



## Die Kontrollmöglichkeiten der Steuerbehörden

ein Beitrag von Rainer PALM, Rechtsanwalt  
Stand : Juli 2003

Darf bei einer Mehrwertsteuerkontrolle die Einsicht in Bankkonten gefordert werden? Darf die Zollbehörde eine Kontrolle der Buchhaltung durchführen? Darf die Verwaltung der Steuer für natürliche Personen eine Leibesvisitation durchführen um eventuell versteckte Dokumente zu suchen?

Der vorliegende Artikel soll dazu beitragen, die Rechte und Pflichten der kontrollierenden Behörden bzw. der kontrollierten Personen etwas näher zu bringen.

Im ersten Teil wird das allgemeine Prinzip beleuchtet sowie die Ausnahme, die dieses Prinzip jedoch in großen Teilen aushöhlt.

Der zweite Teil beschäftigt sich mit der Analyse der verschiedenen Untersuchungsmöglichkeiten, über die einige Verwaltungen verfügen.

Im letzten Teil gehen wir auf die rechtlichen Möglichkeiten ein, über die eine kontrollierte Person verfügt, um sich gegebenenfalls gegen ungesetzliche Untersuchungsmaßnahmen zu wehren.

### I. Das allgemeine Prinzip und die Ausnahmen

1. Allgemeines Prinzip : Jede Behörde muss sich auf ihren Zuständigkeitsbereich beschränken und darf nur die ihr gesetzlich zugestandenene Untersuchungsmethoden anwenden.

Als erstes muss eine gesetzliche Grundlage für die Kontrolle bestehen.

Somit kann im Prinzip ein Beamter einer bestimmten Steuerverwaltung nur eine Kontrolle durchführen, wenn es sich um Sachverhalte bezüglich der steuerrechtlichen Bestimmungen handelt die seine Verwaltung betreffen und dabei darf er nur die Untersuchungsmaßnahmen durchführen, die durch diese steuerrechtlichen Bestimmungen vorgesehen sind.

Im Prinzip ist es also verboten, dass eine Steuerbehörde sich Untersuchungsmethoden einer anderen Verwaltung bedient. Zum Beispiel : die Verwaltung der direkten Steuern darf keine Leibesvisitationen durchführen, da diese Möglichkeit nur, unter gewissen Bedingungen, der Zollbehörde zusteht.

Im Prinzip heißt das auch, dass die Steuerbehörden, wenn sie über Erkenntnisse verfügt, diese nicht einfach an eine andere Steuerbehörde weitergeben kann.

### 2. Die Ausnahme

Die Artikel 335 und 336 des Einkommensteuergesetzbuch (EStGB) sehen jedoch weitestgehende Ausnahmen zu dem hier vor dargelegten Prinzip vor.

Einerseits ist jeder Steuerbeamte, welcher gesetzmäßig mit einer Kontrollaufgabe bezüglich einer physischen oder juristischen Person betraut wurde, von Amts wegen dazu befugt, Informationen einzuholen, zu suchen oder zu verlangen, die dazu dienen, die vollständige Erhebung der Steuern, die von dieser Person geschuldet sind, zu gewährleisten. (Art. 335 EStGB)

Des weiteren sieht Art. 336 EStGB vor, dass jede Information, Beweisstück, Protokoll oder Tatbestand, die einem Steuerbeamten in Ausführung seiner Funktion zur Kenntnis gelangen, durch den Staat bei der Festlegung der gesetzlich geschuldeten Steuern herangezogen werden kann.

Es muss also die Frage gestellt werden, ob das Prinzip nicht so durch die Ausnahme ausgehöhlt wird, dass nichts mehr davon übrigbleibt. Besteht noch ein gewisser Schutz vor Kontrollen und vor allem vor deren Tragweite?

Natürlich dürfen Kontrollen nicht willkürlich durch die Verwaltung vorgenommen werden. In Falle einer Kontrolle muss vor allem darauf geachtet werden, dass ein Anfangsverdacht besteht, der eine Kontrolle rechtfertigt und dieses Element, das den Ausschlag zur Kontrolle gibt, muss im gesetzlichen Aufgabenbereich der Behörde liegen, die diese Kontrolle durchführt.

