

Die Struktur der Strafverfolgung in Steuerstrafsachen

*Der Aufsatz behandelt Behördenaufbau, Ermittlungsbefugnisse,
Ermittlungsquellen, Amts- und Rechtshilfe sowie die digitale
Zusammenarbeit.*

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Inhalt

I. Die Steuerstraßverfolgung ist ein eigenständiges Schnittstellenverfahren zwischen Steuerverwaltung und Straßjustiz.	7
II. Der Behördenaufbau beginnt bei der Finanzverwaltung und führt über spezialisierte Ermittlungsstellen zur Staatsanwaltschaft und zu den Gerichten.	9
1. Die allgemeine Finanzverwaltung ist häufig die erste Erkenntnisquelle des Steuerstraßverfahrens.	9
2. Die Steuerfahndung verbindet steuerfachliche Sachverhaltsaufklärung mit strafprozessualer Ermittlungsarbeit.	10
3. Die Zollverwaltung und die Finanzkontrolle Schwarzarbeit bilden einen eigenen Ermittlungsstrang mit steuerstraßrechtlichen Bezügen.	12
4. Die Polizei bleibt bedeutsam, obwohl Steuerstraßsachen häufig nicht polizeilich beginnen.	13
5. Die Staatsanwaltschaft bleibt die zentrale Straßverfolgungsbehörde und kann das Verfahren jederzeit an sich ziehen.	14
6. Die Gerichte kontrollieren Eingriffe, entscheiden über Schuld und Straß und bündeln komplexe Steuerstraßsachen häufig in spezialisierten Spruchkörpern.	15
7. Die Europäische Staatsanwaltschaft ergänzt den Behördenaufbau bei Straftaten zulasten der finanziellen Interessen der Union.	17
III. Die Ermächtigungsgrundlagen der Ermittlung ergeben sich aus einem Ineinandergreifen von Abgabenordnung, Straßprozessordnung und Grundrechten.	18
1. Die Abgabenordnung eröffnet das Steuerstraßverfahren und verweist auf die Straßprozessordnung.	18
2. Die Verdachtsschwelle und die Beschuldigtenstellung steuern den Übergang vom Steuerverfahren zum Straßverfahren.	20
3. Die allgemeinen strafprozessualen Ermittlungsbefugnisse gelten auch in Steuerstraßsachen.	21
4. Verdeckte und digitale Eingriffe sind in Steuerstraßsachen nur in besonders gelagerten Fällen eröffnet.	23
5. Steuerliche Sonderbefugnisse und steuerliche Datenzugriffe sind von strafprozessualen Eingriffen zu trennen.	24
IV. Die inländischen Ermittlungsquellen entstehen aus Steuerakten, Kontrollmaterial, Registern, Finanzdaten und digitalen Geschäftsunterlagen.	26
1. Steuerakten und Veranlagungsdaten bilden das natürliche Ausgangsmaterial vieler Verfahren.	26

2. Außenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung und Kassen-Nachschau erzeugen besonders verdachtsnahe Informationen.	27
3. Register, Meldedaten und behördliche Mitteilungen erweitern die inländische Erkenntnisbasis.	29
4. Banken, Zahlungsdienstleister, Plattformen und Unternehmen sind inländische Drittquellen mit zunehmender Bedeutung.....	30
5. Digitale Geschäftsunterlagen verlangen eine beweissichere Sicherung, Reduktion und Auswertung.....	32
V. Internationale Ermittlungsquellen erweitern den steuerstrafrechtlichen Erkenntnisraum über nationale Akten hinaus.....	33
1. Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen ist von der strafrechtlichen Rechtshilfe zu unterscheiden.	33
2. Umsatzsteuerbezogene Unionsdaten sind bei grenzüberschreitenden Betrugssystemen besonders bedeutsam.	34
3. OLAF, Europol, Eurojust und das Europäische Justizielle Netz wirken unterschiedlich auf Steuerstrafsachen ein.	36
4. Das Bundeszentralamt für Steuern ist ein wichtiger Knoten steuerlicher Auslandsinformationen.	38
VI. Amtshilfe und Rechtshilfe sind nach Zweck, Rechtsgrundlage, Eingriffsqualität und Verwertungsregime zu trennen.	39
1. Die steuerliche Amtshilfe dient der Besteuerung, kann aber strafrechtliche Relevanz entfalten.	39
2. Die Rechtshilfe in Strafsachen folgt dem IRG, unionsrechtlichen Sonderinstrumenten und völkerrechtlichen Verträgen.....	40
3. Rechtshilfeersuchen müssen Maßnahme, Tatverdacht und Verwendungszweck präzise beschreiben.	42
4. Gemeinsame Ermittlungsgruppen und koordinierte Aktionstage bündeln komplexe Steuerstraßverfahren.....	43
5. Spezialität, ordre public und Grundrechte begrenzen die grenzüberschreitende Verwendung von Beweisen.....	44
VII. Die digitale Zusammenarbeit beschleunigt Steuerstraßverfahren, erhöht aber die Anforderungen an Datenqualität, Zuständigkeit und Rechtsschutz.	45

1. Elektronische Aktenführung und sichere Behördenkommunikation verändern die Verfahrenspraxis.....	45
2. SIENA, EUCARIS, INPOL und andere Informationssysteme unterstützen die behördenübergreifende Erkenntnisgewinnung.	46
3. Europäische elektronische Beweisanordnungen werden die Zusammenarbeit mit Diensteanbietern verändern.	47
4. Datenqualität, Beweisidentität und Auswertungsmethodik werden zu zentralen Verfahrensfragen.	48
5. Datenschutz und Steuergeheimnis bleiben auch in digitalen Kooperationsstrukturen tragende Grenzen.....	50
VIII. Die Verteidigung und die steuerliche Beratung müssen die Behördenstruktur und die Datenwege früh rekonstruieren.....	51
IX. Das Ergebnis zeigt Steuerstraßverfolgung als spezialisierte, datengetriebene und rechtsstaatlich begrenzte Kooperation.	54
X. Die einzelnen Ermittlungsmaßnahmen sind im Steuerstraßverfahren an typischen Fallgruppen zu messen.....	56
1. Durchsuchungen in Unternehmen müssen den Tatvorwurf in eine beherrschbare Datensuche übersetzen.	56
2. Vernehmungen und Auskunftersuchen müssen steuerliche Erklärungslasten und strafprozessuale Rechte trennen.....	57
3. Schätzungen sind steuerlich zulässig, aber strafrechtlich nur begrenzt beweistragend.....	58
4. Selbstanzeige und Berichtigungserklärung haben unterschiedliche Funktionen im Ermittlungsgefüge.....	59
5. Einstellungen und Strafbefehle zeigen die besondere Abschlussstruktur des Steuerstraßverfahrens.	60
XI. Die verfahrensrechtliche Zukunft der Steuerstraßverfolgung liegt in stärkerer Spezialisierung und überprüfbarer Datenarchitektur.....	60
XII. Sonderzuständigkeiten, besondere Finanzämter und länderübergreifende Datenwege sind eigenständige Strukturmerkmale der Steuerstraßverfolgung.....	64
1. Sonderzuständigkeiten sind kein Ausnahmezustand, sondern ein Organisationsinstrument.	64
2. Nordrhein-Westfalen zeigt den Übergang vom Strafsachenfinanzamt zum Landesamt in Düsseldorf.....	65

3. Digitale Betrugsbekämpfung wird in Nordrhein-Westfalen nicht einer einzigen Schreibtischzuständigkeit zugeordnet, sondern in Sondereinheiten gebündelt. 66
4. Der Austausch zwischen den Bundesländern beruht auf Amtshilfe, Kontrollmaterial und Koordinierung, nicht auf einer grenzenlosen Datenzirkulation. 68
5. Besondere Finanzämter für ausländische Unternehmer betreffen vor allem die Umsatzsteuer und dürfen nicht mit Steuerstrafzuständigkeit verwechselt werden. 70
6. Für Dubai ist umsatzsteuerlich grundsätzlich das Finanzamt Berlin International zuständig, soweit es um einen in Dubai beziehungsweise in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen ausländischen Unternehmer geht. 72
7. Sonderzuständigkeiten erzeugen besondere Verteidigungs- und Beratungsfragen..... 73

Die Gliederung

- I. Die Steuerstraßverfolgung ist ein eigenständiges Schnittstellenverfahren zwischen Steuerverwaltung und Straßjustiz.
- II. Der Behördenaufbau beginnt bei der Finanzverwaltung und führt über spezialisierte Ermittlungsstellen zur Staatsanwaltschaft und zu den Gerichten.
- III. Die Ermächtigungsgrundlagen der Ermittlung ergeben sich aus einem Ineinandergreifen von Abgabenordnung, Straßprozessordnung und Grundrechten.
- IV. Die inländischen Ermittlungsquellen entstehen aus Steuerakten, Kontrollmaterial, Registern, Finanzdaten und digitalen Geschäftsunterlagen.
- V. Internationale Ermittlungsquellen erweitern den steuerstraßrechtlichen Erkenntnisraum über nationale Akten hinaus.
- VI. Amtshilfe und Rechtshilfe sind nach Zweck, Rechtsgrundlage, Eingriffsqualität und Verwertungsregime zu trennen.
- VII. Die digitale Zusammenarbeit beschleunigt Steuerstraßverfahren, erhöht aber die Anforderungen an Datenqualität, Zuständigkeit und Rechtsschutz.
- VIII. Die Verteidigung und die steuerliche Beratung müssen die Behördenstruktur und die Datenwege früh rekonstruieren.
- IX. Das Ergebnis zeigt Steuerstraßverfolgung als spezialisierte, datengetriebene und rechtsstaatlich begrenzte Kooperation.
- X. Die einzelnen Ermittlungsmaßnahmen sind im Steuerstraßverfahren an typischen Fallgruppen zu messen.
- XI. Die verfahrensrechtliche Zukunft der Steuerstraßverfolgung liegt in stärkerer Spezialisierung und überprüfbarer Datenarchitektur.
- XII. Sonderzuständigkeiten, besondere Finanzämter und länderübergreifende Datenwege sind eigenständige Strukturmerkmale der Steuerstraßverfolgung.

I. Die Steuerstraftatverfolgung ist ein eigenständiges Schnittstellenverfahren zwischen Steuerverwaltung und Strafjustiz.

Steuerstraftaten unterscheiden sich von gewöhnlichen Straftaten dadurch, dass die Tatsachenbasis regelmäßig aus einem steuerlichen Lebenssachverhalt stammt und zugleich strafprozessual verwertet werden soll. Das Verfahren beginnt häufig nicht mit einer klassischen Anzeige an die Polizei, sondern mit einer Unstimmigkeit in einer Steuererklärung, mit einer Kontrollmitteilung, mit einer Außenprüfung, mit einem internationalen Datensatz oder mit einer Verdachtsmeldung aus einer anderen Behörde. Die Besonderheit liegt deshalb nicht nur in der Materie des materiellen Steuerstrafrechts, sondern vor allem in der Organisation der Ermittlung. Die Abgabenordnung ordnet den Finanzbehörden bei Steuerstraftaten eigene Ermittlungsaufgaben zu und verzahnt diese Aufgaben mit den Vorschriften der Strafprozessordnung.¹

Die Steuerstraftatverfolgung ist damit kein bloßes Annexverfahren der Veranlagung, aber auch kein vollständig von der Steuerverwaltung gelöstes Polizeiverfahren. Sie bewegt sich zwischen dem fiskalischen Interesse an zutreffender Besteuerung, dem staatlichen Strafanspruch, dem Steuergeheimnis, den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und dem strafprozessualen Grundsatz, dass niemand an seiner eigenen Überführung aktiv mitwirken muss. Gerade diese Verschränkung erklärt, weshalb dieselbe Information in einem Verfahren als Besteuerungsgrundlage, in einem anderen Verfahren als Beweismittel und in einem dritten Verfahren als Anlass für internationale Auskunftersuchen erscheinen kann. Die Struktur der Behörden ist deshalb nur verständlich, wenn zugleich die rechtlichen Datenwege betrachtet werden.²

Der Begriff der Steuerstraftat umfasst nach der gesetzlichen Systematik nicht nur die Steuerhinterziehung, sondern auch die in den Steuergesetzen enthaltenen

¹ Vgl. § 385 Abs. 1 AO, § 386 AO und § 369 AO.

² Vgl. § 393 AO zum Verhältnis von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren sowie § 30 AO zum Steuergeheimnis.

Strafvorschriften und bestimmte gleichgestellte Taten. In der Praxis dominiert zwar § 370 AO, weil die Verkürzung von Steuern und die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile den Kern der meisten Verfahren bilden. Für die Zuständigkeit und die Ermittlungsbefugnisse ist aber stets zu prüfen, ob die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt, ob zugleich andere Strafgesetze verletzt sind oder ob ein Delikt mit Zoll-, Verbrauchsteuer-, Sozialabgaben-, Subventions- oder Umsatzsteuerbezug vorliegt. Diese Einordnung entscheidet darüber, ob die Finanzbehörde das Verfahren selbstständig führt oder ob die Staatsanwaltschaft die Leitung übernimmt.³

Ein weiterer Strukturunterschied ergibt sich daraus, dass Steuerstrafverfahren regelmäßig akten- und datengetrieben sind. Während andere Ermittlungsverfahren nicht selten bei der körperlichen Spurensicherung oder bei Zeugenvernehmungen ansetzen, entstehen Steuerstrafsachen vielfach aus Buchungsjournalen, Steuererklärungen, Bankunterlagen, elektronischen Kassendaten, ERP-Systemen, Rechnungsströmen, Zollanmeldungen, Plattformmeldungen oder internationalen Austauschdatensätzen. Die Ermittlungsbehörden müssen daher nicht nur Verdachtsschwellen und Zwangsbefugnisse beherrschen, sondern auch steuerliche Massendaten lesen, Datenherkunft dokumentieren und Beweisverwertungsfragen bei digitaler Sicherung beherrschen. Die digitale Dimension ist inzwischen keine Randfrage, sondern ein Organisationsprinzip.⁴

Der folgende Aufsatz stellt die Struktur der Strafverfolgung in Steuerstrafsachen deshalb in fünf miteinander verbundenen Perspektiven dar. Zunächst wird der Behördenaufbau erläutert, weil Zuständigkeit, Weisungsbeziehung und praktische Arbeitsteilung die spätere Verfahrensführung prägen. Sodann werden die Ermächtigungsgrundlagen zur Ermittlung dargestellt, wobei die Abgabenordnung und die Strafprozessordnung als ineinandergreifende Regelungswerke behandelt werden. Anschließend werden inländische und internationale Ermittlungsquellen

³ Vgl. § 369 AO, § 370 AO und § 386 Abs. 2 AO.

⁴ Vgl. § 147 AO, § 147b AO, § 146a AO, § 110 StPO und § 404 Satz 2 AO.

untersucht, bevor Amtshilfe, Rechtshilfe und digitale Zusammenarbeit als eigene Daten- und Kooperationsregime eingeordnet werden. Das Ergebnis ist ein Modell, in dem Steuerstraßverfolgung als koordiniertes, aber normativ begrenztes Zusammenspiel spezialisierter Stellen erscheint.⁵

II. Der Behördenaufbau beginnt bei der Finanzverwaltung und führt über spezialisierte Ermittlungsstellen zur Staatsanwaltschaft und zu den Gerichten.

1. Die allgemeine Finanzverwaltung ist häufig die erste Erkenntnisquelle des Steuerstraßverfahrens.

Die Ausgangspunkte steuerstraßrechtlicher Verfahren liegen häufig in den Veranlagungs-, Festsetzungs-, Erhebungs- und Prüfungsstellen der Finanzverwaltung. Diese Stellen sind nicht primär Straßverfolgungsbehörden, sondern erfüllen den gesetzlichen Auftrag, Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Sie arbeiten mit Steuererklärungen, Belegen, Kontrollmitteilungen, Betriebsprüfungsfeststellungen, Umsatzsteuervoranmeldungen und elektronischen Risikohinweisen. Entsteht aus dieser Tätigkeit ein zureichender tatsächlicher Anhaltspunkt für eine Steuerstraßtat, verschiebt sich die rechtliche Bewertung des Sachverhalts. Der Vorgang darf dann nicht mehr als rein steuerliche Unstimmigkeit behandelt werden, sondern ist an die zuständige Straß- und Bußgeldsachenstelle oder an die Steuerfahndung weiterzugeben.⁶

Für den Behördenaufbau ist wesentlich, dass die Finanzverwaltung in Steuerstraßsachen nicht als einheitlicher Block handelt. Die Veranlagungsstelle, die Betriebsprüfung, die Umsatzsteuer-Sonderprüfung, die Lohnsteuer-Außenprüfung, die Vollstreckungsstelle, die Steuerfahndung und die Straßsachenstelle haben unterschiedliche Aufgaben, unterschiedliche

⁵ Vgl. AStBV (St) 2026, gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23. Oktober 2025, BStBl. I 2025, 1858.

⁶ Vgl. § 386 Abs. 1 AO, § 397 AO und Nr. 10 ff. AStBV (St) 2026.

Verfahrensrollen und unterschiedliche Befugnisse. Die Veranlagungsstelle darf etwa steuerlich weiter ermitteln, solange die gesetzlichen Grenzen des § 393 AO beachtet werden. Die Strafsachenstelle entscheidet demgegenüber über Einleitung, Führung, Einstellung oder Abgabe des Strafverfahrens, soweit die Finanzbehörde das Verfahren selbstständig betreibt. Die Steuerfahndung übernimmt regelmäßig die operativen Ermittlungen, die Beschlagnahmesituation, die Auswertung von Unterlagen und die konkrete Sachverhaltsaufklärung.⁷

In der Praxis ist die organisatorische Bezeichnung der Strafsachenstellen nicht in allen Ländern gleich. Teilweise wird von der Bußgeld- und Strafsachenstelle gesprochen, teilweise von der Strafsachen- und Bußgeldstelle, teilweise von zentralisierten Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Die Nomenklatur ist für die rechtliche Struktur weniger bedeutsam als die Funktion. Diese Stelle bildet die verfahrensleitende Schnittstelle innerhalb der Finanzverwaltung, wenn die Voraussetzungen der selbstständigen Ermittlungsführung vorliegen. Sie kommuniziert mit der Steuerfahndung, entscheidet über die Beschuldigtenstellung, prüft Einstellungen, beantragt gegebenenfalls einen Strafbefehl und legt Verfahren der Staatsanwaltschaft vor, wenn die gesetzlichen Grenzen der eigenen Zuständigkeit erreicht sind.⁸

2. Die Steuerfahndung verbindet steuerfachliche Sachverhaltsaufklärung mit strafprozessualer Ermittlungsarbeit.

Die Steuerfahndung nimmt eine Doppelstellung ein, die für Steuerstrafsachen prägend ist. Sie erforscht Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, sie ermittelt Besteuerungsgrundlagen in diesen Zusammenhängen und sie deckt unbekannte Steuerfälle auf. Diese gesetzliche Aufgabenbeschreibung erklärt, weshalb Steuerfahnder steuerliche und strafprozessuale Arbeitsweisen verbinden müssen. Sie lesen Bilanzen, Kassenbücher, Umsatzsteuerketten,

⁷ Vgl. § 208 AO, § 386 AO, § 399 AO und § 402 AO.

