbearbeiter der BuStra sind i.d.R. Bedienstete des gehobenen Dienstes (Steuerinspektoren, Steueroberinspektoren, Steueramtswänner bzw. -frauen, Steueramtsräte oder Steueroberamtsräte).<sup>3</sup> Der Vorsteher des Finanzamtes ist sowohl Leiter der Steuerfahndungsstelle als auch Leiter der BuStra. D.h. er ist „Polizeipräsident“ und „Leitender (Ober-)Staatsanwalt“ in Personalunion. Gleichzeitig ist er aber auch Leiter der Verwaltungsbehörde Finanzamt.
- 3 Nach der abschließenden Aufzählung des § 386 Abs. 1 S. 2 AO sind lediglich das **Hauptzollamt** (§ 1 Nr. 3 FVG), das **Finanzamt** (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG), das **Bundeszentralamt für Steuern**<sup>4</sup> (§ 1 Nr. 2 FVG) und die **Familienkasse als Finanzbehörde** anzusehen (vgl. 3. Kap. Rn. 18 ff.). Die Zollfahndungsämter und Steuerfahndungsstellen sind mangels eigener Behördenqualität keine Finanzbehörde i.S.d. § 386 Abs. 1 S. 2 AO. Auch die Oberfinanzdirektionen, die Gemeindesteuerbehörden sowie die Finanzministerien der Länder und das Bundesministerium der Finanzen stellen keine Finanzbehörden in diesem Sinne dar.

### II. Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung

- 4 Die Steufa ist eine gesonderte Dienststelle innerhalb der Landesfinanzbehörde. Sie hat durch den Gesetzgeber einen steuerrechtlichen und einen strafrechtlichen Auftrag erhalten. Zur Organisation der Steuerfahndungsstelle wird auf Rn. 1 f. verwiesen.

Die Zuständigkeiten, Befugnisse und Aufgaben der Steufa ergeben sich aus den §§ 208 und 404 AO (vgl. Nr. 122, 123 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (AStBV), vgl. hierzu Rn. 6). Die Vorschrift des § 208 AO weist der Steufa eine **Doppelfunktion** zu.<sup>5</sup> Danach ist die Steufa zum einen **Steuerbehörde**, d.h. sie stellt unter Zugrundelegung des geltenden Steuerrechts die steuererheblichen Sachverhalte mithin die Besteuerungsgrundlagen fest und führt sie der Veranlagung und Festsetzung zu. Zum anderen ist sie als **Finanz- oder Steuerpolizei** auch Strafverfolgungsbehörde, die gem. § 404 S. 1 AO dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der Strafprozessordnung hat.

---

3 Die Abkürzung des Steueramtmannes –StA- führt nicht selten zu der falschen Annahme, es handele sich um einen Staatsanwalt, wengleich dies bei einem BuStra-Mitarbeiter im selbstständigen Ermittlungsverfahren in seiner Funktion gleichwohl der Fall ist.

4 Seit dem 1.1.2006 an die Stelle des bisherigen Bundesamtes für Finanzen getreten.

5 *BFH NJW* 2001, 2573 ff.

**1. Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten nach § 208****Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO**

§ 208 Abs. 1 Nr. 1 AO weist der Steufa die **Aufgabe der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten** zu. Zu diesen Steuerstraftaten gehören nach § 369 Abs. 1 Nr. 1 AO sowohl ... *Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind* ..., womit vor allem die Steuerhinterziehung erfasst wird, als auch nach Nr. 2 ... *der Bannbruch* ... als Zollvergehen sowie nach Nr. 3 ... *die Wertzeichenfälschung und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft* .. und letztlich nach Nr. 4 ... *die Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nr. 1–3 begangen hat*. Steuerordnungswidrigkeiten sind gem. § 377 Abs. 1 AO *Zu widerhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können*. Hierzu gehören insbesondere die leichtfertige Steuersverkürzung gem. § 378 AO, die Steuervergünstigung gem. § 379 AO, die Gefährdung der Abzugssteuern gem. § 380 AO und die unbefugte Hilfeleistung in Steuer-sachen gem. § 160 Abs. 1 StBerG (vgl. Nr. 105 ff. AStBV mit weiteren Ordnungswidrigkeiten auch nach anderen Gesetzen).