Des weiteren behält das Prinzip seine Gültigkeit, dass die jeweilige Steuerbehörde, die die Untersuchung führt, nur die Methoden zur Anwendung bringen darf, die ihr vom Gesetz zugestanden werden. So darf z.B. ein Beamter der direkten Steuer im Prinzip die Buchhaltung einsehen, darf diese jedoch nicht mitnehmen. Wenn Mehrwertsteuerkontrolle die gleiche Person kontrolliert, so ist sie berechtigt Dokumente mitzunehmen indem sie ein Protokoll erstellt und die mitgenommenen Dokumente in einem Inventar auflistet.

Was geschieht aber, wenn eine Untersuchungsmaßnahme ungesetzlich ist? In diesem Fall dürfen die daraus gewonnenen Erkenntnisse nicht benutzt werden, um darauf eine Besteuerung zu basieren.

Oft ist es aber so, dass nicht nur eine Untersuchungsmaßnahme zum „Fahndungserfolg“ führt. Dürfen die anderen Untersuchungserkenntnisse auch weiterhin benutzt werden, insofern sie nicht auf einer ungesetzlichen Untersuchungsmaßnahme beruhen?

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass, selbst wenn einige Erkenntnisse der Steuerbehörde auf ungesetzlich durchgeführten Untersuchungen fußen, so doch eine Besteuerung erfolgen kann, wenn es noch weitere stichhaltige Elemente und Erkenntnisse in der Akte gibt, die aber auf andere Weise als diese illegale Untersuchung herrühren. Wenn also in einer Steuerakte mehrere Untersuchungsmaßnahmen durchgeführt wurden, wovon einige auf ungesetzliche Art zustande gekommen sind, so ist die Besteuerung an sich nicht ungesetzlich. Sobald aber die auf ungesetzliche Art erhaltenen Erkenntnisse wichtiger Bestandteil der Beweisführung der Steuerverwaltung ausmachen und die Richtigkeit der durch die Verwaltung vorgebrachten Elemente nicht durch andere Beweise erbracht werden können, dann ist die ganze Besteuerung annullierbar.

Die Möglichkeiten, die dem so Besteuerten offen stehen werden im dritten Teil behandelt werden.

## II. Übersicht über die Untersuchungsmöglichkeiten der Steuerverwaltung

In diesem Teil wollen wir lediglich die gebräuchlichsten und wichtigsten Untersuchungsmethoden der Verwaltung darstellen. Diese Aufzählung kann keineswegs als vollständig betrachtet werden und erhebt auch keineswegs diesen Anspruch.

Aus Gründen der Übersicht und um dieses Thema konkret auf die Steuerbehörden bezogen zu halten gehen wir hier nicht auf die Untersuchungsmaßnahmen der Kontrollbehörden im Bereich der Arbeitssicherheit, der Sozialgesetzgebung, des Umweltschutzes, des Urbanismus oder des Konsumentenschutzes etc. ein.

Zuvor sei aber noch auf folgende **allgemeinen Bemerkungen** hingewiesen :

- Im Prinzip kann die Verwaltung ohne Voranmeldung eine Kontrolle vornehmen. Die Verwaltung sagt aber selbst in ihrem Kommentar, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Steuerpflichtige Beweise verschwinden lassen oder unterschlagen würde, die unangemeldete Untersuchung nicht angewendet werden soll.
- Die Verwaltung darf keinerlei Besteuerung auf Grundlage von illegal erhaltenen Informationen vornehmen. Sie darf sich auch nicht auf eine Anzeige oder eine Denunziation stützen, um eine Besteuerung vorzunehmen.
- Da die Steuerkontrollen leicht in Konflikt mit den Grundrechten und –freiheiten geraten könnten, legt das Gesetz meist die Grenzen dieser Kontrollen genau fest.
- Steuerkontrollen sind selbst dann möglich, wenn der Steuerpflichtige seine Steuern alle gezahlt hat und selbst dann, wenn er seine Steuererklärung noch gar nicht eingereicht hat und die Frist zur Einreichung noch nicht verstrichen ist.