⁸ Vgl. § 386 Abs. 2 bis 4 AO, § 399 AO, § 400 AO und § 406 AO.

Bankbewegungen und Verrechnungspreissachverhalte, treten aber zugleich mit Durchsuchungsbeschlüssen, Sicherungsmaßnahmen, Beschuldigtenbelehrungen und Beweissicherungen auf. Die Steuerfahndung ist deshalb weder eine gewöhnliche Betriebsprüfung noch eine allgemeine Polizeidienststelle, sondern eine spezialisierte Ermittlungsbehörde der Finanzverwaltung.⁹

Die Aufgaben der Steuerfahndung können nicht allein aus der Perspektive der repressiven Strafverfolgung beschrieben werden. Der gesetzliche Auftrag zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle hat eine vorgelagerte, erkenntnisbildende Funktion, die insbesondere bei Kontrollmaterial, Internetrecherchen, Plattformdaten, Bargeldbranchen, Umsatzsteuerkarussellen und grenzüberschreitenden Gestaltungen relevant wird. Gleichzeitig darf diese Vorfeldnähe nicht dazu führen, strafprozessuale Verdachtsschwellen zu relativieren. Sobald gegen eine bestimmte Person der Verdacht einer Steuerstraftat besteht, muss der Rollenwechsel verfahrensrechtlich nachvollzogen werden. Für Verteidigung und Beratung ist daher häufig entscheidend, wann aus steuerlicher Sachverhaltsaufklärung strafprozessuale Beschuldigtenermittlung geworden ist.¹⁰

Die Steuerfahndung verfügt im Steuerstrafverfahren über die Rechte und Pflichten der Behörden und Beamten des Polizeidienstes, soweit die Abgabenordnung dies anordnet. Diese Gleichstellung betrifft nicht nur die Teilnahme an Durchsuchungen, die Sicherung von Unterlagen und die Anfertigung von Vermerken, sondern auch die Durchsicht von Papieren und elektronischen Speichermedien im gesetzlich vorgesehenen Rahmen. Die operative Stärke der Steuerfahndung liegt gerade darin, dass sie steuerliche Relevanz und Beweisrelevanz zusammenführt. Ihre Grenzen liegen dort, wo richterliche Anordnung, Verhältnismäßigkeit, Berufsgeheimnisschutz, Beschuldigtenrechte oder Zweckbindung der Daten einen Eingriff nicht tragen.

⁹ Vgl. § 208 Abs. 1 Satz 1 AO.

¹⁰ Vgl. § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, § 397 AO und § 136 StPO.

Ein steuerlich interessantes Dokument ist nicht automatisch ein strafprozessual verwertbares Beweismittel.¹¹

3. Die Zollverwaltung und die Finanzkontrolle Schwarzarbeit bilden einen eigenen Ermittlungsstrang mit steuerstrafrechtlichen Bezügen.

Neben den Landesfinanzbehörden ist die Zollverwaltung in einer Vielzahl steuerstrafrechtlicher und wirtschaftsstrafrechtlicher Sachverhalte von zentraler Bedeutung. Hauptzollämter sind Finanzbehörden im Sinne des steuerstrafrechtlichen Abschnitts der Abgabenordnung, soweit die von ihnen verwalteten Abgaben und Zölle betroffen sind. Hinzu kommen die Zollfahndungsämter und das Zollkriminalamt, deren Aufgaben im Zollfahndungsdienstgesetz geregelt sind. Der Zollbereich betrifft insbesondere Einfuhrabgaben, Verbrauchsteuern, Zollhinterziehung, Marktordnungsrecht, Tabaksteuer, Energiesteuer, Kfz-bezogene Sachverhalte und Deliktsskomplexe, in denen Steuerhinterziehung mit Schmuggel, Urkundenfälschung oder organisierter Kriminalität verbunden ist.¹²

Eine besondere Rolle nimmt die Finanzkontrolle Schwarzarbeit ein. Sie ist organisatorisch bei der Zollverwaltung angesiedelt und befasst sich mit illegaler Beschäftigung, Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen, Mindestlohnverstößen, Leistungsmissbrauch und verwandten Sachverhalten. Steuerstrafrechtliche Relevanz entsteht regelmäßig dort, wo Schwarzlöhne, Scheinrechnungen, verdeckte Lohnzahlungen, Kassenmanipulationen oder nicht erklärte Umsätze mit sozialversicherungsrechtlichen und arbeitsmarktbezogenen Verstößen zusammentreffen. Solche Verfahren zeigen besonders deutlich, dass Steuerstrafverfolgung häufig nicht isoliert bleibt, sondern mit allgemeinem Wirtschaftsstrafrecht, Beitragsstrafrecht und Zollrecht verbunden ist. Die

¹¹ Vgl. § 404 AO, § 110 StPO, § 97 StPO und § 160a StPO.

¹² Vgl. § 386 Abs. 1 Satz 2 AO, § 1 ZFdg und § 3 ZFdg.

Verfahrensleitung liegt dann nicht selten früher bei der Staatsanwaltschaft als in reinen § 370-AO-Verfahren.¹³

4. Die Polizei bleibt bedeutsam, obwohl Steuerstrafsachen häufig nicht polizeilich beginnen.

Die allgemeine Polizei steht in Steuerstrafsachen nicht an erster Stelle des gesetzlichen Sonderregimes, bleibt aber praktisch relevant. Sie kann bei Durchsuchungen hinzugezogen werden, bei Festnahmen oder Gefahrenlagen unterstützen, eigene Erkenntnisse an die Finanzbehörden oder die Staatsanwaltschaft weiterleiten und in Mischverfahren die operativen Ermittlungen prägen. Besonders häufig ist polizeiliche Beteiligung bei Geldwäscheverdacht, organisierter Kriminalität, Scheinfirmenstrukturen, Cybercrime, Korruption, Subventionsbetrug, Insolvenzdelikten oder bandenmäßig organisierten Umsatzsteuerkarussellen. In diesen Konstellationen ist die Steuerstraftat nicht der einzige Ermittlungsgegenstand, sondern ein Teil eines umfangreicheren kriminalistischen Lagebildes. Das führt regelmäßig zu einer stärkeren Rolle der Staatsanwaltschaft und zu einer engeren Einbindung von Landeskriminalämtern oder Bundeskriminalamt.¹⁴

Die polizeiliche Mitwirkung wirft in Steuerstrafsachen besondere Koordinationsfragen auf. Die Polizei kann kriminalistische Mittel bereitstellen, die Finanzbehörde kann steuerliche Sachkunde liefern, und die Staatsanwaltschaft kann als verfahrensleitende Stelle die Gesamtstrategie bestimmen. Je mehr Deliktsbereiche betroffen sind, desto wichtiger wird eine klare Aktenführung, weil unklare Rollen zu Belehrungsfehlern, Zuständigkeitsstreitigkeiten und Beweisverwertungsrisiken führen können. Das gilt insbesondere dann, wenn Erkenntnisse aus Gefahrenabwehr, Steueraufsicht, Finanzkontrolle, Geldwäscheaufsicht oder internationalem Informationsaustausch in ein

¹³ Vgl. § 1 SchwarzArbG, § 266a StGB und § 386 AO.

¹⁴ Vgl. §§ 161 und 163 StPO sowie § 386 Abs. 4 AO.

Strafverfahren überführt werden. Der Aktenvermerk über Herkunft, Zeitpunkt und Zweck der Information ist dann nicht bloße Formalität, sondern ein zentrales Verteidigungs- und Kontrollinstrument.¹⁵

5. Die Staatsanwaltschaft bleibt die zentrale Strafverfolgungsbehörde und kann das Verfahren jederzeit an sich ziehen.

Die Staatsanwaltschaft ist im deutschen Strafprozess die Herrin des Ermittlungsverfahrens, auch wenn die Abgabenordnung den Finanzbehörden in Steuerstrafsachen eigenständige Ermittlungsbefugnisse zuweist. Diese Eigenständigkeit ist funktional begrenzt. Die Finanzbehörde darf bestimmte Steuerstraftverfahren selbstständig führen, weil sie über die erforderliche steuerliche Fachkunde verfügt und weil viele Verfahren sachnah, effizient und ohne allgemeine Polizeistruktur bearbeitet werden können. Die Staatsanwaltschaft behält jedoch die Möglichkeit, das Verfahren zu übernehmen, wenn dies aus rechtlichen, tatsächlichen oder kriminalpolitischen Gründen erforderlich erscheint. Sobald die Sache über den steuerlichen Kern hinausgeht, Haftfragen entstehen oder eine Anklage geboten ist, rückt die Staatsanwaltschaft regelmäßig in den Mittelpunkt.¹⁶

Die Abgrenzung zwischen selbstständiger Finanzbehördenermittlung und staatsanwaltschaftlicher Verfahrensleitung ist kein bloßes Organisationsdetail. Sie entscheidet darüber, wer Anordnungen trifft, wer richterliche Beschlüsse beantragt, wer das Verfahren einstellt, wer den Erlass eines Strafbefehls beantragt und wer die Kommunikation mit anderen Strafverfolgungsstellen führt. Die Finanzbehörde nimmt im selbstständigen Ermittlungsverfahren die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen. Diese gesetzliche Fiktion ersetzt aber nicht die verfassungsrechtliche Bindung an Gesetzmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit und gerichtliche Kontrolle. Sie begründet

¹⁵ Vgl. § 160 StPO, § 161 StPO, § 30 AO und § 393 AO.

¹⁶ Vgl. § 386 Abs. 2 bis 4 AO, § 399 AO und § 152 GVG.

vielmehr eine besondere Verantwortung der Finanzbehörde, staatsanwaltschaftliche Standards auch im spezialisierten Steuerkontext einzuhalten.¹⁷

Die Staatsanwaltschaft ist besonders bedeutsam, wenn Steuerstraftaten mit Geldwäsche, Urkundenfälschung, Bestechung, Betrug, Insolvenzstraftaten, bandenmäßiger Begehung oder grenzüberschreitender organisierter Kriminalität verbunden sind. In solchen Fällen ist die steuerliche Schadensberechnung zwar weiterhin zentral, aber nicht mehr allein verfahrensprägend. Die Staatsanwaltschaft koordiniert dann die polizeilichen und steuerlichen Ermittlungen, entscheidet über Rechtshilfeersuchen, führt gegebenenfalls Europäische Ermittlungsanordnungen herbei und beantragt gerichtliche Maßnahmen wie Haftbefehle, Vermögensarreste oder komplexe Durchsuchungsbeschlüsse. Sie ist auch die natürliche Ansprechpartnerin für Eurojust, die Europäische Staatsanwaltschaft und ausländische Justizbehörden, soweit Rechtshilfe und strafprozessuale Kooperation betroffen sind.¹⁸

6. Die Gerichte kontrollieren Eingriffe, entscheiden über Schuld und Strafe und bündeln komplexe Steuerstrafsachen häufig in spezialisierten Spruchkörpern.

Die Gerichte erscheinen in der Ermittlungsphase zunächst als Kontrollinstanzen für eingriffsintensive Maßnahmen. Richterliche Beschlüsse sind insbesondere bei Durchsuchungen, Beschlagnahmen, Vermögensarresten, Telekommunikationsüberwachung und verdeckten digitalen Eingriffen von Bedeutung. Diese Kontrolle hat im Steuerstraftverfahren besonderes Gewicht, weil die Ermittlungen vielfach auf umfangreiche Unternehmensdaten, Berufsgeheimnisträgerunterlagen oder elektronische Speicher zugreifen. Der richterliche Beschluss muss deshalb den Tatvorwurf, den Eingriffsgegenstand, die

¹⁷ Vgl. § 399 Abs. 1 AO, § 400 AO und § 406 AO.

¹⁸ Vgl. §§ 111b ff. StPO, §§ 91a ff. IRG und Art. 86 AEUV.

Durchsuchungsorte, den Zweck und die Verhältnismäßigkeit hinreichend bestimmt beschreiben. Je stärker der steuerliche Sachverhalt technisch oder bilanziell verdichtet ist, desto höher ist die Anforderung an die konkrete Verdachtsdarstellung.¹⁹

Nach Abschluss der Ermittlungen richtet sich die gerichtliche Zuständigkeit nach den allgemeinen Regeln des Gerichtsverfassungsgesetzes und der Strafprozessordnung. Einfache Fälle können vor dem Strafrichter oder Schöffengericht des Amtsgerichts verhandelt werden, während umfangreiche oder gravierende Steuerstrafsachen vor der großen Strafkammer des Landgerichts landen können. Für bestimmte wirtschaftsbezogene Steuer- und Zollsachen kann die Wirtschaftsstrafkammer zuständig sein. Diese Konzentration ist sachgerecht, weil Steuerstrafsachen häufig komplexe Buchführung, Unternehmensstrukturen, Umsatzsteuerketten, internationale Lieferbeziehungen und umfangreiche Schadensberechnungen betreffen. Das Gericht hat dabei nicht nur die strafrechtliche Schuld festzustellen, sondern regelmäßig auch die steuerliche Verkürzungshöhe als Strafzumessungs- und Tatbestandsfrage aufzuklären.²⁰

Die gerichtliche Phase macht deutlich, dass die Qualität der Ermittlungsstruktur über die spätere Beweisaufnahme entscheidet. Wenn internationale Daten ohne klare Zweckbindung eingeführt wurden, digitale Datenträger ohne nachvollziehbare Sicherungskette ausgewertet wurden oder der Zeitpunkt der Beschuldigtenbelehrung unklar ist, verlagern sich Ermittlungsdefizite in die Hauptverhandlung. Umgekehrt können sorgfältig dokumentierte Datenwege, transparente Auswertungsberichte und nachvollziehbare steuerliche Berechnungen eine gerichtliche Verständigung, einen Strafbefehl oder eine konzentrierte Beweisaufnahme ermöglichen. Die Gerichtsbarkeit ist daher nicht

¹⁹ Vgl. §§ 102, 103 und 105 StPO sowie §§ 94 ff. StPO.

²⁰ Vgl. § 24 GVG, § 74 GVG, § 74c GVG und § 261 StPO.

nur Endpunkt der Strafverfolgung, sondern mittelbar auch Maßstab für die rechtmäßige und zweckmäßige Organisation der Ermittlungen.²¹

7. Die Europäische Staatsanwaltschaft ergänzt den Behördenaufbau bei Straftaten zulasten der finanziellen Interessen der Union.

Die Europäische Staatsanwaltschaft hat den Behördenaufbau in bestimmten Steuerstrafsachen europäisiert. Ihre Zuständigkeit betrifft Straftaten zulasten der finanziellen Interessen der Europäischen Union und erfasst im Steuerkontext insbesondere schwerwiegende grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbetrugssysteme, wenn die unionsrechtlichen Schwellen und Voraussetzungen erfüllt sind. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass ein Verfahren nicht mehr nur national zwischen Finanzbehörde, Staatsanwaltschaft und Gericht organisiert wird, sondern in ein europäisches Netzwerk delegierter Europäischer Staatsanwälte eingebunden sein kann. Gerade bei Umsatzsteuerkarussellen, Missing-Trader-Strukturen und grenzüberschreitenden Vorsteuerketten kann dies die Ermittlungskoordination erheblich beschleunigen.²²

Die Europäische Staatsanwaltschaft ersetzt die nationalen Behörden nicht vollständig, sondern arbeitet mit ihnen zusammen. Die Beweisaufnahme erfolgt weiterhin in nationalen Rechtsordnungen, und Eingriffe müssen die jeweils anwendbaren Verfahrensgarantien beachten. Für deutsche Steuerstrafsachen bedeutet dies, dass die steuerliche Expertise der Finanzverwaltung, die kriminalistische Arbeit nationaler Ermittlungsbehörden und die europäische Leitungsstruktur zusammengeführt werden müssen. Die Verteidigung muss in solchen Verfahren besonders auf Zuständigkeitsentscheidungen, Aktenzugang, Sprachfassungen, Datenübermittlungen und die Frage achten, ob nationale Eingriffsvoraussetzungen bei grenzüberschreitenden Maßnahmen eingehalten

²¹ Vgl. § 244 Abs. 2 StPO, § 257c StPO, § 400 AO und § 407 StPO.

²² Vgl. Art. 86 AEUV, Verordnung (EU) 2017/1939 und § 3 EUSTaG; zur Umsatzsteuerzuständigkeit vgl. insbesondere Art. 22 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2017/1939.

wurden. Die Europäisierung steigert die Effektivität, erhöht aber zugleich die Anforderungen an Dokumentation und Rechtsschutz.²³

III. Die Ermächtigungsgrundlagen der Ermittlung ergeben sich aus einem Ineinandergreifen von Abgabenordnung, Strafprozessordnung und Grundrechten.

1. Die Abgabenordnung eröffnet das Steuerstraßverfahren und verweist auf die Strafprozessordnung.

Die zentrale Eingangsnorm ist § 385 AO. Sie ordnet an, dass für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren gelten, soweit die Abgabenordnung keine besonderen Vorschriften enthält. Damit wird die Strafprozessordnung nicht verdrängt, sondern als Grundordnung des Verfahrens einbezogen. Die Abgabenordnung ergänzt diese Grundordnung dort, wo die steuerliche Fachmaterie, die Zuständigkeit der Finanzbehörden, die Einleitung des Verfahrens, die Mitwirkung der Finanzbehörde und das Verhältnis zum Besteuerungsverfahren besondere Regelungen verlangen. Die richtige Ermächtigungsgrundlage ist daher regelmäßig nicht entweder AO oder StPO, sondern eine Normenkette aus beiden Regelwerken.²⁴

§ 386 AO beschreibt die Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten. Bei Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt, wobei Finanzbehörden im Sinne dieses Abschnitts insbesondere Finanzamt, Hauptzollamt, Bundeszentralamt für Steuern und Familienkasse sind. Die Finanzbehörde kann das Ermittlungsverfahren selbstständig führen, wenn die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt oder zugleich andere Strafgesetze betrifft, deren Verletzung an steuerliche Bemessungsgrößen oder öffentlich-rechtliche Abgaben anknüpft. Diese Selbstständigkeit steht jedoch unter den

²³ Vgl. Verordnung (EU) 2017/1939, insbesondere Art. 26 ff. und Art. 31 ff.

