

## Dawn Raid und Compliance – Vorbereitung auf Durchsuchungsmaßnahmen bei Mandanten und der eigenen Kanzlei

RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Köln<sup>1</sup>

Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung und der Kartellbehörden erfolgen häufig im Morgengrauen. Sie werden deshalb im Bereich des Kartellrechts als „Dawn Raids“<sup>2</sup> bezeichnet. Damit soll dem Betroffenen die Gelegenheit genommen werden, „brisante“ Informationen vernichten zu können, und ein Überraschungseffekt zu Gunsten der Ermittlungsbehörden ausgenutzt werden. Die Betroffenen haben – anders als etwa im Vorfeld einer Betriebsprüfung – nicht die Möglichkeit, sich auf die erfolgenden Maßnahmen vorzubereiten und sich im Vorfeld Gedanken über die „richtige“ Vorgehensweise zu machen. Der folgende

Beitrag enthält Hinweise, wie Mandanten sich bei entsprechenden Ermittlungsmaßnahmen verhalten sollen und welche Maßnahmen erforderlich sind, um deren negative Auswirkungen möglichst zu begrenzen. Außerdem wird auf Besonderheiten eingegangen, wenn die eigene Steuerberatungskanzlei Gegenstand einer solchen Ermittlungsmaßnahme wird.

- 1 Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Korts Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln.
- 2 Dawn – Morgendämmerung, Raid – Angriff, Überfall.

I. Einführung

Wenn Unternehmen durchsucht werden, geht es in den meisten Fällen entweder um steuerstrafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen oder kartellrechtliche Untersuchungen. Dabei können die unterschiedlichsten Behörden tätig werden: die Steuerfahndung, die Staatsanwaltschaft, deutsche Kartellbehörden oder Beamte der EU-Kommission. Die verschiedenen Behörden haben unterschiedliche Befugnisse bei der Durchführung ihrer Ermittlungen, und die gesetzlichen Verhaltensanforderungen an die betroffenen Unternehmen und deren Mitarbeiter sind völlig verschieden ausgestaltet. Ein und dasselbe Verhalten von Mitarbeitern kann in dem einem Fall „richtig“ und in dem anderen Fall „falsch“ sein, was u. U. für das Unternehmen oder sogar den Mitarbeiter selbst nicht unerhebliche Folgen haben kann. So kann beispielsweise die EU-Kommission bei der Verweigerung der Mitwirkung unter bestimmten Voraussetzungen (zusätzliche) Zwangs- oder Bußgelder verhängen<sup>3</sup> und die Kooperationsbereitschaft des betreffenden Unternehmens bei der Festlegung der Geldbuße relevant berücksichtigen, während im deutschen Strafrecht grundsätzlich lediglich Duldungspflichten bestehen.

Von erheblicher Bedeutung für das „richtige“ Verhalten bei staatlichen Maßnahmen ist das Wissen, welche Behörde tätig ist und welche Befugnisse ihr zustehen. Daraus ergibt sich, ob Mitwirkungspflichten des Unternehmens und seiner Mitarbeiter bestehen, oder ob die staatlichen Eingriffe lediglich zu dulden sind und ggf. sogar Verweigerungsrechte bestehen, deren Wahrnehmung durchaus ratsam sein kann.

II. Steuerstrafrechtliche Ermittlungen

Die Ermittlung in einem Strafverfahren ist Aufgabe der Staatsanwaltschaft. Im Steuerstrafverfahren ergeben sich insoweit Besonderheiten, als dass Rechte der Staatsanwaltschaft in die Behördenorganisation der Finanzverwaltung zurückdelegiert werden. Daher ist in den meisten Fällen das strafrechtliche **Ermittlungsverfahren wegen einer Steuerstraftat** wesentlich durch die Tätigkeit der Steuerfahndung geprägt. Im Jahr 2009 erledigte die Steuerfahndung bundesweit insgesamt 31878 Fälle. Dabei sind Mehrsteuern i. H. v. 1,6 Mrd. € bestandskräftig festgesetzt und Freiheitsstrafen in erheblichem Umfang verhängt worden.<sup>4</sup>

Die Steuerfahndung ist ein besonderer Prüfungsdienst der Finanzverwaltung, der auf Länderebene organisiert ist. Sie hat eine Doppelfunktion: Zum einen obliegt ihr die Steuereintreibung, in diesem Fall wird sie als Fiskalbehörde tätig; zum anderen ist sie zuständig für die Steuerstrafverfolgung, hier wird sie als Strafverfolgungsbehörde tätig.<sup>5</sup> Ihre Befugnisse als Fiskalbehörde sind in der Abgabenordnung geregelt. Wird die Steuerfahndung hingegen als Strafverfolgungsbehörde aktiv, richten sich ihre Befugnisse nach der Strafprozessordnung.<sup>6</sup> Daneben gibt es die „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer), kurz: AStBV (St);<sup>7</sup> hierbei handelt es

sich allerdings nicht um gesetzliche Normen, sondern um Verwaltungsanweisungen.