## 1. Untersuchungsmaßnahmen vor Ort

Laut Art. 319 EStGB (Einkommensteuergesetzbuch) hat ein dazu ermächtigter Beamter die Möglichkeit, eine Kontrolle oder eine Untersuchung bezüglich der Einkommensteuer vorzunehmen und hat diesbezüglich das Zugangsrecht zu den Geschäftsräumen des Kontrollierten. Dieses Zugangsrecht besteht zu allen Tageszeiten, an denen eine Tätigkeit am Ort der Kontrolle stattfindet. Die Untersuchungsmaßnahme muss darauf abzielen, die Art und den Umfang der Tätigkeit des Kontrollierten festzustellen und insbesondere darauf das Vorhandensein, die Art und die Menge der Waren und alle anderen Gegenstände einschließlich der Produktions- und Transportmittel festzustellen. Das Zugangsrecht ist nicht nur auf die Räumlichkeiten und Orte begrenzt, in denen das Unternehmen oder die Person seinen Sitz hat oder seinen Geschäften üblicherweise nachgeht, sondern auch z.B. auf Baustellen, z. B. bei einem dringenden Verdacht auf Schwarzarbeit.

Im Gegensatz hierzu ist es der Verwaltung nicht erlaubt, Personen, die einen freien Beruf oder ein Amt ausüben, zu kontrollieren, wenn diese ihre Tätigkeit in Anwesenheit von Kunden ausführen.

Muss dieser Besuch angekündigt werden? Die Verwaltung interpretiert die Gesetzestexte dahingehend, dass das Aufsuchen der Geschäftsräume keinerlei vorheriger Ankündigung bedarf. Dieser Standpunkt ist durch die Rechtsprechung bestätigt worden. Es wird aber darauf hingewiesen, dass die Verwaltung sich selbst eine gewisse Einschränkung auferlegt hat diesbezüglich (siehe Punkt 1 allgemeine Bemerkungen zu diesem Kapitel).

Die Kontrollen dürfen nur durch solche Beamte ausgeführt werden, die hierzu beauftragt wurden im Rahmen einer Kontrolle oder einer Untersuchung oder auch einer Beitreibung. Die Beamten der Mehrwertsteuerverwaltung sind generell zum Betreten der Geschäftsräume befugt. In diesem Rahmen kann noch darauf hingewiesen werden, dass die Beamten der Mehrwertsteuerverwaltung ohne Voranmeldung jedes Fahrzeug kontrollieren können um so die transportierten Waren und Dokumente überprüfen zu können.

Die kontrollierenden Beamten müssen ihren Dienstausweis vorweisen können und dies darf auch durchaus vom Steuerpflichtigen verlangt werden. In manchen Fällen müssen die Beamten sogar eine besondere Erlaubnis vorweisen können, um überhaupt die Räumlichkeiten betreten zu dürfen.

Die vorgenannten Regeln gelten im Großen und Ganzen auch für die Zollbeamten. Sie haben aber nur allgemeinen Zugang zu den Geschäftsräumen und Produktionsstätten von Unternehmen, die Produkte herstellen oder vertreiben, die der Akzisensteuer oder einer Kontrolle der Zollbehörde unterworfen sind. Ansonsten dürfen die Zollbeamten zwar in jedem anderen (auch privaten) Gebäude Nachforschungen anstellen, dies aber nur unter der Bedingung, dass ein dringender Tatverdacht besteht auf illegale Depots und Lagerräume. In diesem Fall müssen sie aber durch einen speziell hierfür durch den Bürgermeister bestimmten Beamten der Gemeinde begleitet sein.

## 2. Anfrage zur Übermittlung von Informationen und Einsicht von Dokumenten

Die Verwaltung kann jegliche Informationsanfrage an den Steuerpflichtigen richten, die im Zusammenhang mit einer Besteuerung steht, die auf diese Person anwendbar ist. Im Prinzip steht dem Steuerpflichtigen eine Antwortfrist von einem Monat zu. Diese Frist ist jedoch verlängerbar, jedoch unter der ersten Bedingung, dass die Verlängerungsanfrage vor Verstreichen der Frist eingereicht wurde und dass ein guter Grund für diese Verlängerung genannt wird (z.B. Krankheit, längerer Auslandsaufenthalt, Ereignisse höherer Gewalt, ...).