²⁴ Vgl. § 385 Abs. 1 AO.

Grenzen des Gesetzes und kann durch Abgabe oder Übernahme des Verfahrens enden. Die Norm bildet damit die organisatorische Drehscheibe des Steuerstrafverfahrens.²⁵

§ 399 AO verleiht der Finanzbehörde im selbstständig geführten Ermittlungsverfahren die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft. Diese Formulierung darf nicht dahin missverstanden werden, dass die Finanzbehörde Strafgerichtsbarkeit ausübt. Sie bedeutet vielmehr, dass die Finanzbehörde im Ermittlungsverfahren staatsanwaltschaftliche Funktionen wahrnimmt, solange die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Sie kann Ermittlungsmaßnahmen veranlassen, richterliche Entscheidungen beantragen, Abschlussentscheidungen treffen und den Erlass eines Strafbefehls beantragen. Die richterliche Entscheidung über Schuld, Strafe und eingriffsintensive Maßnahmen bleibt unberührt.²⁶

§ 402 AO und § 404 AO regeln die polizeiähnlichen Rechte der Finanzbehörden und der Steuerfahndung in Steuerstrafverfahren. Wenn die Staatsanwaltschaft das Verfahren führt, hat die Finanzbehörde im Grundsatz die Rechte und Pflichten der Behörden des Polizeidienstes. Die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen und Dienstkräfte werden in Steuerstrafverfahren hinsichtlich bestimmter Befugnisse den Behörden und Beamten des Polizeidienstes gleichgestellt. Diese Gleichstellung ist für die Praxis bei Durchsuchung, Sicherstellung, Beschlagnahme, Auswertung und Berichtswesen entscheidend. Sie entbindet die Steuerfahndung jedoch nicht von strafprozessualen Eingriffsvoraussetzungen.²⁷

²⁵ Vgl. § 386 Abs. 1 und Abs. 2 AO.

²⁶ Vgl. § 399 AO, § 400 AO, § 401 AO und § 406 AO.

²⁷ Vgl. § 402 AO und § 404 AO.

2. Die Verdachtsschwelle und die Beschuldigtenstellung steuern den Übergang vom Steuerverfahren zum Strafverfahren.

Die Ermittlungsbefugnisse setzen regelmäßig einen Anfangsverdacht voraus. Der Anfangsverdacht verlangt zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine verfolgbare Straftat und darf nicht durch bloße Vermutungen, fiskalische Unzufriedenheit oder allgemeine Branchenerfahrung ersetzt werden. In Steuerstrafsachen ist die Abgrenzung besonders sensibel, weil steuerliche Prüfungsfeststellungen häufig zunächst mehrere Deutungen zulassen. Eine nicht erklärte Einnahme, eine fehlerhafte Umsatzsteuerbehandlung oder eine unvollständige Dokumentation kann auf Vorsatz, Leichtfertigkeit, Irrtum, Buchungsfehler oder abweichende Rechtsauffassung hindeuten. Die Einleitung eines Strafverfahrens verlangt daher eine eigenständige strafrechtliche Verdachtsprüfung.²⁸

Die Einleitung des Steuerstraßverfahrens hat verfahrensrechtliche Folgen. Die Abgabenordnung schreibt vor, dass die Einleitung dem Beschuldigten mitzuteilen ist, sobald dies ohne Gefährdung des Untersuchungszwecks geschehen kann, und dass die Mitteilung spätestens erfolgen muss, bevor der Beschuldigte zur Mitwirkung an der Aufklärung der Tat aufgefordert wird. Diese Regelung schützt nicht nur die formale Stellung des Beschuldigten, sondern auch seine Dispositionsfreiheit. Wer strafrechtlich betroffen ist, muss wissen, dass seine Angaben nicht mehr nur steuerlich, sondern auch strafprozessual relevant sein können. Gerade bei Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen ist die rechtzeitige Zäsur praktisch bedeutsam.²⁹

Das Verhältnis zwischen steuerlicher Mitwirkungspflicht und strafprozessualer Selbstbelastungsfreiheit ist in § 393 AO angelegt. Das Besteuerungsverfahren wird durch das Strafverfahren nicht ohne Weiteres suspendiert, und der

²⁸ Vgl. § 152 Abs. 2 StPO, § 160 Abs. 1 StPO und § 397 AO.

²⁹ Vgl. § 397 AO und § 136 StPO.

Steuerpflichtige bleibt grundsätzlich zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet. Gleichzeitig dürfen Zwangsmittel zur Erzwingung von Angaben, durch die sich der Betroffene wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit belasten müsste, in den gesetzlich geregelten Grenzen nicht eingesetzt werden. Diese Konstruktion erzeugt ein Spannungsverhältnis, das in der Beratungspraxis zu den wichtigsten Risikofeldern gehört. Jede behördliche Aufforderung ist daraufhin zu prüfen, ob sie steuerliche Mitwirkung verlangt oder strafprozessual relevante Selbstbelastung erzwingt.³⁰

3. Die allgemeinen strafprozessualen Ermittlungsbefugnisse gelten auch in Steuerstrafsachen.

Die Strafprozessordnung stellt den allgemeinen Instrumentenkasten der Ermittlungen bereit. Staatsanwaltschaft und Ermittlungsbehörden dürfen zur Erforschung des Sachverhalts die erforderlichen Ermittlungen vornehmen, soweit das Gesetz dies erlaubt und die Maßnahme verhältnismäßig ist. In Steuerstrafsachen gehören dazu Zeugenvernehmungen, Beschuldigtenvernehmungen, Auskunftersuchen, Aktenbeiziehungen, Registerabfragen, Sachverständigengutachten, Durchsuchungen, Sicherstellungen, Beschlagnahmen, Vermögenssicherungen und in besonderen Katalogfällen auch verdeckte technische Maßnahmen. Der steuerliche Charakter der Tat senkt die Anforderungen nicht. Vielmehr muss bei jeder Maßnahme geprüft werden, ob der Tatverdacht, der Eingriffsgegenstand und der erwartete Erkenntnisgewinn in einem angemessenen Verhältnis stehen.³¹

Durchsuchungen sind im Steuerstrafverfahren ein zentrales Ermittlungsinstrument. Sie dienen der Auffindung von Unterlagen, Datenträgern, Buchhaltungen, Rechnungen, Kommunikationsspuren, Bargeld, Vermögensgegenständen oder sonstigen Beweismitteln. Der

³⁰ Vgl. § 393 Abs. 1 und Abs. 2 AO sowie Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG.

³¹ Vgl. §§ 160, 161, 161a, 163, 94 ff., 102 ff. und 111b ff. StPO.

Durchsuchungsbeschluss muss den Tatvorwurf konkretisieren und die zu suchenden Beweismittel hinreichend beschreiben. In Unternehmensstrukturen ist besonders zu beachten, ob bei Beschuldigten, bei unverdächtigen Dritten, bei Berufsgeheimnisträgern oder in gemischt privat und beruflich genutzten Räumen durchsucht wird. Die Eingriffstiefe steigt erheblich, wenn komplette Datenbestände gespiegelt und später ausgewertet werden sollen.³²

Sicherstellung und Beschlagnahme betreffen in Steuerstrafsachen regelmäßig nicht nur einzelne körperliche Urkunden, sondern ganze Datenbestände. Die strafprozessuale Sicherung darf dabei nicht mit einer unbegrenzten Ausforschung verwechselt werden. Wenn Daten zunächst vollständig gesichert werden, muss die anschließende Durchsicht nach Tatvorwurf, Zeitraum, betroffenen Steuerarten, beteiligten Personen und Suchkriterien eingegrenzt werden. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt eine laufende Reduzierung des gesicherten Materials auf den verfahrensrelevanten Bestand. Bei Berufsgeheimnisträgerdaten, Verteidigungsunterlagen und privaten Kommunikationsinhalten treten besondere Schutzmechanismen hinzu.³³

Die Vermögensabschöpfung hat die Steuerstrafverfolgung zusätzlich verändert. Vermögensarreste und Einziehungsfragen können bereits in der Ermittlungsphase eine erhebliche wirtschaftliche Wirkung entfalten. Bei Steuerhinterziehung steht häufig die ersparte Steuer oder der erlangte Steuervorteil im Mittelpunkt, wobei die Berechnung mit steuerlichen Feststellungen, Schätzungen, Gesamtschuldnerschaft, Festsetzungsverjährung und strafrechtlichem Tatertrag verknüpft sein kann. Die Behörden müssen deshalb zwischen Steueranspruch, Hinterziehungsbetrag, Einziehungsbetrag und Sicherungsbedarf unterscheiden. Für Unternehmen ist die frühe Klärung dieser Begriffe entscheidend, weil

³² Vgl. §§ 102, 103, 105 und 110 StPO.

³³ Vgl. §§ 94, 95, 97, 98, 110 und 160a StPO.

Kontenpfändungen, Arrestbeschlüsse und Sicherheiten die wirtschaftliche Handlungsfähigkeit unmittelbar betreffen können.³⁴

4. Verdeckte und digitale Eingriffe sind in Steuerstrafsachen nur in besonders gelagerten Fällen eröffnet.

Telekommunikationsüberwachung, Quellen-Telekommunikationsüberwachung, Online-Durchsuchung und andere verdeckte technische Maßnahmen sind im Steuerstrafverfahren nicht die Regel. Die Strafprozessordnung knüpft solche Eingriffe an besonders gewichtige Voraussetzungen und an Katalogtaten. Nicht jede Steuerhinterziehung genügt. Relevanz entsteht insbesondere bei schweren, bandenmäßigen oder besonders qualifizierten Steuerstraftaten sowie bei Deliktsexkomplexen, die zusätzlich Geldwäsche, Betrug, Urkundenfälschung oder organisierte Kriminalität umfassen. Der Umstand, dass ein Steuerverfahren digital geführt wird oder dass Beweismittel in Messengerkommunikation vermutet werden, ersetzt die gesetzlichen Eingriffsschwellen nicht.³⁵

Die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zu verdeckten digitalen Eingriffen betont, dass die heimliche Infiltration informationstechnischer Systeme besonders tief in Grundrechte eingreift. Für Steuerstrafsachen bedeutet dies, dass die Behörden schon auf der Ebene der Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit begründen müssen, weshalb mildere Mittel wie Durchsuchung, Herausgabeverlangen, offene Sicherung, Bankauskunft oder Rechtshilfe nicht ausreichen. Die technische Möglichkeit, verschlüsselte Kommunikation an der Quelle zu erfassen, begründet keine eigenständige Ermittlungsbefugnis. Sie verlangt vielmehr eine strenge gesetzliche Grundlage, richterliche Kontrolle und eine tatbezogene Begrenzung. Diese Anforderungen werden durch die

³⁴ Vgl. §§ 73 ff. StGB, §§ 111b ff. StPO und § 370 AO.

³⁵ Vgl. § 100a StPO, § 100b StPO und § 370 Abs. 3 AO.

zunehmende Nutzung von Cloud-Diensten, Kollaborationstools und verschlüsselter Kommunikation praktisch immer wichtiger.³⁶

Eine besondere Herausforderung der digitalen Ermittlung ist die Abgrenzung zwischen lokal gespeicherten Daten, cloudbasierten Daten und bei Dritten vorhandenen Kommunikations- oder Bestandsdaten. Bei einer Durchsuchung in Geschäftsräumen kann der Zugriff auf ein geöffnetes System technisch weit über den physischen Standort hinausreichen. Strafprozessual ist deshalb zu klären, ob die Maßnahme noch als Durchsicht eines vorgefundenen Speichermediums, als Zugriff auf entfernte Daten, als Herausgabeverlangen gegenüber einem Diensteanbieter oder als internationale Rechtshilfemaßnahme einzuordnen ist. Die Einordnung entscheidet über Zuständigkeit, Richtervorbehalt, Benachrichtigung, Rechtsschutz und spätere Verwertbarkeit. Steuerliche Massendaten verstärken dieses Problem, weil sie häufig in integrierten Systemlandschaften liegen.³⁷

5. Steuerliche Sonderbefugnisse und steuerliche Datenzugriffe sind von strafprozessualen Eingriffen zu trennen.

Die Finanzverwaltung verfügt außerhalb des Strafverfahrens über eigene steuerliche Ermittlungs- und Mitwirkungsinstrumente. Dazu gehören Auskunftsverlangen, Vorlageverlangen, Außenprüfungen, Nachschauen, Kontenabruf, Kassen-Nachschau und digitale Prüfungsrechte. Diese Befugnisse dienen zunächst der zutreffenden Besteuerung. Sie dürfen jedoch nicht dazu eingesetzt werden, strafprozessuale Schutzvorschriften zu umgehen. Sobald der Zweck der Maßnahme in der Verfolgung einer konkreten Steuerstraftat liegt, muss die Maßnahme strafprozessual legitimiert und verfahrensrechtlich eingeordnet

³⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 24. Juni 2025, 1 BvR 180/23, zu Quellen-TKÜ und Online-Durchsuchung.

³⁷ Vgl. § 110 StPO, § 95 StPO, § 100a StPO und die Regelungen über Europäische Herausgabe- und Sicherungsanordnungen für elektronische Beweismittel.

werden. Der Grundsatz der Zweckklarheit ist daher ein tragendes Element der rechtmäßigen Steuerstraßverfolgung.³⁸

Der Kontenabruf zeigt diese Doppelstruktur besonders anschaulich. Steuerlich kann er als Instrument der Sachverhaltsaufklärung dienen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Strafprozessual kann dieselbe Information als Ermittlungsansatz, Beweisanzeichen oder Grundlage für weitere Maßnahmen verwendet werden, wenn die Zweckbindung und die Übermittlungsregeln beachtet werden. Die Behörden müssen dokumentieren, aus welchem Anlass die Information erhoben wurde, wann ein strafrechtlicher Anfangsverdacht entstand und welche Stelle die weitere Verwendung veranlasst hat. Ohne solche Dokumentation drohen Unklarheiten, ob steuerliche Mitwirkungspflichten und strafprozessuale Rechte sauber getrennt wurden.³⁹

Die Außenprüfung ist eine besonders häufige Quelle steuerstrafrechtlicher Verdachtsmomente. Sie darf nicht vorschnell kriminalisiert werden, weil Betriebsprüfungen naturgemäß auf Mehrergebnisse und abweichende Rechtsauffassungen stoßen. Gleichwohl kann sich aus Manipulationshinweisen, Scheinrechnungen, fehlenden Erlösaufzeichnungen, verdeckten Privatentnahmen, falschen Vorsteuerabzügen oder doppelt geführten Kassen ein strafrechtlicher Verdacht ergeben. Dann muss der Prüfer die strafrechtliche Relevanz anzeigen und die weitere Behandlung mit der zuständigen Strafsachenstelle abstimmen. Der Übergang ist aktenkundig zu machen, weil er für Belehrung, Mitwirkungspflichten und spätere Verwertung maßgeblich ist.⁴⁰

38 Vgl. §§ 88, 90, 93, 93b, 146b, 147, 193 ff. AO und § 393 AO.

39 Vgl. § 93 AO, § 93b AO, § 30 AO und § 393 AO.

40 Vgl. § 193 AO, § 194 AO, § 397 AO und Nr. 12 ff. AStBV (St) 2026.

IV. Die inländischen Ermittlungsquellen entstehen aus Steuerakten, Kontrollmaterial, Registern, Finanzdaten und digitalen Geschäftsunterlagen.

1. Steuerakten und Veranlagungsdaten bilden das natürliche Ausgangsmaterial vieler Verfahren.

Die erste inländische Ermittlungsquelle ist die Steuerakte selbst. Sie enthält Erklärungen, Anlagen, Bescheide, Einsprüche, Prüfungsberichte, interne Vermerke, Kontrollmitteilungen, Voranmeldungen, Zahlungsdaten und elektronische Risikohinweise. Ihre strafprozessuale Bedeutung hängt davon ab, ob die Unterlagen rechtmäßig erhoben wurden, ob sie dem Steuergeheimnis unterliegen und ob ihre Übermittlung in das Strafverfahren zulässig ist. In vielen Fällen lässt sich der Tatverdacht nur aus der historischen Entwicklung der Steuerakte verstehen, weil der Vorsatz aus wiederholten Erklärungsmustern, Nachfragen der Behörde, früheren Prüfungen oder bewusst ignorierten Hinweisen abgeleitet wird. Die Akte ist deshalb nicht bloß ein Belegarchiv, sondern eine Chronologie des steuerlichen Wissens.⁴¹

Kontrollmitteilungen sind ein zweiter zentraler Erkenntnisträger. Sie können aus Betriebsprüfungen bei Dritten, aus Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, aus Lohnsteuerprüfungen, aus Zollkontrollen, aus Registerabgleichen oder aus internationalen Informationsflüssen stammen. Ihre Stärke liegt darin, dass sie den erklärten Sachverhalt mit externen Daten abgleichen. Ihre Schwäche liegt darin, dass sie häufig erklärungsbedürftig sind und nicht ohne Prüfung als Beweis für Vorsatz oder Verkürzung taugen. Eine Kontrollmitteilung über eine Zahlung belegt etwa eine Zahlung, aber noch nicht ohne Weiteres deren steuerliche Qualifikation, den Zuflusszeitpunkt, die Zurechnung oder die innere Tatseite.⁴²

Elektronische Veranlagungssysteme und Risikomanagementverfahren haben den Erkenntniszugang der Finanzverwaltung verändert. Daten werden nicht mehr

⁴¹ Vgl. § 30 AO, § 88 AO, § 90 AO und § 386 AO.

⁴² Vgl. § 88 AO, § 194 Abs. 3 AO und § 160 Abs. 2 StPO.

nur von Sachbearbeitern gelesen, sondern auch maschinell plausibilisiert, verglichen und priorisiert. Für die Steuerstraßverfolgung kann dies bedeuten, dass Verdachtsmomente aus Mustern entstehen, die ohne digitale Auswertung kaum sichtbar wären. Gleichzeitig muss die Behörde nachvollziehbar machen, welche konkrete Tatsache den Anfangsverdacht trägt. Ein algorithmischer Treffer oder ein Risikohinweis kann ein Anlass zur Prüfung sein, ersetzt aber nicht die strafprozessuale Verdachtsbegründung gegenüber einer bestimmten Person.⁴³

2. Außenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung und Kassen-Nachschau erzeugen besonders verdachtsnahe Informationen.