Gemäß § 404 Satz 1 AO haben die Steuerfahndungsbeamten im Strafverfahren wegen Steuerstraftaten dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes. Sie können Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstige Maßnahmen nach den für Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozessordnung anordnen (§ 399 Abs. 2 Satz 2 AO), und sie haben die Befugnis zur Durchsicht der Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen (§ 404 Satz 2 i. V. m. § 110 Abs. 1 StPO). Die **Ermittlungsbefugnisse** umfassen weiterhin auch:

- Maßnahmen zur Verhinderung der Verdunkelung der Sache, § 163 Abs. 1 StPO,
- vorläufige Festnahme von auf frischer Tat Betroffenen oder Verfolgten bei Fluchtgefahr oder Unklarheit über die Person, § 127 Abs. 1 StPO,
- Festnahme von Tatverdächtigen, wenn Gründe für einen Haft- oder Unterbringungsbefehl vorliegen und Gefahr im Verzug vorliegt, § 127 Abs. 2 StPO.

Wird ausschließlich wegen einer Steuerstraftat ermittelt und führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren selbständig durch, so nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen, § 399 Abs. 1 AO. Die Steuerfahndung ist hier mit den staatsanwaltschaftlichen Befugnissen zuständig, bis gegen einen Beschuldigten ein Haftbefehl erlassen wurde, das Verfahren an die Staatsanwaltschaft abgegeben wurde oder die Staatsanwaltschaft das Verfahren an sich heranzieht. Nach der Übernahme durch die Staatsanwaltschaft wird die Steuerfahndung mit den Rechten des Polizeidienstes (s. o.) unter Federführung der Staatsanwaltschaft tätig.

Für die beiden in der Arbeit der Steuerfahndung häufigsten Erkenntnisquellen, nämlich die Durchsuchung und die Beschlagnahme von potentiellen Beweismitteln, ist grundsätzlich eine richterliche Anordnung in Form eines **Durchsuchungsbeschlusses** und eines **Beschlagnahmebeschlusses** erforderlich. Nur bei „Gefahr im Verzug“ dür-

3 Beispiel: Die Kommission hatte bei Beginn der Nachprüfung die E-Mail-Konten von Personen in Schlüsselpositionen zweier tschechischer Energieunternehmen durch Anlegen eines neuen (geheimen) Passworts gesperrt. Das Unternehmen leitete daraufhin die auf einige dieser Konten eingehenden E-Mails auf einen Server um, so dass diese nicht auf den eigentlichen (gesperrten) Empfängerkonten eingingen. Die Kommission verhängte daraufhin eine Geldbuße von 2,5 Mio. €.

4 BMF, Monatsbericht vom 21. 10. 2010, www.bundesfinanzministerium.de.

5 § 208 AO nennt die Aufgaben der Steuerfahndung.

6 Vgl. § 385 AO Geltung von Verfahrensvorschriften:

„(1) Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, soweit die folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmen, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und das Jugendgerichtsgesetz.

(2) Die für Steuerstraftaten geltenden Vorschriften dieses Abschnitts, mit Ausnahme des § 386 Abs. 2 sowie der §§ 399 bis 401, sind bei dem Verdacht einer Straftat, die unter Vorspiegelung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts gegenüber der Finanzbehörde oder einer anderen Behörde auf die Erlangung von Vermögensvorteilen gerichtet ist und kein Steuerstrafgesetz verletzt, entsprechend anzuwenden.“

7 Aktueller Stand: AStBV (St) 2012 vom 31. 10. 2011, BStBl I 2011 S. 1000.

fen die Beamten ohne einen solchen Beschluss tätig werden,<sup>8</sup> der dann allerdings im Nachhinein anzufordern ist. Für das unmittelbare Verhalten des betroffenen Unternehmens und seiner Mitarbeiter im konkreten Fall der Durchsuchung/Beschlagnahme spielt dies jedoch faktisch keine Rolle, da an Ort und Stelle nicht überprüfbar ist, ob tatsächlich „Gefahr im Verzug“ vorliegt oder nicht. Dies lässt sich erst im Nachhinein durch gerichtliche Überprüfung klären. Hierbei kann eine gute **Dokumentation der Durchsuchung** für das Unternehmen hilfreich sein.

Sollen Mitarbeiter im Zuge der Durchsuchung befragt werden, ist zunächst zu klären, ob die Befragung eines Mitarbeiters als Zeuge oder als Beschuldigter vorgenommen werden soll.