Das kontrollierende Finanzamt kann auch verlangen, dass ihm alle Dokumente und Bücher, die ihm zur Bestimmung der Einkünfte (Einnahmen, Ausgaben, Warenbestand, etc.) wichtig erscheinen, vorgelegt werden.

Angaben die einen rein privaten Charakter haben, müssen den kontrollierenden Beamten nicht vorgelegt werden.

Die einzusehenden Dokumente können beim Steuerpflichtigen eingesehen werden. Dieser ist nicht dazu verpflichtet, der Verwaltung diese Dokumente zu bringen, sondern muss sie der Verwaltung nur dort vorlegen, wo diese Dokumente normaler Weise aufbewahrt werden, d.h. üblicherweise am Geschäftssitz.

Das Recht, die Bücher und Dokumente einzusehen beinhaltet nicht das Recht für die Verwaltung, Kopien von diesen Dokumenten zu nehmen oder solche Kopien vom Steuerpflichtigen zu verlangen. Bei einer Mehrwertsteuerkontrolle ist es jedoch so, dass die Beamten die Dokumente und Bücher unter Aushändigung eines Empfangscheins mitnehmen können.

Die Zollbehörde darf nur mittels einer speziellen Ermächtigung des Generaldirektors Dokumente mitnehmen oder kopieren und nur solche Dokumente, auf die sich der Art. 203 des Gesetzes über den Zoll und die Akzisen vom 18. Juli 1977 bezieht.

Es ist wichtig in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen, die dem Gesetz über die Buchführung unterworfen sind, oder die verpflichtet sind, spezielle Register zu führen (Notar, Rechtsanwalt etc.), auch eine Verpflichtung haben, diese Dokumente und Bücher über einen bestimmten Zeitraum aufzubewahren. Diese Dokumente und Bücher müssen also immer auf Anfrage bereitgehalten werden.

Bei Zuwiderhandlungen, d.h. wenn der Steuerpflichtige der Anfrage nicht nachkommt und die geforderten Dokumente und Belege nicht vorzeigt, kann die Verwaltung einerseits ihm eine Verwaltungsstrafe auferlegen und oder aber eine Besteuerung von Amts wegen vornehmen. Außerdem kann der Steuerpflichtige strafrechtlich belangt werden, wenn die Verwaltung nachweist, dass er in betrügerischer Absicht gehandelt hat.

In unserer heutigen digitalisierten Welt sind viele Daten auf elektronischem Wege gespeichert und nur über Computer ablesbar. Darf die Verwaltung bei einer Kontrolle den Zugang zu diesen Daten verlangen? Wenn diese Daten zur Festlegung der Steuer dienlich sind, so muss der Steuerpflichtige dem Beamten eine lesbare Kopie der Daten übergeben. Der direkte Zugang zu den Daten, d.h. dass der Steuerbeamte direkt Zugang zum Computer hat und sich die Daten selbst sucht, ist dagegen nicht erlaubt.

### 3. Berufsgeheimnis oder Recht auf Aussageverweigerung

Bestimmte Berufe sind aus deontologischen Gründen an eine Schweigepflicht gebunden (z.B. Ärzte, Buchhalter, Betriebsrevisor, Anwälte, Notare, Apotheker, ...). Kann dieses Berufsgeheimnis geltend gemacht werden, wenn die Steuerverwaltung mit Fragen an dieses Personen herantritt?

Auf jeden Fall kann die Verwaltung keine Informationen von diesen Personen verlangen, um dadurch an Elemente zu gelangen, die die Besteuerung der Kunden der an das Berufsgeheimnis gebundenen Personen zur Folge hätte.

Wenn die Verwaltung dennoch Erklärungen und Dokumente verlangt, ist eine besondere Prozedur vorgesehen, die darin besteht, dass die Disziplinarstelle dieses Berufsstandes angerufen wird. Diese Disziplinarstelle muss dann entscheiden, ob das Berufsgeheimnis zum Tragen kommt oder nicht. Wenn dem Betroffenen nicht erlaubt wird, sich auf seine Schweigepflicht zu berufen und er die geforderte Auskunft verweigert, so setzt er sich den gleichen Strafmaßnahmen aus wie jeder andere Steuerpflichtige.