Die AStBV sind in allen Straf- und Bußgeldverfahren anzuwenden, in denen die Finanzbe-hörde ermittelt oder zur Mitwirkung berufen ist (Nr. 1 Abs. 1 AStBV).<sup>6</sup> Sie sind sowohl **von allen Bediensteten der Steufa und der BuStra als auch von anderen Stellen der FinB zu beachten**, soweit Maßnahmen im Straf- und Bußgeldverfahren zu veranlassen sind oder es sich um die Zusammenarbeit jener Dienststellen handelt. Ziel dieser Anweisungen ist es, eine einheitliche Handhabung der anzuwendenden Gesetze sowie eine reibungslose Zusammenar-beit der berufenen Stellen der FinB bei der Verfolgung von Steuerstraftaten und Ordnungs-widrigkeiten sicherstellen (Einführung der AStBV). Die AStBV geben die maßgeblichen Grundsätze in Straf- und Bußgeldverfahren zusammenfassend wieder. Überwiegend beschrän-ken sie sich auf die Wiedergabe von Gesetzestexten. Teilweise werden die AStBV als rechtswid-rig angesehen, da für ihren Erlass eine Rechtsgrundlage fehle und die Landesfinanzverwaltung keine Befugnis zur Erteilung von Weisungen im Falle staatsanwaltschaftlicher Verfahrensbetei-ligung habe.<sup>7</sup> Aufgrund gleichlautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Bundeslän-der wird eine einheitliche Anwendung der AStBV in sämtlichen Bundesländern sichergestellt. Teilweise überschneiden sich die Regelungen der AStBV mit Regelungen der bundeseinheitlich geltenden Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren (RiStBV). In der Praxis **orientieren sich die beteiligten Stellen der FinB vor allem an den AStBV**. Die Staatsanwaltschaft (StA) sowie das Gericht sind dagegen nicht an die AStBV gebunden. Sie orientieren sich an den Regelungen der RiStBV, akzeptieren aber ein Vorgehen der FinB nach den Vorschriften der AStBV solange eine gesetzeskonforme Verfahrensweise gegeben ist. Welche konkreten Ermitt-lungsmaßnahmen der Steufa bei der Erforschung von Steuerdelikten zur Verfügung stehen, wird unter Rn. 11 f. dargestellt.

**2. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO**

Nach § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO (Nr. 122 Abs. 1, 123 Abs. 1 AStBV) ermittelt die Steufa auch die **Besteuerungsgrundlagen** von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. D.h. sie ermittelt einen Steueranspruch nach den geltenden Vorschriften der Steuergesetze dem Grunde und der Höhe nach. Das Ermittlungsergebnis hinsichtlich des objektiven und subjek-

<sup>6</sup> AStBV 2017, BStBl I 2016, 1338.

<sup>7</sup> Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hellmann § 393 Rn. 39; Franzen/Gast/Joelck/Randt § 385 Rn. 17; Hellmann wistra 1994, 13.

tiven Tatbestandes eines Steuerdeliktes, i.d.R. einer Steuerhinterziehung, wird nach umfassender Würdigung von Zeugenaussagen und sichergesellter bzw. beschlagnahmter Beweismittel in einem sog. **Fahndungsbericht** zusammenfassend dargestellt (Nr. 125 Abs. 3, Nr. 127 Abs. 2 AStBV). Der Fahndungsbericht spiegelt das **steuerstrafrechtlich** relevante **Ermittlungsergebnis** wider und wird der BuStra, welche die Staatsanwaltschaft (StA) der Finanzbehörde ist, zur abschließenden strafrechtlichen Würdigung übersandt (vgl. Nr. 127 Abs. 2 S. 4 AStBV). Zu den Aufgaben und Befugnissen der BuStra vgl. Rn. 15 ff.. In den überwiegenden Fällen führen die Ermittlungen der Steufa zu einem Mehrergebnis bzw. einer Steuernachforderung. Das **strafrechtliche Mehrergebnis** kann aber von dem **steuerlichen Mehrergebnis** abweichen. Dies ergibt sich bspw. aus den unterschiedlichen Verjährungsvorschriften. So beträgt die **Festsetzungsverjährung** bei einer Steuerhinterziehung 10 Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 HS 1 AO), die **Strafverfolgungsverjährung** dagegen regelmäßig 5 Jahre (§ 78 Abs. 1 StGB). Lediglich in den besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1–6 AO hat der Gesetzgeber eine Verjährungsfrist von 10 Jahren festgelegt (§ 376 Abs. 1 AO, vgl. auch 9. Kap. Rn. 11 ff.). Besonders deutlich wird die Doppelfunktion der Steufa angesichts der unterschiedlichen Verjährungsfristen des Steuerrechts und des Strafrechts bei der Betrachtung der einzelnen Taten und Tatzeiträume.