**Zeugen sind gegenüber der Steuerfahndung nicht zur Aussage verpflichtet.** Nur wenn eine Vorladung durch die Buß- und Strafsachenstelle (oder die Staatsanwaltschaft) vorliegt, ist ein Zeuge verpflichtet, auszusagen. Ein Zeuge hat Anspruch auf einen Rechtsbeistand (Zeugenbeistand) während seiner Vernehmung und muss keine Aussage machen, mit der er sich selbst oder nahe Angehörige belastet. Während der Durchsuchung sollten Mitarbeiter also gegenüber den Fahndungsbeamten keine Aussage zur Sache machen.

Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren haben **Beschuldigte das Recht, zu schweigen**, da sie sich nicht selbst belasten müssen, sog. „**nemo tenetur**“-**Grundsatz**<sup>9</sup> (Ausnahme: Feststellung der Personalien<sup>10</sup>). In der Regel wird ein solches Schweigen auch anzuempfehlen sein, da etwaiges entlastendes Vorbringen zu jedem (späteren) Zeitpunkt wirksam vorgetragen werden kann, zuvor sollte jedoch eine intensive Prüfung des vorhandenen Belastungsmaterials erfolgt sein.

### III. Richtiges Verhalten bei Durchsuchungen durch die Steuerfahndung beim Mandanten

#### 1. Die Grundregeln für alle Betroffenen und alle Fälle

Es gibt wesentliche Grundregeln für das Verhalten bei behördlichen Ermittlungsmaßnahmen, die in allen Fällen gleich sind und von allen Mitarbeitern des Mandanten verinnerlicht werden müssen.

##### Die goldenen Grundregeln

- Tätigen Sie keine Äußerungen oder Handlungen, die den Verdacht einer Verdunkelung oder einer Flucht nahelegen könnten (z. B. Unterlagen verstecken oder schreddern, unaufgefordert PCs oder andere Geräte bedienen, heimlich telefonieren, unerlaubtes Entfernen).
- Leisten Sie keinen (körperlichen) Widerstand!  
In beiden Fällen könnte ansonsten u. U. Anlass bestehen, eine Verhaftung Ihrer Person vorzunehmen.
- Niemand muss sich selbst belasten! Würde eine von Ihnen verlangte Auskunft oder Aussage Sie mögli-

cherweise strafrechtlich belasten, so dürfen Sie diese verweigern!

- Befreien Sie niemals Ihren steuerlichen oder anwaltlichen Berater von seiner Verschwiegenheitspflicht. Anderenfalls kann er oder sie gezwungen werden, als Zeuge gegen Sie auszusagen.

#### 2. Verhalten beim Empfang der Ermittlungsbeamten

Um einen Überraschungseffekt nutzen zu können, werden entsprechende Ermittlungsmaßnahmen häufig „im Morgengrauen“ durchgeführt. Der Erste, auf den die Durchsuchungsbeamten treffen, wird daher entweder der Pförtner oder, wenn der Pförtnerdienst noch nicht begonnen hat, der Wachdienst sein.

##### Tipps für das Verhalten von Pförtner/ Empfangspersonal

- Ruhe bewahren! Keine Widerstandshandlungen! Unverzüglich die Hauptgeschäftsführung informieren!
- Wenn die Beamten eine bestimmte Person benennen bzw. mit einer bestimmten Person reden möchten, ist diese ebenfalls zu informieren.
- Datum und Uhrzeit notieren!
- Erste Legitimationsprüfung: Lassen Sie sich den Dienstausweis des leitenden Beamten und den Durchsuchungsbeschluss bzw. die Nachprüfungsentscheidung zeigen!
- Notieren Sie die Bezeichnung der Behörden, den Namen des leitenden Beamten (Visitenkarte genügt)!
- Auskünfte sind zu erteilen, soweit es um Räumlichkeiten und Funktionen von Mitarbeitern geht.
- Im Übrigen verweisen Sie auf die Geschäftsführung.
- Es ist darauf hinzuwirken, dass mit der Durchsuchung erst dann begonnen wird, wenn ein Mitglied der Geschäftsführung oder ein leitender Mitarbeiter anwesend ist.

Für den Ernstfall sollte für die Mitarbeiter am Empfang eine Übersicht der wichtigsten Verhaltensanweisungen einschließlich der Namen und Telefonnummern der Ansprechpartner bereitliegen. Jeder Mitarbeiter, der Pförtner- bzw. Empfangsdienste ausübt, sollte hinsichtlich der richtigen Verhaltensweisen im Falle von Durchsuchungen geschult werden.