Darf sich der Steuerpflichtige im Allgemeinen die Aussage oder die Auskunft verweigern und einfach nichts sagen ?

Der Menschenrechtsgerichtshof hat zumindest indirekt anerkannt, dass sich der Steuerpflichtige schweigen kann, wenn er sich in einer Situation befindet, in der die Anwendung des Art. 6 der europäischen Menschenrechtskonvention erlaubt ist. Dies ist der Fall, wenn die betroffene Person sich im Rahmen der Ermittlungen strafrechtlicher Verfolgung ausgesetzt sehen kann. Sowohl der Schiedshof als auch der Kassationshof haben sich dafür ausgesprochen, dass im Steuerrecht vorgesehene Strafen strafrechtlicher Natur sein können. Dies gilt unter den gleichen Bedingungen auch für Geldbußen.

Im gleichen Sinne kann der Steuerpflichtige sich auf Art. 6 der europäischen Menschenrechtskonvention berufen, um sich bei den Befragungen von einem Sachverständigen beraten zu lassen.

#### 4. Bankgeheimnis

Besteht ein Bankgeheimnis in Belgien, was den Bankangestellten untersagt, irgendwelche Informationen über die Kunden herauszugeben ?

Die Bankiers und Bankangestellten werden nicht als Geheimnisträger im Sinne des Art. 458 des Strafgesetzbuches angesehen sondern unterliegen lediglich einer Verschwiegenheitspflicht.

Dies heißt aber keineswegs, dass die Verwaltung die Bank einfach nach Auskünften fragen kann, zumindest nicht im Stadium der Steuerkontrolle der Einkommensteuer. Dies ändert sich, wenn der Steuerpflichtige einen Einspruch gegen die Besteuerung eingereicht hat.

Aber selbst dann dürfen nur solche Informationen und Auskünfte angefragt werden, die zweckdienlich sind für eine Besteuerung. Die einzige Person, die über diese Zweckdienlichkeit entscheiden kann ist der Steuerpflichtige selbst. Bei einer Verweigerung der Bankauskünfte läuft er aber die Gefahr, dass sein Einspruch abgewiesen wird.

Das Bankgeheimnis kann aber seitens der Verwaltung ausgehebelt werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind :

- Die ursprüngliche Untersuchung muss sich auf die Bank oder das Kreditinstitut beziehen. Die im Rahmen dieser Ermittlungen in Erfahrung gebrachten Informationen sind dann auch verwendbar zur Besteuerung von Kunden des Finanzinstituts.
- Außerdem müssen noch konkrete Elemente vorliegen, die auf die Existenz oder die Vorbereitung eines Systems zur Steuerhinterziehung hindeuten. Diese Steuerhinterziehung muss durch einen Kunden der Bank vollzogen werden.
- Die Verwaltung muss vor den Ermittlungen eine Erlaubnis erhalten, die von mehreren bestimmten hohen Beamten der Steuerverwaltung erteilt wird.

Im Falle einer Kontrolle der Mehrwertsteuer ist dies anders, da die Beamten des M.W.St.-Amtes weitreichendere Befugnisse besitzen und somit alle Informationsanfragen an die Banken richten können, unter der Bedingung, dass sie die Erlaubnis ihres Generaldirektors vorweisen können, die wiederum der gemeinsamen Zustimmung des Dienstleiters sowie dessen Stellvertreters bedarf.

#### 5. Untersuchungen bei Dritten

Beim Bankgeheimnis stellte sich bereits die Frage, ob die Steuerverwaltung bei einem bestimmten Dritten Nachforschungen anstellen darf. Wie sieht es im Allgemeinen mit dieser Untersuchungsart aus? Ist es der Verwaltung erlaubt, Nachforschungen bei Dritten vorzunehmen?

Die Antwort ist : Ja; die Verwaltung kann Dritten Fragen stellen und sie um Informationen jeglicher Art bitten, insofern sich diese Auskünfte auf einen bestimmten Steuerpflichtigen beziehen. Es können auch Informationen über bestimmte Gruppen von Personen angefragt werden, mit denen der Dritte (dies kann eine natürliche oder eine juristische Person sein und selbst eine Vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit) in Geschäftskontakt stand oder mit dem er berufliche Kontakte hatte.