- 8 **Beispiel:** Angenommen die Steufa bejaht aufgrund vorliegenden Kontrollmaterials, welches auf steuerpflichtige Zinseinnahmen eines bisher nicht bekannten Kontos in der Schweiz schließen lässt, den Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung, da der selbstständig tätige Steuerpflichtige keinerlei Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt hat. Sie leitet die strafrechtlich noch nicht verjährten Veranlagungsjahre 2010–2015 wegen (Einkommen-) Steuerhinterziehung ein. Im Laufe der Ermittlungen stellt sich heraus, dass dem Konto bereits in den Jahren 2008 und 2009 steuerpflichtige Zinsen gutgeschrieben wurden. In Bezug auf die eingeleiteten Kalenderjahre 2010–2015 wird die Steufa ihrer **Doppelfunktion** gerecht, indem sie den strafrechtlich relevanten Sachverhalt als Strafverfolgungsbehörde erforscht (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) und die Besteuerungsgrundlagen nach den geltenden Steuergesetzen ermittelt (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Hinsichtlich der strafrechtlich verjährten Kalenderjahre 2008 und 2009 wird die Steufa **ausschließlich** gem. § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO als **Steuerbehörde** tätig. Das Veranlagungsfinanzamt erhält von der Steufa einen Bericht aus dem die Besteuerungsgrundlagen hervorgehen. Dieser **sog. Steuerbericht** stellt den steuerlich relevanten Sachverhalt für die steuerlich nicht verjährten Veranlagungsjahre 2008–2015 zusammenfassend dar (vgl. Nr. 125 Abs. 3, Nr. 127 Abs. 1 AStBV). Daraufhin erhält der Steuerpflichtige vom Veranlagungsfinanzamt geänderte Einkommensteuerbescheide wegen des verwirklichten Tatbestandes der Steuerhinterziehung für die Kalenderjahre 2008–2015 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 und § 169 Abs. 2 S. 2 HS 1 AO.
- 9 Abweichungen zwischen dem **steuerstrafrechtlichen** Mehrergebnis und dem rein steuerlichen können auch dadurch begründet sein, dass bestimmte Sachverhalte zwar zu einer steuerlichen Änderung führen, aber **vorsätzliches Verhalten** des Steuerpflichtigen **insoweit** nicht nachweisbar ist. Im sog. **Fahndungsbericht** wird nach Auswertung und Würdigung der Beweismittel dargestellt, welche konkreten Sachverhalte (steuer-) **strafrechtliche Relevanz** haben und ob der beschuldigte Steuerpflichtige insoweit vorsätzlich gehandelt hat bzw. vorsätzlich seiner Steuererklärungspflicht nicht nachgekommen ist. Die Steufa wird in diesen Fällen im Fahndungsbericht eine steuerstrafrechtliche Mehrsteuerberechnung erstellen, aus der die Höhe der strafrechtlich vorgeworfenen Steuernachforderung hervorgeht. Diese Berechnung weicht in diesen Fällen im Ergebnis von der Festsetzung in den Änderungsbescheiden ab.

**3. Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO**

Zu den Aufgaben der Steuerfahndung gehören nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO auch die **Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle** (Nr. 122 Abs. 1 S. 3 AStBV). Auf dieser Grundlage führt die Steufa sogenannte **Vorfeldermittlungen** durch, wenn noch keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit gegeben sind, aber die **Möglichkeit einer Steuerverkürzung** in Betracht kommt (Nr. 12 Abs. 1 AStBV). Diese Ermittlungen stellen **Ermittlungen im Besteuerungsverfahren** dar und können sich sowohl auf unbekannte Steuerpflichtige als auch auf unbekannte Sachverhalte beziehen (Nr. 12 Abs. 1 S. 3 AStBV). Ziel der Ermittlungen ist es, besteuereungsrelevante Sachverhalte aufgrund „konkreter Momente“ oder einer „allgemeinen Erfahrung“ ohne zureichende tatsächliche Anhaltspunkte (Anfangsverdacht) aufzudecken und der Besteuerung zuzuführen (z.B. Goldgeschäfte bei Zahnärzten, Verkauf von Yachten).<sup>8</sup> Die FinB spricht hier von der Aufdeckung neuer **Prüffelder**. Wird die Steufa nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO tätig, **entfällt** das für die FinB im Veranlagungsstadium bzw. während der Außenprüfung (AP) geltende **Vor- und Erstbefragungsrecht des Steuerpflichtigen** (§ 93 Abs. 1 S. 3 AO). D.h. die Steufa ist befugt gem. § 208 Abs. 1 S. 3 AO (Nr. 123 Abs. 2 AStBV)

- andere Personen als die Beteiligten sofort um Auskunft anzuhalten,
- Auskunftersuchen ohne Einschränkung mündlich zu stellen,
- Vorlage von Urkunden ohne vorherige Befragung des Vorlagepflichtigen zu verlangen
- und die Einsicht dieser Urkunden beim Vorlagepflichtigen unabhängig von dessen Einverständnis zu erwirken.