#### 3. Verhaltensempfehlungen während der Durchsuchung

Bei der Durchsuchung ist eine Gratwanderung zwischen erforderlicher Kooperationsbereitschaft und dem Schutz der eigenen bzw. der Unternehmensinteressen zu bewältigen.

8 §§ 404, 399 AO.

9 § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO: „Er (der Beschuldigte – Anm. d. Autors) ist darauf hinzuweisen, dass es ihm nach dem Gesetz freistehe, sich zu den Beschuldigungen zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen...“.

10 Angaben zur Person können zwar nicht erzwungen werden, eine Falschangabe oder Verweigerung ist aber eine Ordnungswidrigkeit nach § 111 OWiG.

**Tipps für das Verhalten des Unternehmensleiters während der Durchsuchung**

1. Ruhe bewahren! Sie können nichts tun oder verhindern.  
Keine Widerstandshandlungen! Keine Verdunkelungshandlungen!
2. (Erneute) Legitimationsprüfung: Lassen Sie sich den Dienstausweis des leitenden Beamten und den Durchsuchungsbeschluss zeigen!  
Prüfen Sie:
  - Gegen wen richtet sich der Durchsuchungsbeschluss und auf welche Räumlichkeiten erstreckt er sich?
  - Worum geht es den durchsuchenden Beamten?
  - Lassen Sie sich eine Kopie des Durchsuchungsbeschlusses aushändigen!
3. Erfolgt die Durchsuchung ohne Beschluss, lassen Sie sich mündlich die Umstände der „Gefahr im Verzug“ und die Zielrichtung der Durchsuchung mitteilen!  
Notieren Sie die Auskünfte der Beamten!
4. Stellen Sie einen (oder ggf. mehrere) Mitarbeiter für die Begleitung der Ermittlungsbeamten ab. Geben Sie folgende Anweisungen an den/die begleitenden Mitarbeiter:
  - Informieren Sie die Mitarbeiter über Gegenstand und Zweck der Ermittlungsmaßnahme.
  - Die Mitarbeiter sollen **keine Aussage zur Sache** machen, sondern nur auf Anfrage ihre Personalien nennen. Das Aussageverbot gilt sowohl für eine „offizielle“ Befragung als auch für das unverbindliche „Schwätzchen“ mit der netten jungen Beamtin am Rande der Durchsuchung.
  - Es soll Kooperationsbereitschaft hinsichtlich des organisatorischen Ablaufs der Durchsuchung gezeigt werden, indem die Beamten zu den gesuchten Papieren bzw. Unterlagen geführt werden (so können Sie ggf. Zufallsfunde vermeiden).
  - Keinesfalls sind jedoch Papiere, Unterlagen oder Gegenstände gleich welcher Art freiwillig herauszugeben, diese sollen vielmehr beschlagnahmt werden. Beschlagnahmeprotokolle sind nicht zu unterzeichnen.
5. Erheben Sie Widerspruch, wenn Sachen oder Räume durchsucht werden, auf die sich der Durchsuchungsbefehl nicht erstreckt. Verlangen Sie, dass der Widerspruch zu Protokoll genommen wird.

**Im Falle von Beschlagnahmen**

1. Versuchen Sie darauf hinzuwirken, dass entweder lediglich Kopien beschlagnahmt werden oder Kopien der beschlagnahmten Unterlagen in Ihrem Unternehmen verbleiben, um die Weiterführung der Geschäfte zu ermöglichen.

2. Lassen Sie sich im Falle einer Beschlagnahme ein **Beschlagnahmeprotokoll** aushändigen. In diesem Protokoll müssen die beschlagnahmten Gegenstände so genau wie möglich bezeichnet werden. Sie sollten das Protokoll jedoch nicht gegenzeichnen.

Fertigen Sie sofort nach Abschluss der Durchsuchungsmaßnahmen ein möglichst präzises und detailliertes Gedächtnisprotokoll an und vereinbaren Sie schnellstmöglich einen Beratungstermin mit Ihrem Rechtsanwalt.

**IV. Durchsuchung beim Steuerberater**

**1. Der Steuerberater als Täter und Gehilfe einer Steuerhinterziehung**

Auch Steuerberater können ins Visier der Steuerfahndung geraten. Der Verdacht einer möglichen Tat- oder Teilnehmerhandlung des Steuerberaters bei Steuerhinterziehung durch den Mandanten kann sich ergeben aus der Mitwirkung bei Steuererklärungen und bei tatsächlicher Verständigung sowie bei sonstigen steuerlich relevanten Anträgen (Stundungs-, Aussetzungs-, Erlassanträge), wenn der Steuerberater zur Begründung dieser Anträge vorsätzlich oder leichtfertig falsche Angaben macht bzw. steuerlich erhebliche Angaben unterlässt. Es gibt viele Beispiele aus der Rechtsprechung, bei denen die unterschiedlichsten Handlungen von Steuerberatern als **Beihilfe<sup>11</sup> zur Steuerhinterziehung** gewertet wurden, z. B.