Die Außenprüfung ist für Steuerstrafsachen deshalb so bedeutsam, weil sie den wirtschaftlichen Lebenssachverhalt im Unternehmen vor Ort, anhand der Buchhaltung und im zeitlichen Zusammenhang untersucht. Prüfer können Rechnungswege, Warenbewegungen, Kassendaten, Verträge, Inventuren, Bankkonten und interne Abstimmungen vergleichen. Sie stoßen dadurch auf Sachverhalte, die aus der Steuererklärung allein nicht erkennbar wären. Dazu gehören verdeckte Umsätze, fingierte Betriebsausgaben, unzutreffende Privatanteile, Scheingeschäfte, unklare Darlehen, verdeckte Gewinnausschüttungen oder fehlende Lohnversteuerung. Die strafrechtliche Bewertung setzt jedoch voraus, dass die steuerliche Abweichung in eine vorsätzliche oder leichtfertige Pflichtverletzung übersetzt werden kann.⁴⁴

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist in Steuerstrafverfahren häufig besonders ergiebig, weil das Umsatzsteuerrecht auf zeitnahen Voranmeldungen, Vorsteuerabzug, Rechnungsvoraussetzungen und grenzüberschreitenden Lieferketten beruht. Fehler und Manipulationen wirken sich schnell liquiditätswirksam aus. Ermittlungsrelevant werden insbesondere unberechtigter Vorsteuerabzug, Scheinrechnungen, Reihengeschäfte, innergemeinschaftliche

⁴³ Vgl. § 88 Abs. 5 AO und § 152 Abs. 2 StPO.

⁴⁴ Vgl. §§ 193 ff. AO, § 370 AO und § 378 AO.

Lieferungen ohne tatsächliche Warenbewegung, Missing-Trader-Strukturen und auffällige Umsatzsprünge. Gleichzeitig ist das Umsatzsteuerrecht fehleranfällig und komplex. Die strafrechtliche Ermittlung muss deshalb zwischen materiellem Steuerfehler, Organisationsverschulden, Leichtfertigkeit und Vorsatz sorgfältig unterscheiden.⁴⁵

Die Kassen-Nachschau und die digitalen Pflichten zur Kassenführung haben den Ermittlungszugang in bargeldintensiven Betrieben erheblich verdichtet. Elektronische Aufzeichnungssysteme, technische Sicherheitseinrichtungen, Kasseneinzeldaten, Programmierprotokolle und Verfahrensdokumentationen erlauben eine deutlich feinere Prüfung als frühere Summenaufzeichnungen. Manipulationen können sich aus Stornomustern, Trainingsbuchungen, Lücken, ungewöhnlichen Bedienerkennungen oder fehlenden Exportdaten ergeben. Für das Strafverfahren bleibt aber auch hier entscheidend, ob die Daten rechtmäßig erlangt, technisch zuverlässig gesichert und plausibel ausgewertet wurden. Eine mathematische Auffälligkeit ersetzt nicht die Beweisführung zur konkreten Tathandlung.⁴⁶

Die Lohnsteuer-Außenprüfung und die Prüfung der Finanzkontrolle Schwarzarbeit treffen sich in Verfahren, die Löhne, Sozialversicherungsbeiträge und Barzahlungen betreffen. Steuerstrafrechtlich geht es häufig um nicht angemeldete Arbeitnehmer, Scheinwerkverträge, unvollständige Lohnkonten, verdeckte Barlohnzahlungen, unzutreffende Reisekosten, fingierte Subunternehmer oder Ketten von Abdeckrechnungen. Die Ermittlungsquellen reichen von Lohnabrechnungen über Baustellenkontrollen bis zu Mobiltelefonaten und Bankbewegungen. Die besondere Schwierigkeit liegt darin, Steuerverkürzung, Beitragsvorenthaltung und arbeitsrechtliche Verstöße in einer konsistenten Schadens- und Verantwortlichkeitsrechnung

⁴⁵ Vgl. § 370 AO, § 15 UStG, § 6a UStG und Art. 138 MwStSystRL.

⁴⁶ Vgl. § 146a AO, § 146b AO, § 147 AO und Kassensicherungsverordnung.

zusammenzuführen. Eine pauschale Schätzung kann für die Besteuerung ausreichen, muss im Strafverfahren aber an den Zweifelssatz angepasst werden.⁴⁷

3. Register, Meldedaten und behördliche Mitteilungen erweitern die inländische Erkenntnisbasis.

Steuerstraßverfahren nutzen zahlreiche Register- und Meldedaten. Handelsregister, Transparenzregister, Grundbuch, Gewerberegister, Fahrzeugregister, Melderegister, Insolvenzbekanntmachungen, Bundesanzeiger, Unternehmensregister und berufsrechtliche Register können Hinweise auf Beteiligte, wirtschaftlich Berechtigte, Vermögen, Geschäftsanschriften, Gesellschafterwechsel oder Scheinfirmenstrukturen geben. Diese Quellen sind nicht in jedem Fall strafprozessuale Zwangsmittel, können aber die Verdachtsbildung und die Ermittlungsplanung erheblich beeinflussen. Die Behörden müssen dennoch prüfen, ob der Zugriff öffentlich, steuerlich, verwaltungsrechtlich oder strafprozessual erfolgt und ob die weitere Verwendung im Strafverfahren zulässig ist. Gerade bei Massenauswertungen darf die Verfügbarkeit eines Registers nicht mit schrankenloser Zweckfreiheit verwechselt werden.⁴⁸

Behördliche Mitteilungen sind eine weitere inländische Quelle. Gerichte und Behörden können verpflichtet sein, Tatsachen mitzuteilen, die für Besteuerung oder Steuerstraßverfolgung erheblich sein können. In der Praxis kommen Hinweise aus Insolvenzverfahren, Zivilprozessen, Vergabeverfahren, Subventionsprüfungen, Geldwäscheaufsicht, Gewerbeüberwachung, Sozialbehörden, Zollkontrollen und Polizeiverfahren in Betracht. Solche Mitteilungen sind für die Finanzverwaltung besonders wertvoll, weil sie externe Lebenssachverhalte mit steuerlichen Erklärungspflichten verknüpfen. Für das

⁴⁷ Vgl. § 42f EStG, § 1 SchwarzArbG, § 266a StGB und § 261 StPO.

⁴⁸ Vgl. § 30 AO, § 161 StPO, § 162 StPO und die jeweiligen Registergesetze.

Strafverfahren ist aber auch hier zu dokumentieren, welche Behörde welche Information auf welcher Rechtsgrundlage übermittelt hat.⁴⁹

Geldwäscheverdachtsmeldungen können steuerstrafrechtliche Ermittlungen mittelbar auslösen, weil ungewöhnliche Transaktionen, Bargeldeinzahlungen, Auslandskonten oder verschleierte wirtschaftlich Berechtigte auch auf un versteuerte Einkünfte hindeuten können. Die Schnittstelle ist rechtlich sensibel, weil Geldwäscheprävention, Finanzaufsicht und Strafverfolgung unterschiedliche Zwecke haben. Wird aus einer Verdachtsmeldung ein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht abgeleitet, muss die Ermittlungsakte die Übermittlung, die Zweckbindung und die Folgemaßnahmen nachvollziehbar abbilden. Die bloße Existenz einer Verdachtsmeldung begründet nicht automatisch eine Steuerhinterziehung. Sie kann aber ein gewichtiger Anlass sein, Vermögensherkunft, Steuererklärungen und Zahlungsströme zu vergleichen.⁵⁰

4. Banken, Zahlungsdienstleister, Plattformen und Unternehmen sind inländische Drittquellen mit zunehmender Bedeutung.

Bankunterlagen gehören zu den klassischen Beweismitteln im Steuerstrafverfahren. Sie ermöglichen die Rekonstruktion von Zahlungseingängen, Bareinzahlungen, Auslandsüberweisungen, Darlehensflüssen, Gesellschafterverrechnungen, Wertpapiergeschäften und Vermögensverschiebungen. Der Zugriff kann steuerlich oder strafprozessual erfolgen, wobei im Strafverfahren Herausgabeverlangen, Beschlagnahme und gerichtliche Anordnungen in Betracht kommen. Die Auswertung von Bankdaten ist beweisrechtlich stark, aber interpretativ nicht trivial. Ein Zahlungseingang beweist noch nicht ohne Weiteres steuerbare Einnahmen, und eine Auslandsüberweisung beweist nicht automatisch Verschleierung. Erst die

⁴⁹ Vgl. § 116 AO, § 30 AO und § 161 StPO.

⁵⁰ Vgl. Geldwäschegesetz, § 30 AO, § 161 StPO und § 261 StGB.

Verbindung mit Verträgen, Rechnungen, Leistungsbeziehungen und Erklärungsverhalten erzeugt den strafrechtlichen Befund.⁵¹

Zahlungsdienstleister, Marktplätze und digitale Plattformen haben die Ermittlungslandschaft erheblich erweitert. Einnahmen aus Onlinehandel, App-Verkäufen, Vermittlungsleistungen, Vermietung, Influencer-Marketing, Streaming, Kryptowerten und Plattformarbeit erzeugen elektronische Spuren, die mit steuerlichen Erklärungen abgeglichen werden können. Der Gesetzgeber hat auf diese Entwicklung mit besonderen Meldepflichten für Plattformbetreiber und mit Regelungen zum automatischen Austausch von Plattformdaten reagiert. Für Steuerstrafsachen bedeutet dies, dass bislang schwer sichtbare Nebentätigkeiten und grenzüberschreitende Umsätze häufiger datenbasiert auffallen. Die Strafbarkeit hängt aber weiterhin von Erklärungspflicht, Kenntnis, Vorsatz und Verkürzung ab.⁵²

Kryptowerte schaffen einen weiteren Ermittlungsbereich. Sie sind nicht anonym im absoluten Sinne, aber pseudonym, technisch anspruchsvoll und häufig grenzüberschreitend organisiert. Ermittlungsquellen können Börsen, Wallet-Adressen, Blockchain-Analysen, Bank-Fiat-Schnittstellen, Steuererklärungen, Plattformmeldungen und internationale Austauschdaten sein. Mit dem deutschen Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz und der unionsrechtlichen DAC-8-Umsetzung wird die Melde- und Austauschstruktur für Kryptowerte weiter verdichtet. Für die strafrechtliche Praxis bleibt entscheidend, ob die wirtschaftliche Zuordnung, der steuerliche Realisationstatbestand, die Bewertung und der Vorsatz in einer belastbaren Weise nachgewiesen werden können.⁵³

⁵¹ Vgl. § 95 StPO, §§ 94 ff. StPO, § 93 AO und § 93b AO.

⁵² Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz und die Richtlinie (EU) 2021/514, die als DAC 7 bezeichnet wird.

⁵³ Vgl. Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz, DAC 8 und OECD Crypto-Asset Reporting Framework.

5. Digitale Geschäftsunterlagen verlangen eine beweissichere Sicherung, Reduktion und Auswertung.

Die wichtigste inländische Ermittlungsquelle moderner Steuerstrafsachen ist häufig nicht mehr der Papierordner, sondern der strukturierte Datenbestand. ERP-Systeme, Warenwirtschaft, Kassensysteme, Lohnprogramme, Dokumentenmanagement, E-Mail-Archive, Chatverläufe, Cloudspeicher, Buchhaltungssoftware und Schnittstellenprotokolle enthalten nicht nur Belege, sondern auch Metadaten, Änderungsverläufe und Zugriffsinformationen. Die Sicherung solcher Daten muss technisch reproduzierbar und rechtlich begrenzt erfolgen. Hashwerte, Sicherungsprotokolle, Suchkriterien, Auswertungsumgebungen und Lösch- oder Sperrvermerke können in der Hauptverhandlung entscheidend werden. Je größer der Datenbestand, desto wichtiger ist die methodische Transparenz der Auswertung.⁵⁴

Die Durchsicht elektronischer Daten darf nicht zu einer zeitlich unbegrenzten Vorratsermittlung werden. Wenn Ermittlungsbehörden zunächst vollständige Datenträger oder Serverabbilder sichern, kann dies aus praktischen Gründen erforderlich sein, weil eine sofortige Trennung vor Ort technisch nicht möglich ist. Die spätere Auswertung muss jedoch an den Tatvorwurf zurückgebunden werden. Es sind Suchbegriffe, Zeiträume, Steuerarten, Personen, Unternehmen und Datenkategorien zu definieren, und irrelevante oder geschützte Daten sind auszusondern. Dieser Reduktionsprozess ist nicht nur Datenschutz, sondern strafprozessuale Verhältnismäßigkeit in digitaler Form.⁵⁵

Bei Berufsgeheimnisträgern ist die digitale Sicherung besonders heikel. Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und interne Compliance-Stellen verfügen häufig über gemischte Datenbestände, die Mandatskommunikation, Verteidigungsunterlagen, steuerliche Arbeitspapiere und unternehmerische

⁵⁴ Vgl. § 110 StPO, § 404 AO und § 147 AO.

⁵⁵ Vgl. §§ 94, 98 und 110 StPO sowie Art. 8 GRCh und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG.

Dokumente enthalten. Das Strafverfahren muss deshalb zwischen beschlagnahmefähigen Unterlagen, geschützten Verteidigungsunterlagen, Zeugnisverweigerungsrechten und Zufallsfunden unterscheiden. Ein pauschales Kopieren ganzer Kanzlei- oder Unternehmensserver ohne Schutzkonzept kann erhebliche Rechtsschutzfragen auslösen. Praktisch bewährt sich eine frühe Vereinbarung über Datenfilter, Siegelung, Sichtung durch unabhängige Stellen oder gerichtliche Klärung.⁵⁶

V. Internationale Ermittlungsquellen erweitern den steuerstrafrechtlichen Erkenntnisraum über nationale Akten hinaus.

1. Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen ist von der strafrechtlichen Rechtshilfe zu unterscheiden.

Internationale Ermittlungsquellen stammen nicht nur aus klassischer strafrechtlicher Rechtshilfe. Ein erheblicher Teil der steuerstrafrechtlich relevanten Auslandsinformationen gelangt über steuerliche Amtshilfe und automatischen Informationsaustausch nach Deutschland. Dazu gehören Finanzkontendaten nach dem Common Reporting Standard, Plattformdaten, länderbezogene Berichte, Informationen über Steuergestaltungen, Umsatzsteuerdaten und Mitteilungen aus bilateralen oder multilateralen Abkommen. Diese Daten werden häufig zunächst für Besteuerungszwecke empfangen, können aber bei Vorliegen der Voraussetzungen strafrechtliche Relevanz gewinnen. Die rechtliche Kernfrage lautet dann, ob und in welchem Umfang die Information im Strafverfahren verwendet werden darf.⁵⁷

Der Common Reporting Standard hat den Zugriff auf ausländische Finanzkonten strukturell verändert. Teilnehmende Staaten lassen Finanzinstitute Informationen über meldepflichtige Konten erheben und tauschen diese

⁵⁶ Vgl. § 53 StPO, § 97 StPO und § 160a StPO.

⁵⁷ Vgl. OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, FKAustG, EUAHiG und § 30 AO.

Informationen regelmäßig automatisch aus. Für Steuerstrafsachen entstehen dadurch Anknüpfungspunkte zu ausländischen Bankguthaben, Depots, Kapitalerträgen, wirtschaftlich Berechtigten und Ansässigkeitsangaben. Die Daten beweisen nicht ohne Weiteres eine Steuerhinterziehung, weil Ansässigkeit, Zurechnung, Erklärungspflicht und steuerliche Behandlung gesondert geprüft werden müssen. Sie können aber ein starkes Ermittlungsindiz sein, wenn ausländische Kapitalerträge oder Vermögensbewegungen in deutschen Erklärungen fehlen.⁵⁸

Internationale Plattform- und Kryptodaten werden die Ermittlungsquellen weiter verdichten. Plattformbetreiber melden bestimmte Anbieter- und Transaktionsdaten, und Kryptowerte-Dienstleister werden in die Melde- und Austauschlogik einbezogen. Dadurch entstehen strukturierte Hinweise auf Vermietungen, Warenverkäufe, Dienstleistungen, Mobilitätsleistungen, Onlinehandel und Kryptotransaktionen mit Auslandsbezug. Für die Strafverfolgung ist entscheidend, ob diese Hinweise mit deutschen Steuererklärungen, Bankdaten, Unternehmensdaten und Kommunikationsdaten in Beziehung gesetzt werden können. Die zunehmende Datenmenge ersetzt die juristische Prüfung nicht, sondern verschiebt den Schwerpunkt auf Datenqualität, Zuordnung und Vorsatzfeststellung.⁵⁹

2. Umsatzsteuerbezogene Unionsdaten sind bei grenzüberschreitenden Betrugssystemen besonders bedeutsam.

Die Umsatzsteuer ist der Bereich, in dem internationale Steuerdaten und Strafverfolgung besonders eng zusammenlaufen. Innergemeinschaftliche Lieferungen, Reihengeschäfte, Lagerbewegungen, Plattformhandel und grenzüberschreitende Dienstleistungen erzeugen Daten in mehreren

⁵⁸ Vgl. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz und OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

⁵⁹ Vgl. Plattformen-Steuertransparenzgesetz, Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz, DAC 7 und DAC 8.

Mitgliedstaaten. Das Mehrwertsteuersystem ist dadurch anfällig für Missing-Trader-Betrug, Karussellstrukturen, unberechtigten Vorsteuerabzug und Scheingeschäfte. Die Ermittlungen müssen Warenbewegung, Rechnungskette, Zahlungsfluss, Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und wirtschaftliche Verfügungsbefugnis länderübergreifend rekonstruieren. In solchen Verfahren sind nationale Steuerakten häufig nur ein Ausschnitt eines europäischen Gesamtsachverhalts.⁶⁰

Das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem VIES dient der Validierung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und stützt die Abwicklung innergemeinschaftlicher Umsätze. Für Ermittlungen ist VIES nicht allein ein Beweis für tatsächliche Warenlieferungen, sondern ein Baustein zur Prüfung, ob Unternehmen grenzüberschreitend registriert, aktiv oder auffällig sind. Eurofisc ergänzt diese Struktur als Netzwerk von Verbindungsbeamten der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs. Die gemeinsame Analyse und der schnelle Austausch können Verdachtsketten sichtbar machen, die in einem einzelnen Mitgliedstaat verborgen blieben. Gleichzeitig muss die spätere strafprozessuale Verwertung der Informationen national verfahrensrechtlich abgesichert werden.⁶¹

Bei schweren grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugssystemen können Eurofisc, OLAF, Europol, Eurojust und die Europäische Staatsanwaltschaft in unterschiedlichen Rollen beteiligt sein. Eurofisc ist steuerverwaltungsbezogen, OLAF untersucht Betrug zulasten des Unionshaushalts, Europol unterstützt polizeilich und analytisch, Eurojust koordiniert justizielle Zusammenarbeit, und die Europäische Staatsanwaltschaft führt in ihrem Zuständigkeitsbereich strafrechtliche Ermittlungen. Diese Mehrzahl von Akteuren erhöht die Effektivität, führt aber auch zu komplexen Datenwegen. Für die Verwertbarkeit

⁶⁰ Vgl. Verordnung (EU) Nr. 904/2010 und Art. 138 MwStSystRL.