**4. Prozessuale Befugnisse der Steuerfahndung**

Steuerfahnder sind **Ermittlungsbeamte der Staatsanwaltschaft** (§ 399 Abs. 2 AO, § 152 GVG). Sie sind gem. § 385 Abs. 1 AO i.V.m. den einschlägigen Vorschriften der StPO befugt, strafrechtliche Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Damit sind sie bei Vorliegen eines Anfangsverdacht, auch ohne Auftrag der BuStra oder StA, befugt, ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten. Über § 404 AO erhält die **Steufa dieselben Rechte und Pflichten wie die Polizei**. D.h. sie kann bei Gefahr im Verzug

- die Durchsuchung nach §§ 102, 103 StPO,
- die Beschlagnahme nach §§ 94 Abs. 2, 98 Abs. 1 StPO,
- die körperliche Untersuchung des Beschuldigten nach § 81a Abs. 2 StPO oder Dritter nach § 81c Abs. 1 und Abs. 2, Abs. 5 StPO
- sowie Maßnahmen nach § 132 StPO (Sicherheitsleistung und Zustellungsbevollmächtigter) anordnen.

Sofern keine Gefahr im Verzug vorliegt, ist die Steufa jedoch mangels rechtlicher Befugnis verpflichtet, die entsprechenden Anträge auf Anordnung der genannten Maßnahmen über die BuStra oder die StA beim Ermittlungsrichter zu stellen (vgl. Nr. 123 Abs. 3 AStBV). Eine Antragstellung über die StA kommt dann in Betracht, wenn die FinB das Steuerstrafverfahren nach § 386 Abs. 1 AO nicht selbstständig führt oder gegen den Beschuldigten ein Haft- oder Unterbringungsbeehl (§ 386 Abs. 3 AO) erwirkt werden soll oder erlassen worden ist (vgl. Rn. 25 ff.). In der Praxis werden Anträge der genannten Maßnahmen im **selbstständigen Ermittlungsverfahren** nach § 386 Abs. 2 AO, die der richterlichen Anordnung bedürfen, über den Vorsteher des FAFuSt, der gleichzeitig Leiter der Strafsachenstelle, also der BuStra ist,

<sup>8</sup> FG Hamburg EFG 1987, 9; FG Hamburg BeckRS 1990, 07240.

gestellt (vgl. hierzu Rn. 2). Die BuStra ist im selbstständigen Verfahren nach § 386 Abs. 2 AO die „Staatsanwaltschaft der FinB“ (vgl. Rn. 15 ff.). Selbstständig führt die FinB ein Ermittlungsverfahren durch, wenn die Tat **ausschließlich eine Steuerstraftat** (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO) oder eine dieser **gleichgestellte Tat** (§ 386 Abs. 2 Nr. 2 AO) darstellt (vgl. Rn. 16 f.). Ergibt sich im Laufe der Ermittlungen neben der Steuerstraftat ein Anfangsverdacht einer Nichtsteuerstraftat (z.B. eine Urkundenfälschung nach § 267 StGB) oder ein Grund das Verfahren bspw. wegen des Umfangs des Steuerschadens unverzüglich an die StA abzugeben, geht die selbstständige Verfahrensherrschaft der FinB auf die StA über (vgl. Rn. 26 f.). Ab diesem Zeitpunkt erhält die FinB lediglich eine allgemeine mithin unselbstständige Ermittlungsbefugnis (§ 386 Abs. 1 AO) mit den unter Rn. 25 ff. dargestellten Folgen.