- wenn der Steuerberater im Einvernehmen mit dem Stpfl. Bücher unrichtig führt, erdichtete Rechnungen und Kontobelege erstellt,<sup>12</sup>
- bei Nichtoffenbarung einer anderen Rechtsauffassung gegenüber dem Finanzamt bei aufbereitetem Zahlenmaterial,<sup>13</sup>
- bei steuerlich falscher Gestaltungsempfehlung durch den steuerlichen Berater ohne fundierte Rechtsprüfung, obwohl er die objektive Zweifelhaftigkeit der betreffenden Rechtsfragen erkannt hat,<sup>14</sup>
- wenn der Steuerberater Kenntnis davon hat, dass sein Mandant die Geschäftsbücher nicht mehr ordentlich führt und dennoch die sich aus dieser fehlerhaften Buchführung ergebenden Daten für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen verwendet.<sup>15</sup>

**Hinweis:**

Das „bloße Dabeisein“ des Steuerberaters bei einer Besprechung des Mandanten mit dem Finanzamt, bei der der Mandant falsche Angaben macht, ist keine

11 Vgl. § 27 StGB.  
 12 So bereits das RG vom 17. 12. 1940, 1 D 323/1940, RStB1 1941 S. 51, 56.  
 13 BGH vom 10. 11. 1999, 5 StR 221/99, wistra 2000 S. 137.  
 14 Ein solches Verhalten begründet zumindest den Verdacht auf Beihilfe oder sogar auf Anstiftung zur Steuerhinterziehung, so BGH vom 8. 8. 1985, 2 ARs 223/85, NJW 1986 S. 143. Der Fall betraf den Rat an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, auf das Geschäftsführergehalt keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.  
 15 FG Nürnberg vom 10. 12. 2002, II 536/00, DStRE 2003 S. 1251; es ging bei dieser Entscheidung um die Frage der Haftung des Steuerberaters als Gehilfe einer Steuerhinterziehung gem. § 71 AO.

Beihilfetat, selbst dann nicht, wenn der Steuerberater diese Falschangaben durch den Mandanten billigt.<sup>16</sup>

Ebenso gibt es Beispiele aus der Rechtspraxis, bei denen Steuerberater sogar als Täter einer Steuerhinterziehung für den Mandanten verurteilt wurden. So wurde der Steuerberater, der trotz Kenntnis des steuerpflichtigen Einkommens seines Mandanten die Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung auf null beantragte, als Steuerhinterzieher angesehen.<sup>17</sup>

Steuerhinterzieher in eigener Täterschaft (vgl. § 25 StGB) ist auch der Steuerberater, der in Umsatzsteuererklärungen Vorsteuern aus Scheinrechnungen abzieht, die er selbst beschafft und gebucht hat,<sup>18</sup> und auch der Steuerberater, der bei einer Verhandlung mit dem Finanzamt über eine tatsächliche Verständigung bewusst falsche oder unrichtige Angaben macht.<sup>19</sup>

Besteht ein Anfangsverdacht i. S. v. § 152 Abs. 2 StPO für solche Handlungen durch den Steuerberater, kommt auch bei ihm eine Durchsuchung als Ermittlungsmaßnahme in dem Verfahren gegen den Mandanten in Betracht. Durchsuchungen<sup>20</sup> können u. a. durchgeführt werden zur Auffindung von **Beweismitteln** zum Nachweis einer Straftat, wobei eine potentielle Beweisbedeutung bereits ausreichend ist.<sup>21</sup> Nicht gesucht werden darf nach solchen Beweismitteln, deren **Beschlagnahme unzulässig** ist (§ 97 StPO), z. B. Verteidigerunterlagen.

Bei der Durchsuchung einer Steuerberatungskanzlei bestehen besondere Gefahren auf Grund der Betroffenheit einer Vielzahl Nichtbeschuldigter und auf Grund der hohen Gefahr von **Zufallsfunden**<sup>22</sup> betreffend andere Mandanten. Das BVerfG hat es wie folgt formuliert: „Auf das **Vertrauensverhältnis** zwischen Berufsgeheimnisträgern und ihren Mandanten ist besondere Rücksicht zu nehmen“.<sup>23</sup>

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Frage nach der Beschlagnahmefreiheit gem. § 97 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 StPO. Nach dieser Vorschrift sind beschlagnahmefrei:<sup>24</sup>

- schriftliche Mitteilungen zwischen dem Beschuldigten und zeugnisverweigerungsberechtigten Personen (§ 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3b StPO, also Berufsgeheimnisträger);
- Aufzeichnungen des Berufsgeheimnisträgers über ihm anvertraute Mitteilungen des Beschuldigten;
- andere Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt.