⁶¹ Vgl. Europäische Kommission, Informationen zu VIES und Eurofisc, sowie Verordnung (EU) Nr. 904/2010.

und die Verteidigung ist daher nicht nur die Information selbst, sondern auch ihr institutioneller Herkunftspfad von Bedeutung.⁶²

3. OLAF, Europol, Eurojust und das Europäische Justizielle Netz wirken unterschiedlich auf Steuerstrafsachen ein.

OLAF ist kein Ersatz für nationale Strafverfolgungsbehörden, sondern eine unionsrechtliche Untersuchungsstelle zur Bekämpfung von Betrug, Korruption und sonstigen rechtswidrigen Handlungen zulasten der finanziellen Interessen der Union. Steuerstrafrechtliche Bedeutung entsteht vor allem bei Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Agrar- und Strukturmitteln sowie bei Betrugskonstellationen, die Unionsmittel oder Unionsabgaben betreffen. OLAF-Erkenntnisse können nationale Ermittlungen anstoßen, verwaltungsrechtliche Rückforderungen stützen oder an die Europäische Staatsanwaltschaft beziehungsweise nationale Behörden weitergegeben werden. Die strafprozessuale Verwendung in Deutschland verlangt jedoch eine Prüfung der Übermittlung, der Zweckbindung und der nationalen Beweisanforderungen.⁶³

Europol unterstützt die Mitgliedstaaten bei der Verhütung und Bekämpfung schwerer internationaler und organisierter Kriminalität. Für Steuerstrafsachen wird Europol vor allem dann relevant, wenn Umsatzsteuerkarusselle, Geldwäsche, Scheinfirmen, Cybercrime, organisierte Zigaretten- oder Alkoholsteuerhinterziehung oder komplexe Finanzkriminalität vorliegen. Europol kann Informationen analysieren, operative Treffen unterstützen, Kommunikationskanäle bereitstellen und Verbindungen zwischen Ermittlungen in mehreren Staaten sichtbar machen. Die Ermittlungsbefugnisse bleiben jedoch

⁶² Vgl. Verordnung (EU) 2017/1939, Verordnung (EU, Euratom) Nr. 883/2013, Verordnung (EU) 2016/794 und Verordnung (EU) 2018/1727.

⁶³ Vgl. Verordnung (EU, Euratom) Nr. 883/2013 und Art. 325 AEUV.

grundsätzlich bei den nationalen Behörden. Europol ist daher ein Koordinations- und Analyseakteur, nicht die in Deutschland zuständige Ermittlungsbehörde.⁶⁴

Eurojust unterstützt die justizielle Zusammenarbeit, wenn Strafverfahren mehrere Staaten betreffen. In Steuerstrafsachen kann Eurojust Zuständigkeitskonflikte entschärfen, parallele Ermittlungen koordinieren, Rechtshilfeprobleme lösen, Europäische Ermittlungsanordnungen abstimmen und gemeinsame Ermittlungsgruppen unterstützen. Der Mehrwert liegt häufig nicht in einer einzelnen Beweiserhebung, sondern in der strukturierten Koordination. Wenn ein Umsatzsteuerkarussell Lieferanten, Missing Trader, Broker, Lager und Zahlungsdienstleister in mehreren Mitgliedstaaten umfasst, kann eine unkoordinierte nationale Ermittlung zu Lücken, Doppelarbeit und Fluchtbewegungen führen. Eurojust schafft einen Rahmen, in dem staatsanwaltschaftliche Entscheidungen aufeinander abgestimmt werden können.⁶⁵

Das Europäische Justizielle Netz ist demgegenüber ein Kontakt- und Informationsnetz, das den unmittelbaren Austausch zwischen Praktikern erleichtert. Es kann insbesondere bei Fragen der zuständigen Stelle, der erforderlichen Form eines Rechtshilfeersuchens, der Dringlichkeit einer Maßnahme oder der praktischen Umsetzung im ersuchten Staat hilfreich sein. Für Steuerstrafsachen ist diese Funktion deshalb relevant, weil Fristen, Datenflüchtigkeit und parallele steuerliche Verfahren den Ermittlungsdruck erhöhen können. Das Netzwerk ersetzt keine Rechtsgrundlage, erleichtert aber die rechtssichere und zügige Anwendung bestehender Instrumente. Praktisch wirkt es damit als Schmiermittel des europäischen Rechtshilfeverkehrs.⁶⁶

⁶⁴ Vgl. Verordnung (EU) 2016/794 und die Aufgaben des European Financial and Economic Crime Centre bei Europol.

⁶⁵ Vgl. Verordnung (EU) 2018/1727 und §§ 92 ff. IRG.

⁶⁶ Vgl. Beschluss 2008/976/JI des Rates über das Europäische Justizielle Netz und §§ 91a ff. IRG.

4. Das Bundeszentralamt für Steuern ist ein wichtiger Knoten steuerlicher Auslandsinformationen.

Das Bundeszentralamt für Steuern ist in zahlreichen internationalen Steuerdatenströmen ein zentraler Akteur. Es ist insbesondere an automatischen Informationsaustauschverfahren, an zentralen Datenannahmen und an bestimmten Vorfeldermittlungen beteiligt. Die Bedeutung für Steuerstrafsachen liegt darin, dass Daten nicht unmittelbar aus dem Ausland an jede einzelne Strafsachenstelle gelangen, sondern häufig über zentrale steuerliche Infrastrukturen verteilt oder ausgewertet werden. Dadurch entstehen standardisierte Datenwege, die einerseits Effizienz schaffen und andererseits die Dokumentation von Herkunft, Rechtsgrundlage und Verwendungszweck verlangen. Das Bundeszentralamt ist deshalb ein steuerlicher Informationsknoten, nicht aber in jedem Fall die strafprozessuale Verfahrensleitung.⁶⁷

Die Vorfeldermittlungen des Bundeszentralamts für Steuern verdeutlichen die zunehmende Zentralisierung bestimmter Risikoerkenntnisse. Bei Steuern, die in seiner Zuständigkeit liegen, kann das Bundeszentralamt Erkenntnisse sammeln, analysieren und an die zuständigen Stellen weitergeben. Diese Tätigkeit kann insbesondere bei Umsatzsteuerbetrug, digitalen Geschäftsmodellen und grenzüberschreitenden Massendaten relevant werden. Rechtlich bleibt entscheidend, ob aus einer allgemeinen Risikoanalyse ein konkreter Anfangsverdacht gegen bestimmte Personen entsteht und welche Stelle dann das Strafverfahren führt. Die Zentralisierung der Datenanalyse ersetzt nicht die individuelle strafprozessuale Verdachtsprüfung.⁶⁸

⁶⁷ Vgl. § 208a AO, FKAustG, PStTG und KStTG.

⁶⁸ Vgl. § 208a AO und § 386 AO.

VI. Amtshilfe und Rechtshilfe sind nach Zweck, Rechtsgrundlage, Eingriffsqualität und Verwertungsregime zu trennen.

1. Die steuerliche Amtshilfe dient der Besteuerung, kann aber strafrechtliche Relevanz entfalten.

Amtshilfe in Steuersachen ist grundsätzlich verwaltungsrechtlich geprägt. Sie dient der zutreffenden Steuerfestsetzung, der Erhebung, der Vollstreckung oder der verwaltungsbezogenen Betrugsbekämpfung. Internationale Amtshilfe kann auf Doppelbesteuerungsabkommen, Informationsaustauschabkommen, dem EU-Amtshilfegesetz, der Mehrwertsteuerzusammenarbeitsverordnung oder dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beruhen. Die strafrechtliche Bedeutung entsteht, wenn die übermittelten Informationen einen Anfangsverdacht begründen oder ein bereits laufendes Strafverfahren stützen. Dann muss geprüft werden, ob der empfangende Staat die Informationen für Strafverfolgungszwecke nutzen darf und ob zusätzliche Zustimmungserfordernisse bestehen.⁶⁹

Die Unterscheidung zwischen Amtshilfe und Rechtshilfe ist praktisch bedeutsam, weil die Eingriffsqualität unterschiedlich ist. Ein automatischer Austausch von Finanzkontendaten, eine Auskunft zu einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder eine Plattformmeldung beruht typischerweise auf steuerverwaltungsrechtlichen Informationspflichten. Eine Durchsuchung im Ausland, eine Beschlagnahme von Beweismitteln, eine Zeugenvernehmung durch eine Justizbehörde oder eine Herausgabe elektronischer Kommunikationsdaten ist demgegenüber regelmäßig Rechtshilfe in Strafsachen. Wird ein strafprozessualer Eingriff benötigt, kann die Finanzbehörde ihn nicht dadurch ersetzen, dass sie ein

⁶⁹ Vgl. EUAHiG, Verordnung (EU) Nr. 904/2010, OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, und § 30 AO.

vermeintlich einfacheres steuerliches Amtshilfeersuchen stellt. Der Zweck der Maßnahme bestimmt den richtigen Rechtsweg.⁷⁰

Die Zweckbindung ist die zentrale Brücke zwischen Amtshilfe und Strafverfahren. Viele internationale Steuerinformationen dürfen nur für bestimmte Zwecke verwendet und nur unter bestimmten Voraussetzungen weitergegeben werden. Diese Bindung schützt das Vertrauen des übermittelnden Staates und die Rechte der betroffenen Personen. Für die Ermittlungsakte bedeutet dies, dass die Behörde den Empfangsweg, den Nutzungszweck, etwaige Zustimmungsvorbehalte und die spätere Weitergabe dokumentieren muss. Verstöße gegen Zweckbindung können nicht nur diplomatische oder verwaltungsrechtliche Folgen haben, sondern im Strafverfahren zu Verwertungsdiskussionen führen.⁷¹

2. Die Rechtshilfe in Strafsachen folgt dem IRG, unionsrechtlichen Sonderinstrumenten und völkerrechtlichen Verträgen.

Rechtshilfe in Strafsachen betrifft die Unterstützung eines Strafverfahrens durch einen anderen Staat oder durch internationale Kooperationsinstrumente. Das deutsche Grundgesetz des Rechtshilfeverkehrs ist das Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen. Das IRG wird durch unionsrechtliche Instrumente, multilaterale Übereinkommen und bilaterale Verträge ergänzt oder verdrängt, soweit diese speziellere Regelungen enthalten. Bei Steuerstrafsachen kommen insbesondere Beweiserhebungen, Zeugenvernehmungen, Durchsuchungen, Beschlagnahmen, Bankauskünfte, Vermögenssicherungen, Auslieferung, Vollstreckungshilfe und digitale Beweismittel in Betracht. Die

⁷⁰ Vgl. IRG, §§ 91a ff. IRG und Nr. 2 des BMF-Merkblatts zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen.

⁷¹ Vgl. § 30 AO, Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und die jeweiligen Spezialregelungen der Austauschregime.

richtige Rechtsgrundlage hängt von Staat, Maßnahme, Verfahrensstand und Deliktskategorie ab.⁷²

Innerhalb der Europäischen Union ist die Europäische Ermittlungsanordnung das zentrale Instrument für die grenzüberschreitende Erlangung von Beweisen. Sie soll Beweiserhebungen vereinfachen und beschleunigen, indem eine Justizbehörde eines Mitgliedstaats eine konkrete Ermittlungsmaßnahme in einem anderen Mitgliedstaat anordnet. Deutschland hat die Vorgaben in den §§ 91a ff. IRG umgesetzt. Für Steuerstrafsachen ist die Europäische Ermittlungsanordnung insbesondere bei Bankunterlagen, Zeugenvernehmungen, Durchsuchungen, Sicherungen von Unterlagen, Telekommunikationsdaten und koordinierten Maßnahmen relevant. Sie ersetzt aber nicht die Prüfung, ob die angeordnete Maßnahme im ausstellenden und im vollstreckenden Staat zulässig ist.⁷³

Außerhalb oder neben der Europäischen Ermittlungsanordnung bleiben klassische Rechtshilfeinstrumente bedeutsam. Das Europäische Rechtshilfeübereinkommen, das EU-Rechtshilfeübereinkommen, bilaterale Verträge, das OECD-Amtshilfeübereinkommen und besondere Steuerinformationsabkommen können je nach Maßnahme einschlägig sein. Bei Drittstaaten sind Form, Übersetzung, beiderseitige Strafbarkeit, Spezialität, Steuerdeliktsvorbehalte und politische oder fiskalische Vorbehalte sorgfältig zu prüfen. Steuerstrafsachen sind hier historisch sensibel, weil nicht alle Staaten steuerliche Delikte in gleicher Weise als rechtshilfefähig behandeln. Moderne Abkommen haben diese Zurückhaltung deutlich reduziert, beseitigen sie aber nicht in jeder Konstellation.⁷⁴

⁷² Vgl. IRG, insbesondere § 1 IRG, § 59 IRG, §§ 91a ff. IRG und § 86 IRG.

⁷³ Vgl. Richtlinie 2014/41/EU über die Europäische Ermittlungsanordnung und §§ 91a bis 91j IRG.

⁷⁴ Vgl. Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen von 1959, EU-Rechtshilfeübereinkommen von 2000, IRG und OECD/Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

3. Rechtshilfeersuchen müssen Maßnahme, Tatverdacht und Verwendungszweck präzise beschreiben.

Ein Rechtshilfeersuchen in einer Steuerstrafsache muss den ausländischen Staat in die Lage versetzen, die Maßnahme nach seinem Recht zu prüfen und durchzuführen. Dafür genügt regelmäßig keine abstrakte Bezugnahme auf Steuerhinterziehung. Erforderlich sind eine konkrete Darstellung des Tatvorwurfs, der betroffenen Steuerarten, der Zeiträume, der Beteiligten, der vermuteten Tathandlungen, des Steuerverkürzungsschadens und des Beweiszwecks. Je eingriffsintensiver die Maßnahme ist, desto präziser muss das Ersuchen sein. Unklare Ersuchen führen zu Rückfragen, Verzögerungen, Ablehnung oder zu Beweismitteln, deren späterer Aussagewert begrenzt ist.⁷⁵

Bankauskünfte im Ausland sind ein typischer Anwendungsfall präziser Rechtshilfe. Das Ersuchen muss darlegen, welche Konten, Zeiträume, wirtschaftlich Berechtigten, Transaktionen oder Kontoeröffnungsunterlagen benötigt werden und weshalb diese Informationen für den Tatvorwurf erheblich sind. Bei bloßem Vermögensverdacht ohne Bezug zu einer konkreten Steuerverkürzung wird die Rechtshilfe problematisch. Bei nachgewiesenen Zahlungsflüssen, ausländischen Gesellschaften, Treuhandstrukturen oder fehlenden Kapitalerträgen kann sie dagegen zentral sein. Die spätere Auswertung muss die Bankdaten mit steuerlichen Erklärungen, Verträgen, Rechnungen und der persönlichen Zurechnung verbinden.⁷⁶

Durchsuchungen im Ausland sind besonders eingriffsintensiv und erfordern eine klare rechtshilferechtliche Grundlage. Die deutsche Behörde kann nicht einfach im Ausland tätig werden, sondern muss den ersuchten Staat um Durchführung der Maßnahme ersuchen oder ein unionsrechtliches Instrument nutzen. Die Teilnahme deutscher Beamter an Maßnahmen im Ausland setzt

⁷⁵ Vgl. §§ 59 ff. IRG, §§ 91a ff. IRG und die praktischen Vorgaben des BMF-Merkblatts zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen.

⁷⁶ Vgl. §§ 94 ff. StPO, §§ 59 ff. IRG und Art. 31 der Richtlinie 2014/41/EU.

regelmäßig Zustimmung und Einhaltung der Vorgaben des ersuchten Staates voraus. Für Steuerstraßverfahren mit ausländischen Servern, Lagerorten, Geschäftsführern, Treuhändern oder Buchhaltungsdienstleistern ist diese Grenze praktisch bedeutsam. Unzulässige Eigenmacht im Ausland kann Ermittlungen belasten und internationale Beziehungen beeinträchtigen.⁷⁷

4. Gemeinsame Ermittlungsgruppen und koordinierte Aktionstage bündeln komplexe Steuerstraßverfahren.

Bei großen Steuerbetrugsstrukturen reichen einzelne Rechtshilfeersuchen häufig nicht aus. Wenn ein Verfahren mehrere Staaten, zahlreiche Unternehmen, parallele Konten, Warenbewegungen und Kommunikationskanäle betrifft, kann eine gemeinsame Ermittlungsgruppe zweckmäßig sein. Sie ermöglicht eine engere Zusammenarbeit von Ermittlern und Staatsanwälten, eine abgestimmte Beweisstrategie und eine koordinierte Durchführung von Maßnahmen. Im Steuerstraßrecht kommen solche Strukturen insbesondere bei Umsatzsteuerkarussellen, Zollhinterziehung, Verbrauchsteuerdelikten und organisierten Scheinfirmennetzen in Betracht. Die gemeinsame Arbeit setzt aber klare Vereinbarungen über Zuständigkeiten, Beweisverwendung, Datenaustausch und Verfahrensführung voraus.⁷⁸

Koordinierte Aktionstage sind ein praktisches Mittel, um Beweismittel zeitgleich zu sichern und Verdunkelung zu verhindern. In Steuerstrafsachen kann dies erforderlich sein, wenn Unternehmen in mehreren Staaten gleichzeitig durchsucht werden, Serverdaten gesichert werden, Beschuldigte vernommen werden oder Vermögensarreste vollzogen werden sollen. Die Koordination erfolgt häufig unter Beteiligung von Eurojust, Europol, nationalen Staatsanwaltschaften, Steuerfahndung, Zoll und Polizei. Gerade bei digitaler Kommunikation kann zeitgleiche Sicherung entscheidend sein, weil Nachrichten gelöscht,

⁷⁷ Vgl. IRG, Richtlinie 2014/41/EU und den völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit.

⁷⁸ Vgl. Art. 13 EU-Rechtshilfeübereinkommen von 2000, Rahmenbeschluss 2002/465/JI und §§ 93 ff. IRG.