Diese Untersuchungsmöglichkeiten bei Dritten sind jedoch eingeschränkt :

- Die Verwaltung selbst hat sich selbst als Regel gesetzt, dass von dieser Möglichkeit nur eingeschränkt Gebrauch gemacht werden soll und zwar nur, wenn der Steuerpflichtige selbst nicht oder nur ungenügend auf eine Anfrage antwortet oder wenn die Antwort zweifelhaft ist oder es ernst zu nehmende Vermutungen von Betrug gibt.
- Wie hiervoor dargelegt ist die Verwaltung auch an das Berufsgeheimnis von gewissen Berufsgruppen gebunden.
- Die Verwaltung muss das Privatleben und den Datenschutz der zu befragenden Dritten wahren.
- Die zu stellenden Fragen dürfen sich nur auf solche Informationen beziehen, die auch in vernünftiger Weise etwas mit der Festlegung des steuerbaren Einkommen zu tun haben.



Die Möglichkeit zur Befragung Dritter schließt die Befragung anderer Verwaltungen, Ministerien etc. ein. Darin eingeschlossen sind die Staatsanwaltschaft und die Gerichtskanzleien; in diesem Falle ist aber vorher die ausdrückliche Erlaubnis der Generalprokurators oder des Generalauditors erforderlich.

Schlussendlich ist nicht zu vergessen, dass es einen Austausch zwischen den Steuerverwaltungen einzelner Staaten geben kann. Auch hat Belgien Abkommen geschlossen, die die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen vorsieht. Dies schließt oft den Austausch von Daten ein.

## 6. Untersuchungsrichterliche Maßnahmen und strafrechtliche Verfolgung

Üblicher Weise gehen die Steuerbehörden selbst gegen Personen vor, von denen sie überzeugt ist, dass sie Steuer hinterziehen oder falsche bzw. unvollständige Angaben in ihrer Steuererklärung gemacht haben. Die Verwaltung selbst kann Verwaltungsstrafen auferlegen, wenn der Steuerpflichtige gegen die Steuergesetze verstoßen hat.

Meistens begeht aber eine Person, die Steuern hinterzieht, auch andere Straftaten, wie z.B. Urkundenfälschung (die Rückdatierung von Rechnungen, um nur ein Beispiel zu nennen).

Diese Straftaten können (neben der eigentlichen Übertretung von Steuergesetzen) ebenfalls von den Strafbehörden verfolgt werden. Der Prokurator des Königs (die Staatsanwaltschaft) ist die Person (bzw. die Behörde), welche im Prinzip die strafrechtliche Verfolgung in Gang setzt und voran bringt.

In Fällen, in denen eine Hausdurchsuchung notwendig ist oder in denen Personen in Untersuchungshaft genommen werden müssen, schaltet die Staatsanwaltschaft den Untersuchungsrichter ein.

Bei Durchsuchungen, die durch den Untersuchungsrichter angeordnet werden, können alle Dokumente mitgenommen werden, die sich auf die zu ermittelnden Straftaten beziehen. Des weiteren kann der Prokurator des Königs oder der Untersuchungsrichter die Übermittlung aller Dokumente verlangen, die mit den Straftaten in Beziehung stehen könnten. Diese Dokumente müssen nicht unbedingt in Bezug zu den beruflichen Aktivitäten des Verdächtigten stehen. Private Dokumente können ebenso eingesehen werden wie berufliche.

Bei Untersuchungsmaßnahmen vor Ort, die durch den Untersuchungsrichter angeordnet werden, sind die Zugangsrechte der Polizeibehörden, die die Untersuchung durchführen, nicht an die engen Vorgaben gehalten, die den Steuerbehörden auferlegt sind. Die Polizei oder die Gerichtspolizei bzw. deren Sondereinheiten dürfen nicht nur zu Steuervergehen ermitteln, sondern zu allem, was mit den zu untersuchenden Straftaten im Zusammenhang steht.

Die Untersuchungsbehörden stellen eine Strafakte zusammen mit allen Untersuchungsergebnissen. Diese Strafakte kann auch durch die Steuerbehörde eingesehen werden und die Ergebnisse der Untersuchungen dürfen als Beweis in der Steuerakte herangezogen werden. Die Akteneinsicht durch die Steuerbehörden bedarf aber der vorherigen Erlaubnis durch den Generalprokurator am Appellationshof.