**Aber Vorsicht!**

Diese Vorschrift dient dem Schutz des Mandanten, nicht dem Schutz des Steuerberaters, wenn dieser sich selbst strafbar gemacht hat!

Deshalb entfällt das Beschlagnahmeprivileg bei dem Verdacht der Beihilfe durch den Steuerberater!

Ob das Beschlagnahmeprivileg im konkreten Einzelfall einschlägig ist oder nicht, lässt sich häufig bei der Durch-

suchung selbst nicht zweifelsfrei feststellen. Die Ermittlungsbeamten vermuten oftmals, dass Beweismittel in getarnten Akten verborgen sind. Die Rechtsprechung gestattet den Durchsuchungsbeamten das Recht zu, auch Handakten durchzublättern (nicht aber durchzulesen), um zu prüfen, ob sie beschlagnahmefähige Unterlagen enthalten. Grundsätzlich obliegt diese Prüfung allerdings dem Gericht, nicht der Staatsanwaltschaft oder deren Hilfsbeamten.<sup>25</sup>

**Tipp:**

Falls der Steuerberater der Ansicht ist, beschlagnahmte Unterlagen würden dem Beschlagnahmeprivileg unterliegen, sollte er der Beschlagnahme widersprechen, die Unterlagen verpacken und versiegeln und dem Ermittlungsrichter zur Prüfung vorlegen lassen.

**2. Verhalten bei der Durchsuchung der Steuerberatungskanzlei**

Im Wesentlichen gleichen sich die Verhaltensempfehlungen, wie sie vorstehend für die Durchsuchung bei Unternehmen gegeben wurden.

**Grundregel:**

- Ruhe bewahren! Sachlich bleiben! Konfrontation vermeiden!
- Es ist der Tag der Steuerfahndung. Sie können nichts tun oder verhindern.

Machen Sie **keine Aussage zur Sache**, keine Spontanäußerungen à la „Ach, ich kann mir schon denken, warum Sie kommen“ oder „Sind Sie etwa wegen XY hier?“; kein Schwätzchen am Rande mit der netten Beamtin.

Instruieren Sie Ihre Mitarbeiter entsprechend: **Schweigepflicht!**

**Anwalt anrufen!** Darauf haben Sie ein Recht, lassen Sie sich nicht beirren! Lassen Sie im Zweifel den Ermittlungsleiter die telefonische Verbindung herstellen.

Lassen Sie sich den Durchsuchungsbeschluss zeigen und eine Kopie aushändigen. Daraus muss sich ergeben,

- wer Beschuldigter des Ermittlungsverfahrens ist,
- dass die Durchsuchung in Ihrer Kanzlei stattfinden darf,
- das Datum des Beschlusses: nicht älter als sechs Monate.

16 BGH vom 20. 12. 1995, 5 StR 412/95, wistra 1996 S. 184; BGH vom 27. 1. 2004, 3 StR 454/03, wistra 2004 S. 180.  
 17 OLG Stuttgart vom 21. 5. 1987, 1 Ss 221/87, wistra 1987 S. 263.  
 18 OLG Düsseldorf vom 12. 3. 1985, 3 Ws 64/85, Stbg 1987 S. 294.  
 19 BGH vom 26. 10. 1998, 5 StR 746/97, wistra 1999 S. 103.  
 20 Geregelt in §§ 102 ff. StPO.  
 21 § 94 Abs. 1 StPO: „von Bedeutung sein können“.  
 22 Vgl. § 108 Abs. 1 StPO: Zufallsfunde sind Gegenstände, die bei Gelegenheit einer Durchsuchung gefunden werden, aber in keiner Beziehung zu der Untersuchung stehen, sondern auf die Verübung einer anderen Straftat hindeuten.  
 23 BVerfG vom 12. 4. 2005, 2 BvR 1027/02, NJW 2005 S. 1917.  
 24 Zur Beschlagnahmefreiheit von Handakten des Steuerberaters vgl. *Obenhaus*, Stbg 2010 S. 269, 270 f.  
 25 AG Hanau vom 24. 2. 1989, 6 Js 4691/87 – 52 GS, NJW 1989 S. 1493.

Falls kein Beschluss vorliegt oder dieser nicht rechtmäßig zu sein scheint, widersprechen Sie der Durchsuchungsmaßnahme und lassen Sie den Widerspruch protokollieren.