Cloudzugänge geschlossen oder Vermögenswerte transferiert werden können. Die rechtliche Qualität jeder Einzelmaßnahme bleibt gleichwohl vom jeweiligen nationalen Recht abhängig.⁷⁹

5. Spezialität, ordre public und Grundrechte begrenzen die grenzüberschreitende Verwendung von Beweisen.

Die internationale Kooperation ist nicht grenzenlos. Das Prinzip der Spezialität schützt davor, dass übermittelte Beweise ohne Zustimmung für andere Zwecke verwendet werden, als der ersuchte Staat zugelassen hat. Der ordre public und wesentliche rechtsstaatliche Grundsätze können die Rechtshilfe begrenzen, wenn eine Maßnahme mit fundamentalen Prinzipien der deutschen Rechtsordnung unvereinbar wäre. In Steuerstrafsachen können außerdem Steuerdeliktsvorbehalte, Berufsgeheimnisschutz, Datenschutz, Verhältnismäßigkeit und Menschenrechte relevant werden. Die Effektivität internationaler Strafverfolgung rechtfertigt nicht die Preisgabe rechtsstaatlicher Mindeststandards.⁸⁰

Die Verteidigung sollte bei international gewonnenen Beweismitteln daher nicht nur den Inhalt, sondern auch den Weg des Beweises prüfen. Erheblich sind die ausstellende Stelle, die ersuchte Stelle, die Rechtsgrundlage, die Übersetzung, der Tatvorwurf, der genehmigte Verwendungszweck, die tatsächliche Durchführung der Maßnahme und die Übergabe an deutsche Behörden. Gerade digitale Beweise können mehrere Staaten berühren, ohne dass dies aus dem Datenbestand selbst erkennbar ist. Ein Cloudkonto kann von Deutschland aus bedient werden, bei einem Anbieter in Irland liegen, auf Servern in mehreren Staaten repliziert sein und Nachrichten mit Beschuldigten in weiteren Staaten enthalten. Die rechtliche Lokalisierung des Beweises wird dadurch anspruchsvoller.⁸¹

⁷⁹ Vgl. Verordnung (EU) 2018/1727, Verordnung (EU) 2016/794 und §§ 91a ff. IRG.

⁸⁰ Vgl. § 73 IRG, § 72 IRG, § 77 IRG und die Spezialitätsregelungen der jeweiligen Übereinkommen.

⁸¹ Vgl. §§ 91a ff. IRG, die e-Evidence-Verordnung und § 110 StPO.

VII. Die digitale Zusammenarbeit beschleunigt Steuerstraßverfahren, erhöht aber die Anforderungen an Datenqualität, Zuständigkeit und Rechtsschutz.

1. Elektronische Aktenführung und sichere Behördenkommunikation verändern die Verfahrenspraxis.

Digitale Zusammenarbeit beginnt nicht erst bei grenzüberschreitender elektronischer Beweiserhebung. Sie prägt bereits die nationale Aktenführung, den Austausch zwischen Finanzverwaltung, Staatsanwaltschaft, Gerichten, Polizei, Zoll und Verteidigung sowie die interne Auswertung großer Datenbestände. Elektronische Akten, elektronische Postfächer, strukturierte Datensätze, gesicherte Übermittlungswege und digitale Signaturen ermöglichen schnellere Kommunikation. Sie schaffen aber auch neue Fehlerquellen, etwa bei Aktenvollständigkeit, Dateiformaten, Metadaten, Versionierung, Zugriffsrechten und Nachweis der Authentizität. Die digitale Akte ist deshalb nicht nur eine andere Form des Papierordners, sondern ein eigener Verfahrensraum.⁸²

Für Steuerstraßsachen ist die digitale Aktenführung besonders bedeutsam, weil die Akten häufig aus mehreren Datenebenen bestehen. Neben der eigentlichen Straßakte existieren Steuerakten, Betriebsprüfungsakten, elektronische Berechnungsdateien, Exportdateien aus Buchhaltungssystemen, gespiegelte Datenträger, Rechtshilfeunterlagen, Kommunikationsdaten und Auswertungsvermerke. Die Verteidigung benötigt nicht nur den Abschlussbericht, sondern regelmäßig auch die Rohdaten, die Auswertungsmethode und die Suchkriterien. Akteneinsicht in Steuerstraßsachen ist daher zunehmend eine technische Frage. Sie muss so gewährt werden, dass die Verteidigung die belastenden und entlastenden Daten tatsächlich prüfen kann.⁸³

Die sichere Behördenkommunikation ist eine Voraussetzung digitaler Zusammenarbeit, aber kein Ersatz für Zuständigkeitsprüfung. Wenn

⁸² Vgl. § 32 StPO, § 32a StPO, § 32f StPO und die landesrechtlichen Regelungen zur elektronischen Akte.

⁸³ Vgl. § 147 StPO, § 147 AO und § 199 AO.

Finanzbehörde, Polizei und Staatsanwaltschaft digitale Aktenbestandteile austauschen, muss weiterhin klar sein, welche Stelle verfahrensleitend handelt, welche Rechtsgrundlage die Übermittlung trägt und welcher Zweck verfolgt wird. Der elektronische Transport einer Datei macht die Datei nicht automatisch verwertbar. Er erleichtert nur die Übermittlung eines rechtlich zulässigen Inhalts. Deshalb bleiben Vermerke über Datenherkunft, Übermittlungsgrundlage, Empfangszeitpunkt und Bearbeitungsschritte auch im elektronischen Verfahren unverzichtbar.⁸⁴

2. SIENA, EUCARIS, INPOL und andere Informationssysteme unterstützen die behördenübergreifende Erkenntnisgewinnung.

Die digitale Zusammenarbeit nutzt zahlreiche polizeiliche, zollrechtliche und steuerliche Informationssysteme. Zu nennen sind nationale polizeiliche Informationssysteme, zollinterne Datenbanken, Registerzugänge, europäische Kommunikationskanäle und besondere Analyseplattformen. Im Steuerstrafrecht sind diese Systeme vor allem dort relevant, wo steuerliche Delikte mit internationaler Warenbewegung, Fahrzeughandel, Identitätsmissbrauch, Scheinfirmen, organisierter Kriminalität oder Umsatzsteuerbetrug verbunden sind. Die praktische Leistung solcher Systeme besteht darin, verstreute Hinweise zusammenzuführen. Ihre rechtliche Grenze liegt in der Zweckbindung und in der Trennung zwischen Informationsgewinnung, Verdachtsbildung und strafprozessualer Beweiserhebung.⁸⁵

SIENA ist ein europäischer Kommunikationskanal für den sicheren Informationsaustausch im polizeilichen Bereich. In Steuerstrafsachen kann ein solcher Kanal mittelbar bedeutsam werden, wenn die Sache zugleich schwere Finanzkriminalität, Geldwäsche, organisierte Kriminalität oder grenzüberschreitende Betrugsnetze betrifft. EUCARIS kann bei Fahrzeug- und

⁸⁴ Vgl. § 30 AO, §§ 160 und 161 StPO sowie § 386 AO.

⁸⁵ Vgl. § 30 AO, § 161 StPO, ZFdG und die einschlägigen europäischen Kooperationsinstrumente.

Zulassungsdaten eine Rolle spielen, etwa bei Umsatzsteuerbetrug im Kfz-Handel oder bei Vermögensrecherchen. Solche Systeme liefern jedoch typischerweise Hinweise und Koordinationsinformationen. Wenn ein Beweis für das Strafverfahren benötigt wird, muss die Information auf einer tragfähigen Rechtsgrundlage in die Strafakte eingeführt werden.⁸⁶

Spezialisierte steuerliche Datenbanken und Auswertungssysteme können bei Umsatzsteuerbetrug eine besondere Rolle spielen. Zentralisierte Risikodateien, Vorfeldermittlungen, Eurofisc-Informationen und nationale Umsatzsteuerdaten ermöglichen es, auffällige Netzwerke schneller zu erkennen. Die Datenanalyse kann zum Beispiel ungewöhnliche Lieferketten, rasche Unternehmerwechsel, fehlende Steuerzahlungen, auffällige Vorsteuerüberschüsse oder Verbindungen zwischen bekannten Risikoträgern sichtbar machen. Der strafprozessuale Anfangsverdacht muss jedoch individualisiert werden. Ein Unternehmen darf nicht allein deshalb als Beschuldigter behandelt werden, weil es in einem risikobehafteten Netzwerk vorkommt.⁸⁷

3. Europäische elektronische Beweisanordnungen werden die Zusammenarbeit mit Diensteanbietern verändern.

Die europäische Regelung über elektronische Beweismittel schafft einen neuen Zugriffspfad auf Daten, die bei Diensteanbietern in einem anderen Mitgliedstaat liegen. Kerninstrumente sind die Europäische Herausgabeanordnung und die Europäische Sicherungsanordnung. Damit sollen bestimmte elektronische Beweise schneller gesichert oder herausgegeben werden können, ohne dass immer der vollständige klassische Rechtshilfeweg beschritten werden muss. Für Steuerstrafsachen können solche Instrumente relevant werden, wenn Kommunikationsdaten, Bestandsdaten, Transaktionsdaten, Cloudinhalte oder Plattformdaten bei Anbietern im europäischen Ausland liegen. Der praktische

⁸⁶ Vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, AO-Handbuch, Anhang 54, zu SIENA und EUCARIS.

⁸⁷ Vgl. § 208a AO, § 152 Abs. 2 StPO und Verordnung (EU) Nr. 904/2010.

Anwendungsbeginn der Kernregelungen liegt nach der Übergangszeit im August 2026.⁸⁸

Die e-Evidence-Struktur verändert die Rollen der Beteiligten. Während klassische Rechtshilfe über staatliche Behörden läuft, richten sich Herausgabe- und Sicherungsanordnungen in bestimmten Konstellationen unmittelbar an Diensteanbieter oder deren Vertreter. Das kann Verfahren beschleunigen, wirft aber Fragen des Rechtsschutzes, der Zuständigkeit, der Benachrichtigung, des Berufsgeheimnisschutzes und der materiellen Eingriffsschwellen auf. Bei Steuerstrafsachen ist besonders zu prüfen, ob die Schwere des Tatvorwurfs den Zugriff auf Inhalts- oder Transaktionsdaten trägt. Die bloße fiskalische Relevanz einer Information genügt nicht für einen tiefen Eingriff in elektronische Kommunikation.⁸⁹

Die Sicherungsanordnung kann in digitalen Steuerstrafsachen besonders wichtig werden, weil elektronische Daten flüchtig sind. Wenn etwa E-Mail-Konten, Cloudordner, Plattformnachrichten oder Serverprotokolle gelöscht werden könnten, kann eine rasche Sicherung den späteren Beweiszugang erhalten. Gleichzeitig ist eine Sicherung noch keine freie Auswertung. Die spätere Herausgabe und Verwendung müssen auf einer eigenen Grundlage beruhen und den zulässigen Umfang der Daten betreffen. Für die Verteidigung wird deshalb die zeitliche Sequenz aus Sicherung, Herausgabe, Sichtung und Auswertung an Bedeutung gewinnen.⁹⁰

4. Datenqualität, Beweisidentität und Auswertungsmethodik werden zu zentralen Verfahrensfragen.

Je digitaler die Steuerstraßverfolgung wird, desto wichtiger wird die Qualität der Daten. Behörden müssen wissen, ob ein Datensatz vollständig, aktuell,

⁸⁸ Vgl. Verordnung (EU) 2023/1543 und Gesetz über Europäische Herausgabe- und Sicherungsanordnungen zu elektronischen Beweismitteln vom 10. März 2026, BGBl. 2026 I Nr. 64.

⁸⁹ Vgl. Verordnung (EU) 2023/1543, Richtlinie (EU) 2023/1544 und § 100a StPO.

⁹⁰ Vgl. Verordnung (EU) 2023/1543 und die deutschen Durchführungsvorschriften des EBewMG.

unverändert, richtig zugeordnet und für den verfolgten Zweck erhoben wurde. Ein automatischer Austauschdatensatz kann Namensvarianten, Ansässigkeitskonflikte, Währungsumrechnungen oder technische Dubletten enthalten. Ein Plattformdatensatz kann Bruttobeträge, Gebühren, Stornos und Rückabwicklungen enthalten, ohne die steuerliche Bemessungsgrundlage unmittelbar abzubilden. Ein Blockchain-Treffer kann eine Adresse identifizieren, ohne den wirtschaftlich Berechtigten zweifelsfrei festzustellen. Datenanalyse ist daher ein Ermittlungsanfang, nicht das Ende der Beweisführung.⁹¹

Die Beweisidentität muss bei digitalen Daten gesichert werden. Bei Papierunterlagen ist meist sichtbar, was beschlagnahmt wurde. Bei digitalen Daten kann dagegen unklar sein, welche Dateien zu welchem Zeitpunkt kopiert, verändert, entpackt, konvertiert, indiziert oder exportiert wurden. Hashwerte, forensische Images, Protokolle, Prüfvermerke und die Trennung von Original, Arbeitskopie und Auswertungsergebnis sind deshalb unverzichtbar. Das gilt auch für steuerliche Exportdateien, weil bereits der Exportfilter das spätere Bild des Sachverhalts prägen kann. Eine ordnungsgemäße digitale Beweiskette ist die Grundlage dafür, dass das Gericht den Daten vertrauen kann.⁹²

Die Auswertungsmethodik muss offengelegt werden, soweit sie für den Tatnachweis wesentlich ist. Bei großen Datenbeständen entscheiden Suchbegriffe, Zeiträume, Filter, Dublettenbereinigung, Währungsumrechnung, Kontenmapping und Zuordnungsregeln über das Ergebnis. Ein steuerfahndungsinterner Auswertungsbericht ist nur dann belastbar, wenn die Verteidigung und das Gericht nachvollziehen können, wie er aus den Rohdaten abgeleitet wurde. Dies gilt besonders bei Schätzungen, Kassenanalysen, Umsatzsteuerketten und

⁹¹ Vgl. § 261 StPO, § 244 Abs. 2 StPO und die jeweiligen Meldegesetze für automatische Austauschdaten.

⁹² Vgl. §§ 94 ff. StPO, § 110 StPO und § 261 StPO.

Kryptobewertungen. Die strafrechtliche Überzeugungsbildung darf nicht auf einer Black-Box-Auswertung beruhen.⁹³

5. Datenschutz und Steuergeheimnis bleiben auch in digitalen Kooperationsstrukturen tragende Grenzen.

Digitale Zusammenarbeit darf das Steuergeheimnis nicht entleeren. Steuerdaten sind regelmäßig besonders sensibel, weil sie Einkünfte, Vermögen, Geschäftsbeziehungen, Familienverhältnisse, Gesundheitsausgaben, Religionszugehörigkeit, Spenden, Bankverbindungen und Unternehmensstrategien offenbaren können. Das Steuergeheimnis schützt nicht nur den Steuerpflichtigen, sondern auch das Vertrauen in die Steuerverwaltung. Eine Übermittlung an Strafverfolgungsbehörden, andere Verwaltungsstellen oder ausländische Behörden bedarf deshalb einer tragfähigen Rechtsgrundlage. Die digitale Einfachheit des Datentransfers darf nicht zu einer materiellen Absenkung des Geheimnisschutzes führen.⁹⁴

Datenschutzrechtliche Anforderungen betreffen im Steuerstrafverfahren vor allem Zweckbindung, Datenminimierung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung und Zugriffskontrolle. Diese Grundsätze stehen nicht im Gegensatz zur Strafverfolgung, sondern strukturieren sie. Ein Strafverfahren darf belastende Daten verarbeiten, wenn eine gesetzliche Grundlage besteht und die Verarbeitung erforderlich ist. Es darf aber nicht beliebige Datenbestände auf Vorrat behalten, beliebig weitergeben oder ohne Zweckbegrenzung mit anderen Datenbanken verknüpfen. Für internationale Daten gilt dies in gesteigerter Weise, weil der übermittelnde Staat häufig auf die Einhaltung bestimmter Nutzungszwecke vertraut.⁹⁵

⁹³ Vgl. § 261 StPO, § 244 Abs. 2 StPO, § 162 AO und § 370 AO.

⁹⁴ Vgl. § 30 AO und Art. 5 DSGVO.

⁹⁵ Vgl. Art. 5 DSGVO, JI-Richtlinie (EU) 2016/680, BDSG und § 30 AO.

Die digitale Kooperation kann außerdem das Risiko von Fehlzuordnungen erhöhen. Namensgleichheiten, abweichende Schreibweisen, fehlende Steueridentifikationsnummern, historische Anschriften, Konzernstrukturen, Treuhandbeziehungen und Plattformpseudonyme können dazu führen, dass Daten einer falschen Person oder einem falschen Zeitraum zugeordnet werden. Steuerstrafrechtlich ist eine solche Fehlzuordnung besonders gefährlich, weil sie den Anfangsverdacht, Durchsuchungen, Kontensperren oder Reputationsschäden auslösen kann. Die Behörden müssen deshalb Plausibilisierungsschritte dokumentieren, bevor sie digitale Treffer in strafprozessuale Maßnahmen übersetzen. Die Verteidigung sollte Datenidentität und Zuordnungslogik früh prüfen.⁹⁶

VIII. Die Verteidigung und die steuerliche Beratung müssen die Behördenstruktur und die Datenwege früh rekonstruieren.

Die dargestellte Behördenstruktur hat unmittelbare praktische Bedeutung für Verteidigung und steuerliche Beratung. In einer Steuerstrafsache ist zunächst nicht nur zu fragen, welcher Tatvorwurf erhoben wird, sondern welche Behörde aus welchem Anlass mit welcher Rolle tätig geworden ist. Wurde der Vorgang durch eine Betriebsprüfung, durch eine Kontrollmitteilung, durch einen CRS-Datensatz, durch eine Zollkontrolle, durch eine Geldwäscheverdachtsmeldung, durch Eurofisc oder durch eine polizeiliche Ermittlung ausgelöst, ergeben sich unterschiedliche rechtliche Prüfpunkte. Die Rekonstruktion des ersten Verdachtsmoments kann über Belehrungsfragen, Verwertungsfragen und die richtige Verteidigungsstrategie entscheiden. Sie ist daher kein Formalismus, sondern Kern der Fallanalyse.⁹⁷

Ein zweiter praktischer Schwerpunkt ist die Zuständigkeitsprüfung. Es ist zu klären, ob die Finanzbehörde das Verfahren selbstständig führen durfte, ob die

⁹⁶ Vgl. § 152 Abs. 2 StPO, § 160 Abs. 2 StPO und Art. 5 Abs. 1 Buchst. d DSGVO.

⁹⁷ Vgl. § 397 AO, § 136 StPO, § 393 AO und § 30 AO.