Eine Besonderheit bei diesen Untersuchungsmaßnahmen, die durch die Staatsanwaltschaft oder den Untersuchungsrichter angeordnet und durchgeführt werden ist jedoch, dass die Steuerbehörden, auch wenn sie ein großes Interesse am Ergebnis der Ermittlungen haben, nicht selbst mit Beamten an diesen Maßnahmen teilnehmen dürfen. Geschieht dies dennoch, so sind die Untersuchungsergebnisse wertlos, in dem Sinne, dass die gefundenen Beweise nicht benutzt werden dürfen, und dies weder in der Straf- noch in der Steuerakte.

## III. Einspruchs- und Verteidigungsmöglichkeiten gegen ungesetzliche Untersuchungsmaßnahmen

### 1) Vor der Besteuerung

Für eine Steuerpflichtigen kann es von großer Wichtigkeit sein, dass ungesetzliche Untersuchungsmaßnahmen seitens der Verwaltung sofort ein Ende nehmen und zwar noch bevor die eigentliche Besteuerung stattgefunden hat.

Stellen wir uns z.B. vor, dass eine Steuerbehörde an einem Feiertag morgens um 3 Uhr früh in einem Bürokomplex eine Durchsuchung durchführt, ohne irgendeine Genehmigung seitens der übergeordneten Stellen, dass sie dabei die Buchführung beschlagnahmt hat und alle Rechnungen und Belege sowie die Computer auf denen die Buchführung abgespeichert war, mitgenommen hat um diese zu überprüfen. Diese Untersuchungsmaßnahme, die sicherlich als illegal zu betrachten wäre, fügt dem Unternehmen einen erheblichen Schaden zu, obwohl noch keinerlei Besteuerung stattgefunden hat, die an sich ebenfalls nicht rechtens wäre, weil die so beschafften "Beweise" nicht legal beschafft wurden.

In einem solchen Fall wäre es für das kontrollierte Unternehmen unbedingt notwendig, dass die Untersuchungen beendet würden und die beschlagnahmten Akten, Dokumente und Geräte herausgegeben würden, damit die täglichen Geschäfte fortgeführt werden könnten.

Nach der Reform des Verfahrens in Steuersachen (Gesetz vom 15. März 1999) und nach der neuesten Rechtsprechung besteht nunmehr für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein Eilverfahren vor dem Präsidenten des zuständigen Gerichtes Erster Instanz einzuleiten.

Voraussetzung für ein solches Verfahren ist jedoch, dass der Kläger nachweist, dass die Sache eilbedürftig ist. Dies setzt voraus, dass die klagende Partei den Beweis erbringt, dass sie tatsächlich einen ernsthaften Nachteil oder einen Schaden eines gewissen Ausmaßes befürchten kann.

Es muss auch darauf hingewiesen werden, dass ein solches Verfahren nicht zum Grunde geführt werden kann. Dies bedeutet, dass keine Maßnahmen seitens des beschließenden Richters angeordnet werden dürfen, die nicht mehr rückgängig zu machen wären.

Es ist aber sehr wohl denkbar (und dies würde dem Beschluss des Richters sicherlich auch die notwendigen Nachdruck verleihen), dass der Steuerpflichtige ein Zwangsgeld gegen den Staat (die Behörde) beantragt. Im Falle der Herausgabe von illegal beschafften Dokumenten hätte dieser Antrag sicherlich Erfolg.

Theoretisch könnte auch das Gericht Erster Instanz (Steuerkammer) direkt angerufen werden und dies zum Grunde, um über die Gesetzmäßigkeit einer Untersuchungsmaßnahme zu urteilen. In diesem Verfahren müsste dann nicht mehr die Eilbedürftigkeit bewiesen werden, und die zu ergehende Entscheidung wäre ein Urteil zum Grunde. Natürlich würden die Vorteile eines Schnellverfahrens nicht mehr gelten.

## 2) Nach der Besteuerung

Selbstverständlich kann der Steuerpflichtige nach einer Untersuchungsmaßnahme erst einmal abwarten und keinerlei Verfahren einleiten, wohl wissend, dass er später immer noch die Illegalität der Untersuchungsmaßnahme und der daraus resultierenden Beweise aufwerfen kann.