Geben Sie niemals Unterlagen oder Gegenstände heraus; zeigen Sie aber dennoch Kooperationsbereitschaft zur Vermeidung von Zufallsfunden (z. B. betreffend andere Taten des Beschuldigten oder andere Mandanten). **Ungeklärt** ist nämlich die Frage, **ob die freiwillige Herausgabe zur Vermeidung der Durchsuchung erlaubt ist**; hier ist eine Abwägung der Gefahr von Zufallsfunden und einer möglichen Strafbarkeit nach § 203 StGB vorzunehmen.

**Tipp:**

- Heraussuchen, aber nicht herausgeben!
- Beschlagnahmen lassen und Beschlagnahmeprotokoll verlangen!

**V. Kartellbehördliche Ermittlungen**

Für den Verdacht bundesländerübergreifender Kartellverstöße ist das **Bundeskartellamt**, ansonsten sind die jeweiligen **Landeskartellämter** zuständig. Im Rahmen ihrer Ermittlungsbefugnisse können die Kartellbehörden Durchsuchungen bei Unternehmen durchführen. Aber auch die **EU-Kommission** führt kartellrechtliche Ermittlungen bei Unternehmen durch. Die Zuständigkeiten, die Befugnisse, das Verfahren, die Sanktionen und die Rechtsmittel sind geregelt in der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates vom 16. 12. 2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln.<sup>26</sup>

Die wesentlichen **Unterschiede** zum Verhalten bei Durchsuchungen durch deutsche Ermittlungsbeamte liegen in folgenden Umständen:

- Grundlage der Maßnahme in dem Unternehmen ist kein richterlicher Beschluss oder „Gefahr im Verzug“, sondern eine förmliche Nachprüfungsentscheidung der EU-Kommission.<sup>27</sup>
- Anstelle der Durchsuchung und Beschlagnahme, die ggf. auch gegen den Willen des Betroffenen durchgesetzt werden, haben die EU-Ermittlungsbeamten das Recht, die Vorlage von Büchern/Unterlagen sowie Auskünfte zu verlangen und davon Kopien zu erstellen. Das Unternehmen ist verpflichtet, dem Verlangen vollständig und wahrheitsgemäß nachzukommen; die zwangsweise Durchsetzung erfolgt über Buß- oder Zwangsgelder.<sup>28</sup>

**Hinweis:**

Von der Behörde angebrachte **Versiegelungen** sind zu beachten, andernfalls drohen empfindliche Geldbußen<sup>29</sup> bis zu einer Höhe von 1 % des Gesamtumsatzes.

- Die Kommissionsbeamten haben die ausdrückliche Befugnis, von allen Mitarbeitern des Unternehmens Erläuterungen zu Tatsachen oder Unterlagen zu ver-

langen, die konkret mit Gegenstand und Zweck der Nachprüfung in Zusammenhang stehen, und ihre Antworten aufzuzeichnen; sie müssen sich nicht auf die Befragung der Unternehmensleitung beschränken lassen.<sup>30</sup> Gleichwohl sollte den Beamten ein **zentraler Ansprechpartner**, z. B. ein anwesender Geschäftsführer, für die Beantwortung der Fragen vorgeschlagen werden. Befragte Mitarbeiter müssen die Fragen der Beamten **wahrheitsgemäß und vollständig** beantworten, die Antworten dürfen **nicht irreführend** sein. Die Fragen (und die Antworten) haben sich auf **Tatsachen** zu **beschränken**.

**Hinweis:**

**Ein Kartellrechtsverstoß muss bei der Auskunftserteilung nicht zugestanden werden**, allerdings sind Auskünfte und Unterlagen betreffend Tatsachen auch dann zu erteilen bzw. vorzulegen, wenn sie den Beweis für einen Kartellrechtsverstoß erbringen könnten.<sup>31</sup>

Insbesondere die beiden letzten Punkte weichen erheblich von den Befugnissen deutscher Ermittlungsbehörden ab und erfordern eine **differenzierte Verhaltensweise gegenüber den europäischen Ermittlungsbeamten** während der Ermittlungsmaßnahme: Statt bloßer Duldung und Aussageverweigerung zur Sache sollte hier eine **aktive Mitwirkung** erfolgen, um Zwangs- bzw. Bußgelder zu vermeiden. Eine Abwägung im Einzelfall durch die Geschäftsleitung oder einen leitenden Mitarbeiter ist hier unbedingt erforderlich.

**Tipp:**

Das Unternehmen kann im Hinblick auf Auskünfte eines Mitarbeiters innerhalb einer von der Kommission gesetzten Frist Richtigstellungen, Änderungen oder Zusätze vornehmen.<sup>32</sup>

26 ABlEG vom 4. 1. 2003, L 1/1; geändert durch VO (EG) Nr. 773/2004 der Kommission vom 7. 4. 2004 über die Durchführung von Verfahren auf der Grundlage der Artikel 81 und 82 EG-Vertrag (ABlEU vom 27. 4. 2004, L 123/18); geändert durch VO (EG) Nr. 622/2008 der Kommission vom 30. 6. 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 773/2004 hinsichtlich der Durchführung von Vergleichsverfahren in Kartellfällen (ABlEU vom 1. 7. 2008, L 171/3).