- 12 Im Unterschied zur Polizei holt die **Steufa in der Praxis selbstständig Bankauskünfte** ein (vgl. Nr. 145, Nr. 146 AStBV). Dieses Recht steht ihr im **Besteuerungsverfahren** nach §§ 93, 208 AO zu. Im **Steuerstrafverfahren** nimmt die Steufa gem. § 404 AO die Stellung der Polizei als Ermittlungsbeamte der StA ein. Sie ist danach befugt, zur Erforschung der Straftat Auskünfte von Dritten gem. § 163 StPO einzuholen. Da durch die Erteilung der Auskunft eine Vorladung zur Zeugenvernehmung des Ersuchten oder eine Beschlagnahmeanordnung eines Gegenstandes (z.B. Kontoverdichtung) vermieden werden kann, erteilen die Banken in Kenntnis der Rechte der Steufa im Besteuerungsverfahren auch im Strafverfahren unmittelbar Auskunft.
- 13 Die Praxis zeigt, dass die Steufa auch **im gesamten Bundesgebiet** Ermittlungshandlungen vornimmt, obwohl eine derartige länderübergreifende Ermittlungsberechtigung zwar nach geltendem Recht nicht vorgesehen, nach h.M. aber zulässig ist.<sup>9</sup> Nr. 124 AStBV gibt der ermittelnden Steufa vor, dass bei Amtshandlungen in einem anderen Bezirk, die sonst zuständige Steufa um Amtshilfe zu ersuchen oder zumindest vor der beabsichtigten Maßnahme zu unterrichten ist. Diese Anweisung ist zum einen zur Erkenntnisgewinnung vorhandener Ortskenntnisse der örtlich zuständigen Steufa sinnvoll, zum anderen zur Vermeidung von Doppelverfolgungen oder Gefährdung bereits laufender Ermittlungen in jedem Fall geboten. Erfahrungsgemäß setzt die ermittelnde Steufa bei länderübergreifenden Ermittlungshandlungen die örtlich zuständige Steufa von der geplanten Ermittlungsmaßnahme in Kenntnis, so dass eine Beteiligung der örtlich zuständigen Steufa an der Ermittlungshandlung in einem anderen Bundesland gewährleistet wird. In jedem Fall darf die Steufa auch außerhalb der Landesgrenzen Amtshandlungen vornehmen, soweit Steueransprüche betroffen sind, für die auch das von der Steufa zu betreuende Veranlagungsfinanzamt zuständig ist.
- 14 Wurde die Steufa im Rahmen einer Außenprüfung (AP) bzw. Betriebsprüfung (BP) (§§ 193 ff. AO) hinzugezogen, fertigt sie nach Auswertung sämtlicher Ermittlungsmaßnahmen hinsichtlich der straf- oder bußgeldrechtlichen Feststellungen einen **sog. Fahndungsbericht** (Nr. 127 Abs. 2 AStBV) an (vgl. Rn. 7). Die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen werden durch die Steufa in einem Prüfungsbericht dem **sog. Steuerbericht** entsprechend § 202 Abs. 1 AO dargestellt (Nr. 127 Abs. 1 AStBV). Bei **gemeinsamen Prüfungen** der Steufa mit der BP, sog. BP/F-Prüfungen, fertigt i.d.R. die BP den Bericht über die steuerlichen Feststellungen an (vgl. Nr. 125 Abs. 3 AStBV). Haben die Ermittlungen keine steuerliche Auswirkung ergeben, erfolgt seitens der Steufa eine Mitteilung an die BuStra in Form eines Vermerks oder eines abgekürzten Fahndungsberichtes (Nr. 127 Abs. 1 S. 3 AStBV). Ob der Fahndungsbericht nebst Ermittlungsakte an die BuStra oder direkt an die StA übermittelt wird, hängt davon ab, ob die FinB das Ermittlungsverfahren **selbstständig** nach § 386 Abs. 2, Abs. 4 S. 3 AO (Nr. 17 AStBV) oder **unselbstständig** nach § 386 Abs. 1, 3 und Abs. 4 S. 2 AO führt. Hat die StA bereits im

---

9 Tipke/Kruse/Seer § 208 Rn. 41; Kohlmann/Matthes § 404 Rn. 40.

Laufe der Ermittlungen die Verfahrensherrschaft übernommen, wird der Fahndungsbericht mit den Ermittlungsakten i.d.R. unmittelbar an die StA übersandt.

### III. Zuständigkeiten und Befugnisse der Bußgeld- und Strafsachenstellen

#### 1. Sachliche und örtliche Zuständigkeit

Die BuStra ist eine **eigenständige Strafverfolgungsbehörde** der FinB. Sie ist die „Staatsanwaltschaft“ der FinB, der die sachliche Zuständigkeit im Rahmen einer Zuständigkeitskonzentration gem. § 387 Abs. 2 AO übertragen worden ist (vgl. Nr. 23 AStBV).<sup>10</sup> Sie ermittelt gem. § 386 Abs. 1 AO den steuerstrafrechtlichen Sachverhalt, ist jedoch **keine Strafvollstreckungsbehörde** gem. § 451 Abs. 1 StPO. Ob die BuStra eigenständig wie eine StA oder als Ermittlungsperson lediglich mit den Rechten und Pflichten der Steuerverwaltung bzw. der Polizei tätig wird, richtet sich danach, ob sie **selbstständig** nach § 386 Abs. 2, Abs. 4 S. 3 AO (Nr. 17 AStBV) oder **unselbstständig** nach § 386 Abs. 1, Abs. 3 oder Abs. 4 S. 2 AO ermittelt. Die **selbstständige Ermittlungsbefugnis** ist in der Praxis die Regel, nach der Gesetzssystematik aber nicht der Grundsatz. Die **örtliche Zuständigkeit der FinB**, unabhängig davon, ob die BuStra das Ermittlungsverfahren selbstständig oder unselbstständig führt, regelt § 388 AO (vgl. Nr. 24 AStBV). Mit der Formulierung *... in deren Bezirk, die Steuerstraftat begangen ... worden ist, ...* knüpft § 388 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 AO an § 9 StGB an. **Neben dem Tatortprinzip** können aber auch der **Ort der Tatentdeckung** (§ 388 Abs. 1 Nr. Alt. 2 AO), die **abgabenrechtliche Zuständigkeit** (§ 388 Abs. 1 Nr. 2 AO) und der **Wohnsitz** (§ 388 Abs. 1 Nr. 3 AO) zur Zeit der Einleitung des Strafverfahrens sowie der gewöhnliche Aufenthaltsort (§ 388 Abs. 3 AO) des beschuldigten Steuerpflichtigen eine örtliche Zuständigkeit begründen. Ändert sich der Wohnsitz des Beschuldigten oder die abgabenrechtliche Zuständigkeit der FinB nach Einleitung des Strafverfahrens, ist **auch für diese „neue“ FinB** eine Zuständigkeit gegeben (vgl. Nr. 24 Abs. 2 S. 2 AStBV). In diesen Fällen bleibt in der Regel die FinB zuständig, die zuerst ein Strafverfahren eingeleitet hat (§ 390 Abs. 1 AO, Nr. 25 Abs. 2 AStBV). Bei einer Mehrfachzuständigkeit zweier FinB ist die Sachdienlichkeit entscheidendes Kriterium für die Übernahme und anschließende Durchführung eines Verfahrens (vgl. Nr. 25 Abs. 3 AStBV). Da für die Staatsanwaltschaften und Gerichte die Vorschriften der §§ 7 ff. StPO i.V.m. 143 GVG maßgeblich sind und es sich bei den §§ 386 ff. AO um Sondervorschriften handelt, kann es zu einem Auseinanderfallen der gerichtlichen/staatsanwaltschaftlichen und der finanzbehördlichen örtlichen Zuständigkeit kommen. D.h. die Zuständigkeit einer BuStra muss nicht mit der im selben Landgerichtsbezirk zuständigen StA übereinstimmen. Ermittlungshandlungen einer örtlich unzuständigen FinB sind aber grundsätzlich nicht unwirksam.<sup>11</sup>