Staatsanwaltschaft zuständig war, ob ein Haft- oder Unterbringungsbefehl die selbstständige Finanzbehördenzuständigkeit ausschloss, ob Mischdelikte vorlagen und ob internationale Maßnahmen von der richtigen Stelle veranlasst wurden. Zuständigkeitsfragen sind selten Selbstzweck. Sie beeinflussen, wer Einstellungen verhandeln kann, wer Rechtshilfe veranlasst, wer Akteneinsicht gewährt und wer Abschlussentscheidungen trifft. In komplexen Verfahren kann eine fehlerhafte Zuständigkeitsannahme erhebliche prozessuale und taktische Folgen haben.⁹⁸

Ein dritter Schwerpunkt ist die Trennung zwischen steuerlicher Korrektur und strafrechtlicher Verantwortlichkeit. Nicht jede Steuernachforderung belegt eine Steuerhinterziehung. Die Steuerfestsetzung kann auf Schätzung, Beweislastregeln, Mitwirkungspflichten oder materiell-rechtlichen Streitfragen beruhen, während das Strafverfahren Vorsatz, Tathandlung, Verkürzung und persönliche Verantwortlichkeit nachweisen muss. Die Verteidigung sollte deshalb steuerliche Mehrergebnisse in strafrechtlich tragfähige und nicht tragfähige Bestandteile zerlegen. Dies gilt besonders bei Schätzungen, komplexen Umsatzsteuerfragen, verdeckten Gewinnausschüttungen, Verrechnungspreisen, Betriebsaufspaltungen und Auslandssachverhalten.⁹⁹

Ein vierter Schwerpunkt ist die Prüfung digitaler Beweise. Die Verteidigung muss wissen, welche Daten gesichert wurden, welche Daten ausgewertet wurden, welche Suchbegriffe verwendet wurden, welche Daten ausgeschieden wurden und ob geschützte Kommunikation betroffen ist. Bei Massendaten kann es unzureichend sein, nur den Abschlussbericht der Steuerfahndung zu prüfen. Erforderlich kann vielmehr die Einsicht in Rohdaten, Exportbeschreibungen, Sicherungsprotokolle und Auswertungsskripte sein. Nur so lässt sich beurteilen, ob der Bericht die Daten zutreffend wiedergibt oder ob methodische Annahmen das Ergebnis verzerren.¹⁰⁰

⁹⁸ Vgl. § 386 Abs. 2 bis 4 AO, § 399 AO und § 400 AO.

⁹⁹ Vgl. § 162 AO, § 370 AO, § 261 StPO und den Grundsatz in dubio pro reo.

¹⁰⁰ Vgl. § 147 StPO, § 110 StPO, § 261 StPO und § 244 Abs. 2 StPO.

Ein fünfter Schwerpunkt betrifft internationale Daten. Hier ist zu prüfen, ob die Daten über Amtshilfe, Rechtshilfe, automatische Austauschverfahren, Europäische Ermittlungsanordnung, Europäische Staatsanwaltschaft, Eurojust, Europol, OLAF oder e-Evidence-Instrumente in die Akte gelangt sind. Jeder Weg hat eigene Voraussetzungen und Verwendungsgrenzen. Die Verteidigung sollte daher bei ausländischen Beweismitteln nicht nur eine Übersetzung verlangen, sondern auch die Rechtsgrundlage, das Ersuchen, die Antwort, etwaige Zustimmungsvorbehalte und den ursprünglichen Zweck der Datenübermittlung prüfen. Gerade bei CRS-, Plattform- und Kryptodaten kann der erste Datensatz mehrere rechtliche Zwischenschritte durchlaufen haben.¹⁰¹

Ein sechster Schwerpunkt ist die frühe Kommunikation mit den Verfahrensbeteiligten. In reinen Steuerstrafverfahren kann die Strafsachenstelle ein sachnaher Verhandlungspartner sein, während bei Mischdelikten und grenzüberschreitender organisierter Kriminalität regelmäßig die Staatsanwaltschaft im Mittelpunkt steht. Bei steuerlicher Nachentrichtung, Schadensberechnung, Vermögensarrest, Strafbefehl, Einstellung gegen Auflage oder Verständigung hängt der richtige Ansprechpartner von der Verfahrensrolle ab. Die Verteidigung sollte deshalb die Behördenstruktur nicht nur rechtlich analysieren, sondern strategisch nutzen. Wer den falschen Ansprechpartner adressiert, verliert Zeit und riskiert widersprüchliche Erklärungen.¹⁰²

Schließlich muss steuerliche Beratung in laufenden Ermittlungen die Parallelität von Besteuerung und Strafverfahren steuern. Korrekturerklärungen, Einsprüche, tatsächliche Verständigungen, Mitwirkung gegenüber der Betriebsprüfung und strafrechtliche Einlassungen wirken aufeinander ein. Eine steuerlich sinnvolle Erklärung kann strafrechtlich nachteilig sein, und ein strafrechtliches Schweigen kann steuerlich Mitwirkungslasten verschärfen. Die Lösung liegt nicht in pauschaler Verweigerung oder pauschaler Kooperation, sondern in einer

¹⁰¹ Vgl. IRG, EUAHG, FKAustG, PStTG, KStTG und § 30 AO.

¹⁰² Vgl. § 153 StPO, § 153a StPO, § 398 AO, § 400 AO und § 257c StPO.

abgestimmten Strategie, die Pflichtenkreise, Risiken und Schutzrechte trennt. Der Berater muss deshalb zugleich Steuerrechtler, Strafverteidiger und Datenanalytiker denken.¹⁰³

IX. Das Ergebnis zeigt Steuerstraferfolgung als spezialisierte, datengetriebene und rechtsstaatlich begrenzte Kooperation.

Die Struktur der Straferfolgung in Steuerstrafsachen lässt sich als arbeitsteiliges Mehrebenenmodell beschreiben. Die Finanzverwaltung erkennt und bewertet steuerliche Unstimmigkeiten, die Strafsachenstelle führt oder koordiniert das Steuerstraferfahren, die Steuerfahndung leistet spezialisierte operative Ermittlungsarbeit, die Polizei unterstützt in Misch- und Schwerstfällen, die Staatsanwaltschaft bleibt zentrale Straferfolgungsbehörde und die Gerichte kontrollieren Eingriffe sowie entscheiden über Schuld und Strafe. Diese Rollen sind nicht starr, sondern verändern sich mit Tatvorwurf, Verfahrensstand, Eingriffsintensität und internationalem Bezug. Gerade deshalb ist eine präzise Zuständigkeitsanalyse in jeder Steuerstrafsache unverzichtbar.¹⁰⁴

Die Ermittlungsbefugnisse beruhen nicht auf einem einheitlichen Steuerstraferfolgungsgesetz, sondern auf dem Zusammenspiel von Abgabenordnung, Strafprozessordnung, Gerichtsverfassungsgesetz, internationalen Rechtshilfenvorschriften und spezialgesetzlichen Austauschregimen. Die Abgabenordnung schafft die steuerstrafrechtliche Sonderzuständigkeit und regelt die Übergänge zum Besteuerungsverfahren. Die Strafprozessordnung stellt die allgemeinen Ermittlungs- und Eingriffsbefugnisse bereit. Das Recht der Amts- und Rechtshilfe öffnet den internationalen Raum, begrenzt ihn aber durch Zweckbindung, Spezialität, Zuständigkeit und

¹⁰³ Vgl. § 393 AO, § 90 AO, § 153 AO und § 371 AO.

¹⁰⁴ Vgl. §§ 385 bis 406 AO, §§ 160 ff. StPO und GVG.

Grundrechte. Die Rechtsgrundlage einer Maßnahme muss daher immer aus Zweck, Behörde, Eingriffsqualität und Datenweg abgeleitet werden.¹⁰⁵

Die Ermittlungsquellen haben sich von papiergebundenen Steuerakten zu einem komplexen Datenökosystem entwickelt. Inländische Steuerakten, Prüfungsfeststellungen, Register, Bankdaten, digitale Geschäftsunterlagen und Plattforminformationen verbinden sich mit internationalen Austauschdaten, Eurofisc-Hinweisen, Rechtshilfeantworten, Europol-Analysen, Eurojust-Koordination und künftig stärker mit e-Evidence-Instrumenten. Diese Entwicklung erhöht die Entdeckungswahrscheinlichkeit und beschleunigt Verfahren. Sie erhöht aber zugleich die Anforderungen an Datenrichtigkeit, Datenherkunft, methodische Transparenz und Rechtsschutz. Die Qualität moderner Steuerstraßverfolgung entscheidet sich daher weniger an der Menge der Daten als an ihrer rechtmäßigen und nachvollziehbaren Verarbeitung.¹⁰⁶

Amtshilfe und Rechtshilfe sind dabei strikt zu unterscheiden. Steuerliche Amtshilfe dient der Verwaltung und kann strafrechtlich relevant werden, wenn Zweckbindung und Übermittlungsregeln dies zulassen. Strafrechtliche Rechtshilfe dient der Beweiserhebung im Strafverfahren und verlangt eine Maßnahme, einen Tatverdacht, eine zuständige Stelle und die Einhaltung des jeweiligen Kooperationsinstruments. Digitale Zusammenarbeit beschleunigt beide Bereiche, hebt aber ihre Trennung nicht auf. Wer diese Trennung missachtet, riskiert Verfahrensfehler, Verwertungsstreitigkeiten und unnötige internationale Reibung.¹⁰⁷

Für die Praxis folgt daraus eine einfache, aber anspruchsvolle Kontrollfrage. Bei jeder Information und bei jeder Maßnahme ist zu fragen, welche Behörde gehandelt hat, in welcher Rolle sie gehandelt hat, welche Rechtsgrundlage den

¹⁰⁵ Vgl. § 385 AO, § 386 AO, §§ 94 ff. StPO, IRG und EUAHiG.

¹⁰⁶ Vgl. § 30 AO, § 110 StPO, Verordnung (EU) Nr. 904/2010, Verordnung (EU) 2023/1543 und die automatischen Austauschgesetze.

¹⁰⁷ Vgl. IRG, EUAHiG, OECD-Amtshilfeübereinkommen und § 30 AO.

Zugriff trägt, welchem Zweck die Information dient, wie der Datenweg dokumentiert ist und welche Stelle über die weitere Verwendung entscheidet. Diese Frage verbindet Behördenaufbau, Ermächtigungsgrundlage, Ermittlungsquelle, Amtshilfe, Rechtshilfe und digitale Zusammenarbeit. Sie macht sichtbar, dass erfolgreiche Steuerstraferfolgung nicht nur steuerliches Wissen und kriminalistische Energie verlangt, sondern auch präzise rechtsstaatliche Verfahrensarchitektur. Nur dann ist die Verfolgung von Steuerstraftaten effektiv, belastbar und legitim.¹⁰⁸

X. Die einzelnen Ermittlungsmaßnahmen sind im Steuerstraferfahren an typischen Fallgruppen zu messen.

1. Durchsuchungen in Unternehmen müssen den Tatvorwurf in eine beherrschbare Datensuche übersetzen.

Unternehmensdurchsuchungen sind häufig der sichtbarste Eingriff in Steuerstrafsachen. Sie betreffen Arbeitsplätze, Serverräume, Archive, private Geschäftsführerräume, Buchhaltungsabteilungen und gelegentlich mehrere Betriebsstätten gleichzeitig. Der Durchsuchungsbeschluss muss den Verdacht so konkret beschreiben, dass die eingesetzten Beamten wissen, welche Unterlagen und Daten gesucht werden. Bei Steuerhinterziehung genügt es regelmäßig nicht, eine ganze Unternehmenshistorie pauschal zu erfassen. Es sind Steuerarten, Veranlagungszeiträume, Gesellschaften, Rechnungskreise oder konkrete Geschäftsvorfälle zu benennen, soweit der Ermittlungsstand dies zulässt. Gerade die digitale Durchsuchung zwingt dazu, den Tatvorwurf in technische Suchräume zu übersetzen.¹⁰⁹

Die Durchführung einer Unternehmensdurchsuchung verlangt eine klare Trennung von Sicherung und Auswertung. Vor Ort kann es zweckmäßig sein, Daten zu spiegeln, Serverzugänge zu sichern und papiergebundene Unterlagen

¹⁰⁸ Vgl. Art. 20 Abs. 3 GG, § 152 Abs. 2 StPO, § 160 Abs. 2 StPO, § 393 AO und § 30 AO.

¹⁰⁹ Vgl. §§ 102, 103, 105 und 110 StPO.

mitzunehmen. Die eigentliche strafrechtliche Bewertung erfolgt aber regelmäßig erst später. Deshalb muss dokumentiert werden, welche Datenquellen kopiert wurden, welche Daten vor Ort eingesehen wurden, welche Personen anwesend waren und ob Einwände wegen Berufsgeheimnissen oder Verteidigungsunterlagen erhoben wurden. Dieser Vollzugsvermerk kann später für die Rechtmäßigkeit der Maßnahme und für die Begrenzung der Auswertung entscheidend sein.¹¹⁰

2. Vernehmungen und Auskunftersuchen müssen steuerliche Erklärungslasten und strafprozessuale Rechte trennen.

Vernehmungen in Steuerstrafsachen sind besonders konfliktträchtig, weil die Beteiligten häufig zugleich steuerliche Auskunftspersonen, Unternehmensorgane, Arbeitnehmer, Berater oder Beschuldigte sein können. Die Behörde muss vor jeder Befragung klären, in welcher Rolle die Person vernommen wird. Ein Geschäftsführer kann als Vertreter einer steuerpflichtigen Gesellschaft zur Mitwirkung aufgefordert werden und zugleich persönlich Beschuldigter sein. Ein Buchhalter kann Zeuge, potenzieller Beteiligter oder Berufsgeheimnisträgergehilfe sein. Diese Rollen bestimmen Belehrung, Aussagepflicht, Aussageverweigerungsrecht und die spätere Verwertbarkeit der Angaben. Unklare Rollenbelehrungen sind in Steuerstrafsachen ein häufiger Angriffspunkt.¹¹¹

Auskunftersuchen gegenüber Dritten sind ein milderes Mittel als Durchsuchung und Beschlagnahme, können aber ebenfalls erhebliche Grundrechtseingriffe darstellen. Banken, Plattformen, Steuerberater, Zahlungsdienstleister, Geschäftspartner und Behörden können über Informationen verfügen, die für den Tatnachweis wichtig sind. Die Ermächtigungsgrundlage hängt davon ab, ob das Ersuchen steuerlich oder strafprozessual erfolgt. Bei

¹¹⁰ Vgl. §§ 107, 109 und 110 StPO sowie § 97 StPO.

¹¹¹ Vgl. § 136 StPO, § 52 StPO, § 55 StPO, § 161a StPO und § 393 AO.

Berufsgeheimnisträgern und Verteidigungsunterlagen gelten besondere Schranken. Bei Massenauskünften ist zusätzlich zu prüfen, ob die Anfrage verhältnismäßig und hinreichend bestimmt ist. Eine steuerliche oder strafprozessuale Auskunft darf nicht als verdeckte Generalklausel für unbegrenzte Datenerhebung dienen.¹¹²

3. Schätzungen sind steuerlich zulässig, aber strafrechtlich nur begrenzt beweistragend.

Schätzungen bilden in Steuerstrafsachen einen strukturellen Reibungspunkt. Das Steuerrecht erlaubt Schätzungen, wenn Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können, etwa wegen fehlender Buchführung, Kassenmängeln oder unzureichender Mitwirkung. Das Strafrecht verlangt demgegenüber eine Überzeugung des Gerichts vom Tatgeschehen und vom Hinterziehungsumfang, wobei verbleibende Zweifel zugunsten des Angeklagten wirken. Daraus folgt nicht, dass Schätzungen im Strafverfahren ausgeschlossen wären. Sie müssen aber auf tragfähigen Anknüpfungstatsachen beruhen, methodisch nachvollziehbar sein und Sicherheitsabschläge berücksichtigen, soweit Unsicherheiten bestehen. Der strafrechtliche Hinterziehungsbetrag ist nicht automatisch identisch mit dem steuerlichen Mehrergebnis.¹¹³

Bei bargeldintensiven Betrieben werden Schätzungen häufig aus Kassenmängeln, Nachkalkulationen, Richtsatzvergleichen oder Geldverkehrsrechnungen abgeleitet. Solche Methoden können starke Indizien liefern, wenn sie mit konkreten Manipulationshinweisen zusammentreffen. Sie können aber an Grenzen stoßen, wenn betriebliche Besonderheiten, Warenschwund, Preisaktionen, Eigenverbrauch, Saisonverlauf oder Datenfehler nicht hinreichend berücksichtigt werden. Das Strafverfahren muss deshalb die Methode der Schätzung offenlegen und kritisch auf ihre strafrechtliche

¹¹² Vgl. § 93 AO, § 95 StPO, § 97 StPO und § 160a StPO.

¹¹³ Vgl. § 162 AO, § 261 StPO und § 370 AO.

Tragfähigkeit prüfen. Für die Verteidigung ist die Gegenanalyse der Schätzungsgrundlagen oft ebenso wichtig wie die Diskussion des Vorsatzes.¹¹⁴

4. Selbstanzeige und Berichtigungserklärung haben unterschiedliche Funktionen im Ermittlungsgefüge.

Die Selbstanzeige ist kein Ermittlungsinstrument der Behörden, wirkt aber auf die Struktur der Strafverfolgung zurück. Sie kann bei rechtzeitiger, vollständiger und wirksamer Erklärung zur Straffreiheit führen, soweit die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind und keine Sperrgründe eingreifen. Gerade internationale Datenströme haben die Risikobewertung der Selbstanzeige verändert, weil Tatentdeckung, Prüfungsanordnung, Datenankauf, Kontrollmaterial oder Austauschdaten die Wirksamkeit beeinflussen können. Die Behörden müssen eine Selbstanzeige daher nicht nur steuerlich verarbeiten, sondern strafrechtlich auf Vollständigkeit, Sperrgründe und Zahlungsfolgen prüfen. Für die Beratung ist entscheidend, ob eine Erklärung noch freiwillig und vollständig möglich ist.¹¹⁵

Die Berichtigungserklärung nach § 153 AO ist von der Selbstanzeige zu unterscheiden. Sie dient der Korrektur unrichtiger oder unvollständiger steuerlicher Erklärungen, wenn der Steuerpflichtige nachträglich erkennt, dass eine Erklärung objektiv falsch war. Sie ist nicht automatisch eine strafbefreiende Selbstanzeige, kann aber in der Praxis strafrechtliche Aufmerksamkeit auslösen oder strafrechtliche Risiken begrenzen. Die Abgrenzung hängt insbesondere davon ab, ob Vorsatz oder Leichtfertigkeit im Raum stehen, ob die Erklärung vollständig ist und ob bereits ein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht besteht. Eine unbedachte Berichtigung kann daher ebenso gefährlich sein wie ein unberechtigtes Schweigen.¹¹⁶

¹¹⁴ Vgl. § 162 AO, § 244 Abs. 2 StPO und § 261 StPO.