27 Ausnahme: wenn Ermittlungen in anderen Räumlichkeiten, auf anderen Grundstücken oder in anderen Transportmitteln als denen des betroffenen Unternehmens stattfinden sollen – darunter auch die Wohnungen von Unternehmensleitern und Mitgliedern der Aufsichts- und Leitungsorgane sowie sonstigen Mitarbeitern der betreffenden Unternehmen! –, ist eine vorherige Genehmigung eines deutschen Gerichts erforderlich, Art. 21 Abs. 3 VO (EG) 1/2003.

28 Art. 20 Abs. 2 Buchst. b) und c) i. V. m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. c) VO (EG) 1/2003.

29 So geschehen 2008 im Falle von E.ON; hier verhängte die Kommission wegen Siegelbruchs eine Geldbuße i. H. v. 38 Mio. €.

30 Art. 20 Abs. 2 Buchst. e) VO (EG) 1/2003; die Sanktionsnorm für Verstöße ist Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) VO (EG) 1/2003.

31 So bereits EuGH vom 18. 10. 1989, Orkem, Rs. 374/87, Slg. 1989 S. 3283, Rz. 34, 35; s. a. Erwägungsgrund 23 Satz 2 VO (EG) 1/2003: „Unternehmen, die einer Entscheidung der Kommission nachkommen, können nicht gezwungen werden, eine Zuwiderhandlung einzugestehen; sie sind auf jeden Fall aber verpflichtet, Fragen nach Tatsachen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen, auch wenn die betreffenden Auskünfte dazu verwendet werden können, den Beweis einer Zuwiderhandlung durch die betreffenden oder andere Unternehmen zu erbringen.“

32 Vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) zweiter Spiegelstrich VO (EG) 1/2003.

In jedem Fall sollten Unternehmen, bei denen kartellrechtliche Bezüge bestehen (könnten), im Rahmen ihrer **Compliance** auf Durchsuchungen vorbereitet sein und ihre Mitarbeiter entsprechend schulen.

## VI. Schlussfolgerungen

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass die Gefahr von Fehlern und unbedarften Handlungen in einer als ungewohnt und regelmäßig auch als unangenehm empfundenen Durchsuchungssituation groß ist. Hieraus sollte für die eigene Kanzlei die Schlussfolgerung gezogen werden, die Mitarbeiter regelmäßig über eine entsprechende Verhaltensweise zu belehren. Dabei dient die Wiederholung dazu, einerseits die Kenntnisse „aufzufrischen“ und andererseits deutlich zu machen, dass eine Durchsuchungsmaßnahme immer erfolgen könne, auch wenn es keinen konkreten Anlass gibt, eine solche Belehrung gerade jetzt durchzuführen. Zugleich sollte darauf hingewiesen werden, dass erhebliche Nachteile für die Kanzlei und ihre Mandanten drohen, wenn infolge falschen Verhaltens die Ermittlungsbehörden Unterlagen erlangen, auf die sie kein Zugriffsrecht haben.

Bei Mandanten ist dieses Thema schwierig: Einerseits darf nicht der Eindruck erweckt werden, als würde vermutet werden, dass entsprechende Maßnahmen bei diesem Stpfl. besonders wahrscheinlich sind. Dies könnte unmittelbar zur Frage nach der Fortsetzung des Mandatsverhältnisses und ggf. auch möglichen Beratungsfehlern in der Vergangenheit führen. Daher sollte hier besonders sensibel vorgegangen werden. Andererseits zeigen die Unterschiede bei den Mitwirkungspflichten im Bereich des Steuerstraf- und des Kartellrechts, dass hier erhebliche Gefahren lauern. Eine Lösung könnte darin bestehen, dass im Rahmen eines ohnehin geplanten Gesprächs mit dem Mandanten darauf hingewiesen wird, dass es eine wachsende Zahl von Mandanten gibt, die „Notfallpläne“ für entsprechende Maßnahmen aufgestellt haben. Hierbei könnte – entsprechend den oben gemachten Empfehlungen – eine auf das jeweilige Unternehmen abgestimmte Vorgehensweise erarbeitet werden, die den individuellen Gegebenheiten des Unternehmens (z. B. bei zollrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen) besonders Rechnung trägt. Hierbei sollte auch darauf hingewiesen werden, dass die Strafmaßbemessung in den letzten Jahren erheblich verschärft wurde und damit die drohenden Belastungen deutlich größer geworden sind.