Ein wesentlicher Vorteil dieser abwartenden Strategie ist, dass zum Zeitpunkt da die Ungesetzlichkeit der Untersuchungsmaßnahmen aufgeworfen wird, oft keine weiteren Untersuchungsmaßnahmen mehr durchgeführt werden können oder dürfen. Wenn der Steuerpflichtige nämlich sofort reagiert nachdem die Untersuchungsmaßnahme stattgefunden hat, gibt er somit der Verwaltung die Möglichkeit ihr Verhalten anzupassen und neue Untersuchungen durchzuführen und dies mit der Erfahrung und dem Wissen aus vorherigen Untersuchungen, selbst wenn diese ersten Untersuchungen später als illegal erklärt würden.

Dieses taktische Abwarten ist aber nicht sehr hilfreich, wenn nur gewisse Untersuchungsmaßnahmen ungesetzlich sind und die Besteuerung auch auf anderen Beweiselementen beruht, die auf völlig legalem Wege durch die Behörde beschafft worden sind. Die Besteuerung wird nämlich nicht insgesamt als ungesetzlich betrachtet, solange sie auch auf Beweiselemente beruht, die auf legale Art und Weise beschafft wurden. Illegale Beweiselemente, die nicht zur Besteuerung beitragen, können diese auch nicht in ihrer Gesetzlichkeit berühren.

Einige Beispiele aus der Rechtsprechung :

- eine Besteuerung die auf Feststellungen beruht, die bei einer Untersuchung in bewohnten Räumen zusammengetragen wurden ist für nichtig erklärt worden, da diese Maßnahme die Erlaubnis des Polizeirichters voraussetzt, selbst dann, wenn der Bewohner den Beamten den Zugang freiwillig gewährt hat;
- In einem Fall hat die Verwaltung gewisse Elemente einer Strafakte benutzt, um darauf eine Berichtigung der Steuererklärung zu stützen. Später stellte sich heraus, dass sie die Strafakte bereits eingesehen und die Berichtigung vorgenommen hatte, ehe sie die Erlaubnis des Generalprokurators eingeholt hatte. Die Berichtigung wurde daraufhin annulliert.
- Die Kontrollen der Zollbeamten müssen ausgeübt werden mit Hinblick auf die Einhaltung der das Zollwesen betreffenden Gesetzgebung. Wenn die Zollbeamten jedoch Kontrollen durchführen, die diese Zielsetzung nicht berücksichtigen, so sind die Informationen, die sie sammeln und an ihre Kollegen in anderen Steuerbehörden weitergeben möglicher Weise illegal sind. So wurde z.B. eine Kontrolle von Zollbeamten für illegal erklärt, bei der eine hohe Summe an Bargeld sowie Bankauszüge und Bankdokumente entdeckt wurden. Das Gericht sah es nicht als erwiesen an, dass die Kontrolle innerhalb der 10 km Grenzzone stattgefunden hat und warf auf, dass kein Element vorgebracht wurde, das auf einen Warentransport schließen ließ und es nicht klar war, worin die Aufgabe der Zollbeamten genau bestanden hat.

### Schlussfolgerung :

Die Verwaltung hat ein ganzes Arsenal von Möglichkeiten, Untersuchungen betreffend die Besteuerung vorzunehmen. Dabei ist sie gewissen Regeln unterworfen.

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, sich gegen illegale Untersuchungsmöglichkeiten zu wehren. Nach wie vor bleibt aber die größte Bestrafung für ungesetzlich durchgeführte Untersuchungen der Ausschluss der Beweiskraft. Die durch diese illegalen Maßnahmen zu Tage geförderten "Beweise" dürfen nicht zur Besteuerung benutzt werden. Vor Gericht müssen sie ebenfalls ausgeschlossen werden.

Dieser Ausschluss der ungesetzlich erhaltenen "Beweise" ist nicht automatisch, sondern muss durch den Steuerpflichtigen vorgetragen werden.

Deshalb ist es wichtig, diesen Aspekt der Untersuchungsmaßnahmen und deren Legalität immer im Auge zu behalten.