#### 2. Befugnisse der Finanzbehörde im selbstständigen Ermittlungsverfahren

Selbstständig führt die BuStra als FinB das Ermittlungsverfahren durch, wenn die Tat **ausschließlich eine Steuerstraftat** (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO, Nr. 17, 18, 19 AStBV) oder eine dieser **gleichgestellte Tat** betrifft. 16

<sup>10</sup> Vgl. Franzen/Gast/Joelckes/Randt § 387 Rn. 6.

<sup>11</sup> Kohlmann/Hilgers-Klautzsch § 388, Rn. 74.

### Beispiele für gleichgestellte Straftaten und Taten nach § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO:

- 17
- Betrug in Bezug auf die Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz (§ 263 StGB i.V.m. § 15 Abs. 2 EigZulG, Nr. 19 AStBV),
  - Subventionsbetrug in Bezug auf Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz (§ 264 StGB, § 15 InvZulG 2010),
  - ungerechtfertigte Erlangung von Altersvorsorgezulagen (§ 96 Abs. 7 EStG),
  - Arbeitnehmersparzulagen (§ 14 Abs. 3 5. VermBG),
  - Verletzung zugleich andere Strafgesetze und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuerermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen (§ 386 Abs. 2 Nr. 2 AO, Nr. 17 Abs. 1 Nr. 2 AStBV),
  - Beiträge an Industrie- und Handelskammern, deren Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuerermessbetrag ist (Nr. 17 Abs. 1 Nr. 2 AStBV).
- 18 Die selbstständige Ermittlungsbefugnis ist in der Praxis der Regelfall. Im selbstständigen Ermittlungsverfahren nimmt die BuStra gem. § 399 Abs. 1 AO die Rechte und Pflichten wahr, die der StA im Ermittlungsverfahren zustehen, d.h. sie kann **Ermittlungen jeder Art** vornehmen (vgl. auch Nr. 42 Abs. 1 AStBV).<sup>12</sup> Damit ist sie befugt, gerichtliche Untersuchungshandlungen i.S.d. § 162 StPO zu beantragen (vgl. Nr. 43 AStBV).

### Beispiele:

- 19
- Durchsuchung beim Verdächtigen nach §§ 102, 105 StPO,
  - Durchsuchung beim Dritten nach §§ 103, 105 StPO,
  - Beantragung von Beschlagnahmeanordnungen gem. §§ 94, 98 StPO beim Ermittlungsrichter,
  - Anordnung von Beschlagnahmen und Durchsuchungen bei Gefahr im Verzug nach §§ 98 Abs. 1, 105 Abs. 1 StPO,
  - Durchsetzung der Pflicht zum Erscheinen von Beschuldigten nach § 163a Abs. 3 StPO (vgl. Nr. 53 AStBV) sowie von Zeugen und Sachverständigen nach § 161a Abs. 1 und 2 StPO (vgl. auch Nr. 17 Abs. 3, 47, 54 AStBV),
  - Verlangen auf Vorlage und Auslieferung von Beweisgegenständen gem. § 95 StPO (Herausgabeverlangen),<sup>13</sup>
  - Durchsicht von Papieren gem. § 110 StPO,
  - Einholung von Auskünften bei öffentlichen Behörden gem. § 161 StPO,
  - Anträge auf Überwachung der Telekommunikation gem. §§ 100a S. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2a 100b Abs. 1 S. 1 StPO (Nr. 74 AStBV),
  - Anträge auf Maßnahmen außerhalb von Wohnraum gem. § 100h Abs. 1 Nr. 1 und i.V.m. § 163f Abs. 1 (z.B. längerfristige Observationen), wenn sich die Steuerhinterziehung als Katalogtat bzw. erhebliche Straftat darstellt.
- 20 Nach § 396 Abs. 2 AO ist die BuStra auch befugt nach **pflichtgemäßem Ermessen** im Ermittlungsverfahren in Form einer Verfügung (vgl. §§ 167, 171 StPO) über die **Aussetzung des Strafverfahrens** zu entscheiden, wenn ein Steueranspruch bzw. die Steuerverkürzung oder der ungerechtfertigte Steuervorteil **dem Grunde nach streitig** ist. Ebenso ist sie berechtigt, das Ver-

<sup>12</sup> Meyer-Goßner/Schmitt § 161 Rn. 7; BVerfG NSTZ 1996, 45.

<sup>13</sup> H.M., bejahend LG Koblenz wistra 2002, 359 f.; LG Lübeck NJW 2000, 3148; verneinend LG Berlin WM 1984, 772.



fahren bei klärungsbedürftigen zivil- oder verwaltungsrechtlichen Vorfragen nach fruchtlosem Ablauf einer von ihr bestimmten Frist nach § 154d StPO einzustellen. Zeichnet sich bei der Aufnahme der Ermittlungen bereits ab, dass ein Steueranspruch gefährdet ist, besteht die Möglichkeit beim Ermittlungsrichter zur Sicherung von Vermögenswerten, einen Vermögensarrest gem. §§ 111e StPO zu beantragen (vgl. Nr. 70, 71, 72 AStBV zum dinglichen Arrest). Die Veranlagungsfinanzämter können ungeachtet des strafrechtlichen Vermögensarrestes nach § 324 AO zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach §§ 249–323 AO in das bewegliche und unbewegliche Vermögen eines Steuerschuldners einen dinglichen Arrest anordnen. Nach § 111e Abs. 6 StPO steht diese Möglichkeit der Sicherung von Vermögenswerten einer Anordnung mit dem Ziel der Wertersatzeinziehung nicht entgegen (vgl. Rn. 73).

Die BuStra erteilt regelmäßig der SteuFa aufgrund ihrer Sachkunde im Steuerrecht den Ermittlungsauftrag, den steuerstrafrechtlichen Sachverhalt aufzuklären. Aber **auch der Polizei** können bestimmte Ermittlungsaufträge erteilt oder Vollstreckungshandlungen übertragen werden (§ 161 StPO, Nr. 42 Abs. 1 AStBV). Ist beispielsweise ein Zeuge trotz Androhung der Vorführung zu seiner Vernehmung durch die BuStra nicht erschienen, kann sich die BuStra im Wege der Amtshilfe der Polizei bedienen, welche die Vorführung vollstreckt. Denn Zeugen sind gem. § 161a Abs. 1 S. 1 StPO verpflichtet, vor der BuStra zu erscheinen und zur Sache auszusagen, wenn diese das Ermittlungsverfahren selbstständig führt (Nr. 47 Abs. 1 AStBV). In der Praxis bleibt dies jedoch die Ausnahme.

Die **selbstständige Verfahrensherrschaft der FinB** berechtigt mit Ausnahme der Anklageerhebung zu sämtlichen **verfahrensabschließenden Entscheidungen** (vgl. Nr. 79 AStBV). Danach kann die BuStra

- mangels hinreichenden Tatverdachts eine Einstellung gem. § 170 Abs. 2 StPO (Nr. 81 AStBV),
- eine vorläufige Einstellung des Verfahrens bei vorübergehenden Hindernissen gem. § 154f StPO,
- eine Einstellung bei Geringfügigkeit gem. § 153 Abs. 1 StPO (Nr. 82 AStBV) oder nach § 398 AO (Nr. 82 Abs. 2 AStBV, vgl. Rn. 69),
- ein Absehen von der Verfolgung unter Auflagen und Weisungen gem. § 153a Abs. 1 StPO (Nr. 83 AStBV)

verfügen oder

- gem. §§ 153b, 153c, 154, 154b StPO von der Verfolgung absehen,
- einen Strafbefehlsantrag gem. §§ 400 1. HS AO, 407 ff. StPO (Nr. 84 AStBV) beim zuständigen Strafrichter stellen,
- die Einziehung oder den Verfall gem. § 401 AO (Nr. 90 AStBV) beim zuständigen Gericht beantragen oder
- der StA gem. § 400 2. HS AO (Nr. 89 AStBV) die Ermittlungsakten vorlegen.

Soweit die BuStra Einstellungen nach §§ 153 Abs. 1 oder 153a Abs. 1 StPO in Erwägung zieht, die wegen der Höhe der Steuerschäden der Zustimmung des Strafrichters bedürfen, leitet sie die Ermittlungsakten dem zuständigen Amtsgericht **unmittelbar** zu. Ab welcher Höhe eines strafrechtlich relevanten Steuerschadens der jeweils zuständige Strafrichter **seine Zustimmung** für erforderlich erachtet, liegt in seinem Ermessen und wird in den Amtsgerichtsbezirken sehr unterschiedlich gehandhabt. Die Strafrichter an verschiedenen Amtsgerichten können insoweit unterschiedliche Zustimmungsgrenzen vertreten. So bedarf es bspw. für eine Einstellung nach § 153a Abs. 1 StPO im Zuständigkeitsbezirk des Amtsgerichts A bereits einer richterlichen Zustimmung ab einem Steuerschaden in Höhe von 5.000 €, im Amtsgerichtsbezirk B dagegen

erst ab 10.000 €. In der Praxis kennt die BuStra die geltenden Zustimmungsgrenzen des jeweiligen Amtsgerichts. Bewegt sich der ermittelte Steuerschaden innerhalb dieser Zustimmungsgrenzen, bedarf es i.d.R. keiner Übersendung der Ermittlungsakten an den Strafrichter. In diesen Fällen wird eine antizipierte Zustimmung des Strafrichters angenommen. Aber nicht nur die Zustimmungsgrenzen für eine Einstellung gegen Geldauflage nach § 153a Abs. 1 StPO sind von Amtsgericht zu Amtsgericht unterschiedlich, sondern auch die verfahrensgegenständlichen Schadenssummen bei denen der zuständige Strafrichter eine solche Einstellung überhaupt noch für opportun hält. So kommt bspw. eine Einstellung gegen Geldauflage beim Amtsgericht A ab einem Steuerschaden in Höhe von 15.000 € grds. nicht mehr in Betracht, während dies beim Amtsgericht B erst ab einem Steuerschaden von 20.000 € nicht mehr der Fall ist. Die Summe des Steuerschadens bezieht sich erfahrungsgemäß auf den gesamten Verfahrensgegenstand und nicht auf die einzelne materielle Tat. Bei den von den Amtsgerichten zu den Strafsachenstellen kommunizierten „Einstellungsgrenzen“, handelt es sich jedoch nicht um absolute Grenzen oder Ausschlussgrenzen. Ob eine Einstellung gegen Geldauflage überhaupt in Betracht kommt, ist immer von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Damit ist eine Einstellung nach § 153a Abs. 1 StPO bspw. bei unvorbelasteten Beschuldigten und vollständiger Schadenswiedergutmachung nicht ausgeschlossen, wenn die jeweils geltende „Einstellungsobergrenze“ überschritten ist, aber das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung durch die Zahlung der Geldauflage beseitigt werden kann. Die Erfahrung zeigt, dass diese verfahrensabschließende Entscheidung gerade bei nicht vorbelasteten geständigen und einsichtigen Beschuldigten, die den Schaden wiedergutmacht haben, grds. in Betracht gezogen werden kann. Dies setzt jedoch voraus, dass der Beschuldigte bzw. dessen Verteidiger frühzeitig das Gespräch mit der BuStra sucht.

- 24 Nach § 400 HS 1 AO hat die BuStra ein **selbstständiges Antragsrecht auf Erlass eines Strafbefehls**. Das Strafbefehlsverfahren kommt grundsätzlich auch bei besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1–5 AO in Betracht, da es sich um ein Steuervergehen handelt. Die Finanzverwaltung hält jedoch eine Erledigung der Steuerstrafsache im Strafbefehlsverfahren für nicht geboten, wenn ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt (vgl. Nr. 84 Abs. 3 AStBV). In jedem Fall sollte im Hinblick auf die Rspr. des 1. Strafsenates des BGH vom 2.12.2008 – 1 StR 416/08 von einem Verfahrensabschluss im Strafbefehlsverfahren abgesehen werden, wenn ein hinreichender Tatverdacht einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall mit einem Verkürzungsschaden von 1 Mio. € gegeben ist.<sup>14</sup> Entschließt sich die BuStra einen Strafbefehlsantrag gem. § 400 HS 1 AO zu stellen, leitet sie die Ermittlungsakten an die StA weiter. Bei der StA erfolgt die Registrierung der Steuerstrafsache als **Js-Sache**, ohne dass darin eine **Evokation** zu sehen ist, da in jedem Fall, ungeachtet eines möglichen Einspruchs gegen den erlassenen Strafbefehl, die Vollstreckung der Steuerstrafsache nach Rechtskraft durch die StA vorgenommen wird. Ein eigenes inhaltliches Prüfungsrecht des Strafbefehlsantrages bzw. eine Abänderungsbefugnis steht der StA nicht zu.<sup>15</sup> Zum selbstständigen Strafbefehlsantragsrecht vgl. Rn. 68.

---

<sup>14</sup> Kohlmann/Hilgers-Klautzsch § 400 Rn. 59 f.

<sup>15</sup> Liebsch/Reifelsberger wistra 1993, 325, 328.