¹¹⁵ Vgl. § 371 AO und § 398a AO.

¹¹⁶ Vgl. § 153 AO, § 371 AO und § 378 AO.

5. Einstellungen und Strafbefehle zeigen die besondere Abschlussstruktur des Steuer Strafverfahrens.

Viele Steuerstrafsachen enden nicht mit einer Hauptverhandlung. Je nach Tatvorwurf, Schuld, Schadenshöhe, Nachentrichtung, Vorbelastung und Beweislage kommen Einstellungen nach der Strafprozessordnung, die besondere Einstellungsvorschrift der Abgabenordnung, Strafbefehle oder Abgaben an die Staatsanwaltschaft in Betracht. Die Finanzbehörde kann im selbstständig geführten Verfahren bestimmte Abschlussentscheidungen treffen oder den Erlass eines Strafbefehls beantragen. Diese Abschlussstruktur erklärt, weshalb die Strafsachenstelle in der Praxis eine erhebliche Verfahrensmacht besitzt. Gleichzeitig bleibt die gerichtliche Kontrolle bei Strafbefehl, Einspruch und Hauptverhandlung erhalten.¹¹⁷

Der Strafbefehl ist in Steuerstrafsachen ein wichtiges Instrument, weil er eine gerichtliche Entscheidung ohne Hauptverhandlung ermöglicht. Er setzt einen hinreichenden Tatverdacht voraus und darf nicht zur bloßen Erledigung unaufgeklärter Massenvorgänge genutzt werden. Für Beschuldigte kann er attraktiv sein, weil er Öffentlichkeit und Verfahrensdauer reduziert. Er kann aber auch nachteilig sein, wenn Hinterziehungsbetrag, Tagessatzhöhe, Nebenfolgen, Einziehung oder berufsrechtliche Konsequenzen nicht sorgfältig geprüft wurden. Die Behördenstruktur ist auch hier relevant, weil die Finanzbehörde den Strafbefehl in den gesetzlichen Fällen beantragen kann, während das Gericht über seinen Erlass entscheidet.¹¹⁸

XI. Die verfahrensrechtliche Zukunft der Steuer Strafverfolgung liegt in stärkerer Spezialisierung und überprüfbarer Datenarchitektur.

Die Steuer Strafverfolgung wird sich weiter spezialisieren. Die Gründe liegen in der Komplexität des Steuerrechts, in der Internationalisierung wirtschaftlicher

¹¹⁷ Vgl. § 398 AO, §§ 153, 153a und 407 ff. StPO sowie §§ 400 und 406 AO.

¹¹⁸ Vgl. §§ 407 ff. StPO, § 400 AO und § 406 AO.

Aktivitäten, in digitalen Geschäftsmodellen und in der wachsenden Datenmenge. Klassische Ermittlungsarbeit bleibt erforderlich, aber sie wird stärker von Datenanalyse, internationalen Austauschverfahren, forensischer IT, steuerlicher Spezialprüfung und europäischer Koordination geprägt. Dies begünstigt zentrale Einheiten, spezialisierte Staatsanwaltschaften, fachkundige Steuerfahndungen und technische Auswertungsteams. Spezialisierung darf aber nicht zu geschlossenen Expertenzirkeln führen, deren Ergebnisse für Gericht und Verteidigung nicht mehr nachvollziehbar sind.¹¹⁹

Die wichtigste rechtsstaatliche Aufgabe wird darin liegen, Datenarchitekturen überprüfbar zu halten. Automatische Austauschdaten, Plattformmeldungen, Kryptowertedaten, Eurofisc-Analysen, polizeiliche Informationssysteme und e-Evidence-Daten können nur dann tragfähige Grundlage strafrechtlicher Entscheidungen sein, wenn ihre Herkunft, ihr Zweck, ihre Verarbeitung und ihre Auswertung nachvollziehbar dokumentiert werden. Das Strafverfahren darf sich nicht mit dem Hinweis begnügen, ein Datensatz sei behördlich übermittelt worden. Es muss prüfen, ob der Datensatz richtig, vollständig, rechtmäßig verwendbar und tatbezogen aussagekräftig ist. Diese Prüfung ist die digitale Entsprechung klassischer Beweiswürdigung.¹²⁰

Zugleich wird die Grenze zwischen steuerlicher Risikoanalyse und strafrechtlichem Anfangsverdacht noch wichtiger. Je mehr Daten die Finanzverwaltung erhält, desto größer ist die Gefahr, dass statistische Auffälligkeiten vorschnell kriminalisiert werden. Ein risikoorientiertes Steuersystem darf Verdachtsprüfungen auslösen, aber ein Strafverfahren verlangt individualisierte Tatsachen. Die Steuerstraßverfolgung muss deshalb einen transparenten Übergang vom Datenhinweis zur Verdachtsentscheidung entwickeln. Dieser Übergang sollte aktenkundig, überprüfbar und an den

¹¹⁹ Vgl. AStBV (St) 2026, § 208a AO und die europäischen Kooperationsinstrumente zur Finanzkriminalität.

¹²⁰ Vgl. § 261 StPO, § 160 Abs. 2 StPO, § 30 AO und Art. 5 DSGVO.

Anforderungen von § 152 Abs. 2 StPO und § 397 AO ausgerichtet sein. Nur dann bleibt die zunehmende Datenmacht rechtsstaatlich eingebunden.¹²¹

Internationale Zusammenarbeit wird ebenfalls an Bedeutung gewinnen. Steuerpflichtige, Unternehmen, Vermögen und Daten bewegen sich grenzüberschreitend, während nationale Steuerhoheit und nationale Strafverfahrensordnungen bestehen bleiben. Amtshilfe, Rechtshilfe, Europäische Ermittlungsanordnung, Europäische Staatsanwaltschaft, Eurojust, Europol, OLAF, Eurofisc und e-Evidence bilden daher kein Nebensystem, sondern einen Kernbestand moderner Steuerstraßverfolgung. Die Herausforderung besteht darin, diese Instrumente so zu kombinieren, dass Ermittlungen schnell und wirksam sind, ohne Zuständigkeitsgrenzen und Verwendungsbeschränkungen zu verwischen. Die Zukunft gehört nicht der grenzenlosen Datenmobilität, sondern der rechtlich kontrollierten Interoperabilität.¹²²

Für Gerichte wird die Herausforderung darin bestehen, steuerliche und digitale Komplexität in eine tragfähige Beweiswürdigung zu übersetzen. Sie müssen entscheiden, welche Daten den Tatnachweis tragen, welche Schätzungen strafrechtlich genügen, welche internationalen Beweise verwertbar sind und welche Grundrechtseingriffe verhältnismäßig waren. Dies verlangt eine aktive richterliche Aufklärung, ohne die Rolle der Verteidigung zu verkürzen. In großen Steuerstrafsachen wird die Hauptverhandlung zunehmend auch eine methodische Kontrolle der Datenanalyse sein. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bleibt dabei frei, aber nicht beliebig. Er verlangt nachvollziehbare Gründe, gerade wenn Datenmengen und Auswertungsmodelle das Verfahren prägen.¹²³

Für die Verteidigung und steuerliche Beratung folgt daraus eine Professionalisierungspflicht. Wer Steuerstraßverfahren bearbeitet, muss

¹²¹ Vgl. § 88 Abs. 5 AO, § 152 Abs. 2 StPO und § 397 AO.

¹²² Vgl. IRG, Verordnung (EU) 2017/1939, Verordnung (EU) 2018/1727, Verordnung (EU) 2016/794 und Verordnung (EU) 2023/1543.

¹²³ Vgl. § 244 Abs. 2 StPO, § 261 StPO und § 267 StPO.

Behördenstruktur, Steuerrecht, Strafprozessrecht, internationale Kooperation, digitale Beweissicherung und Datenanalyse zusammen denken. Es genügt nicht, nur materiell-rechtlich über § 370 AO zu argumentieren, wenn der Fall aus CRS-Daten, Plattformmeldungen, Cloudbeweisen oder einer Europäischen Ermittlungsanordnung entstanden ist. Ebenso genügt es nicht, nur prozessual zu rügen, wenn die steuerliche Verkürzungsberechnung nicht verstanden wird. Moderne Steuerstraferverteidigung ist interdisziplinär, aber sie bleibt juristisch: Sie prüft Zuständigkeit, Rechtsgrundlage, Tatsachen, Beweis und Rechtsfolge.¹²⁴

Zusammenfassend zeigt sich, dass die Strafverfolgung in Steuerstrafsachen ihre Legitimität aus zwei Quellen bezieht. Sie muss einerseits wirksam sein, weil Steuerhinterziehung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Vertrauen in den Rechtsstaat und die Finanzierungsgrundlagen des Gemeinwesens betrifft. Sie muss andererseits rechtsstaatlich begrenzt sein, weil Steuerdaten besonders sensibel sind und strafprozessuale Eingriffe tief in Unternehmen und Privatleben eingreifen können. Behördenaufbau, Ermächtigungsgrundlagen, Ermittlungsquellen, Amtshilfe, Rechtshilfe und digitale Zusammenarbeit sind deshalb keine getrennten Kapitel, sondern Teile einer gemeinsamen Verfahrensarchitektur. Ihre Qualität entscheidet darüber, ob Steuerstraferverfolgung nicht nur erfolgreich, sondern auch rechtmäßig und überzeugend ist.¹²⁵

¹²⁴ Vgl. § 370 AO, § 393 AO, § 147 StPO und die internationalen Kooperationsregelungen.

¹²⁵ Vgl. Art. 20 Abs. 3 GG, § 30 AO, § 152 Abs. 2 StPO und § 160 Abs. 2 StPO.

XII. Sonderzuständigkeiten, besondere Finanzämter und länderübergreifende Datenwege sind eigenständige Strukturmerkmale der Steuerstraßverfolgung.

1. Sonderzuständigkeiten sind kein Ausnahmezustand, sondern ein Organisationsinstrument.

Die bisherige Darstellung des Behördenaufbaus muss um einen besonderen Punkt ergänzt werden. Steuerstraßverfahren laufen nicht nur entlang der allgemeinen Bezirkszuständigkeit eines Wohnsitz-, Betriebsstätten- oder Unternehmensfinanzamts. Sie werden in vielen Ländern durch Sonderfinanzämter, zentrale Stellen, Schwerpunktstaatsanwaltschaften, besondere Prüfungsdienste und digitale Auswerteeinheiten geprägt. Diese organisatorische Spezialisierung ist kein Bruch mit dem Grundsatz gesetzlicher Zuständigkeit, sondern eine Folge der bundesstaatlichen Finanzverfassung und des Finanzverwaltungsgesetzes. Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann Bezirk, Sitz und Aufgaben der Finanzämter bestimmen und einzelne Aufgaben sachlich oder räumlich konzentrieren.¹²⁶

Für die steuerstraßrechtliche Praxis ist diese Konzentration bedeutsam, weil die formelle Zuständigkeit nicht immer mit dem Ort identisch ist, an dem der steuerliche Sachverhalt wirtschaftlich entstanden ist. Ein in Köln ansässiger Steuerpflichtiger kann beispielsweise mit einem ausländischen Plattformumsatz, einer Düsseldorfer Fahndungszuständigkeit, einer landesweiten Sonderstelle und einer staatsanwaltschaftlichen Schwerpunktzuständigkeit zugleich in Berührung kommen. Der Verteidiger darf deshalb nicht nur die Frage stellen, welches Finanzamt den Steuerbescheid erlässt. Er muss außerdem prüfen, welche Stelle das Straßverfahren führt, welche Stelle Daten ausgewertet hat, welche Stelle

¹²⁶ Vgl. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 FVG zur landesrechtlichen Bestimmung von Bezirk, Sitz und Aufgaben der Finanzämter sowie zur Konzentration von Aufgaben bei einzelnen Finanzämtern.

Kontrollmaterial erzeugt hat und welche Stelle die Information an andere Behörden weitergeleitet hat.

Die Sonderzuständigkeit ersetzt auch nicht die strafprozessuale Kontrolle. Sie beantwortet zunächst eine organisationsrechtliche Frage. Sie sagt, welche Finanzbehörde nach Landesrecht oder Bundesrecht eine Aufgabe wahrnimmt. Sie entscheidet aber nicht abschließend darüber, ob eine Durchsuchung verhältnismäßig war, ob Daten rechtmäßig übertragen wurden, ob ein Anfangsverdacht bestand oder ob eine Erkenntnis im Strafverfahren verwertet werden darf. Gerade bei datengetriebenen Verfahren ist diese Unterscheidung zentral, weil organisatorische Konzentration die Ermittlungsarbeit erleichtert, aber keine eigenständige Eingriffsermächtigung schafft.

2. Nordrhein-Westfalen zeigt den Übergang vom Strafsachenfinanzamt zum Landesamt in Düsseldorf.

Nordrhein-Westfalen ist für die neuere Entwicklung besonders anschaulich. Das frühere Bild einzelner Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ist dort durch eine landesweite Bündelung im Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität Nordrhein-Westfalen überlagert worden. Nach der aktuellen Finanzamtszuständigkeitsverordnung ist das LBF NRW mit Sitz in Düsseldorf für Aufgaben in Straf- und Bußgeldverfahren wegen Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sowie für Aufgaben der Steuerfahndung in den Bezirken aller Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen zuständig.¹²⁷

Daraus folgt für Düsseldorf eine präzise, aber missverständnisanfällige Aussage. Es gibt nicht lediglich ein örtliches Finanzamt Düsseldorf, das für digitalen Steuerbetrug zuständig wäre. Vielmehr sitzt in Düsseldorf eine landesweite Steuerfahndungs- und Finanzkriminalitätsbehörde, die

¹²⁷ Vgl. § 24 Finanzamtszuständigkeitsverordnung Nordrhein-Westfalen in der Fassung vom 11. Januar 2025: Das LBF NRW mit Sitz in Düsseldorf ist für Straf- und Bußgeldverfahren wegen Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sowie für Aufgaben der Steuerfahndung in den Bezirken aller Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen zuständig.

organisatorisch die besondere Expertise der Finanzverwaltung bündelt. Die früheren Strafsachen- und Steuerfahndungsfinanzämter bleiben als Standorte und regionale Ermittlungspräsenz bedeutsam, werden aber in eine landesweite Struktur eingebunden. Die Zuständigkeit folgt damit nicht mehr allein der klassischen Bezirkslogik eines einzelnen Strafsachenfinanzamts, sondern einer Verbindung von landesweiter Steuerung und dezentraler Ermittlungsarbeit.

Auch Kassenfragen sind in Nordrhein-Westfalen gesondert geregelt. Für Kassenaufgaben in Straf- und Bußgeldverfahren ist abweichend von der allgemeinen Bezirksgliederung das Finanzamt Düsseldorf-Süd für alle Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen zuständig, während die Geschäftsstelle des LBF NRW Geldbeträge nach § 398a AO vereinnahmt.¹²⁸

Diese Unterscheidung ist praktisch wichtig. Die Behörde, die Zahlungen vereinnahmt, ist nicht notwendig dieselbe Stelle, die den Tatvorwurf ermittelt, und sie ist nicht notwendig die Stelle, die steuerliche Folgebescheide erlässt. In Verständigungs-, Einstellungs- und Selbstanzeigefällen muss deshalb sauber zwischen Ermittlung, steuerlicher Festsetzung, Kasse, § 398a-AO-Zahlung und staatsanwaltschaftlicher Abschlussentscheidung unterschieden werden.

3. Digitale Betrugsbekämpfung wird in Nordrhein-Westfalen nicht einer einzigen Schreibtischzuständigkeit zugeordnet, sondern in Sondereinheiten gebündelt.

Der Ausdruck „Finanzamt für digitalen Betrug“ ist als Kurzform verständlich, beschreibt die Organisation aber zu ungenau. Digitale Steuerkriminalität wird nicht nur durch ein einzelnes örtliches Finanzamt bearbeitet. Sie erfordert IT-Forensik, Massendatenauswertung, Plattformkenntnis, Kryptowertanalyse, Umsatzsteuerexpertise, Geldwäscheanalyse und strafprozessuale Erfahrung. Das LBF NRW bündelt diese Funktionen in zentralen und regionalen Strukturen. Nach

¹²⁸ Vgl. § 7 Finanzamtszuständigkeitsverordnung Nordrhein-Westfalen in der Fassung vom 11. Januar 2025 zu Kassenaufgaben in Straf- und Bußgeldverfahren und zur Vereinnahmung von Geldbeträgen nach § 398a AO durch die Geschäftsstelle des LBF NRW.

der Selbstdarstellung des Landesamts umfasst es drei zentrale Abteilungen sowie zehn dezentrale Standorte der Steuerfahndung, nämlich Aachen, Düsseldorf, Bochum, Essen, Münster, Bielefeld, Hagen, Wuppertal, Köln und Bonn.¹²⁹

Für digitale und grenzüberschreitende Betrugsformen sind insbesondere das IT-Kompetenzzentrum und die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung relevant. Das IT-Kompetenzzentrum bündelt und erweitert die spezifische IT-Expertise, weil Finanzkriminalität zunehmend vernetzt und digital begangen wird. Die Zentralstelle zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, die unter der Bezeichnung ZEUS geführt wird, übernimmt im LBF NRW eine Steuerungs- und Koordinierungsfunktion für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, während die operative Bekämpfung weiterhin an den Standorten des Landes erfolgt.¹³⁰

Daneben sind ARES und ZEKoX zu erwähnen. ARES steht für die Analyseeinheit Risikoorientierte Ermittlungen im Bereich der Steueraufsicht. ZEKoX bezeichnet die Zentrale Ermittlungs- und Koordinierungsstelle XPIDER NRW. Die ZEKoX ist auf Umsatzsteuer im Kontext der Plattformwirtschaft fokussiert, etwa bei scheinbar privaten, tatsächlich gewerblichen Verkäufen über digitale Marktplätze. Beide Sonderstellen werden in die Abteilung Analyse und Strategie integriert, um datengetriebene Analyse, Kontrollmaterial und Abstimmung mit datenerhebenden Stellen einheitlicher zu organisieren.¹³¹

Eine weitere Schnittstelle betrifft die ressortübergreifende Task Force. Sie verbindet Finanzverwaltung, Polizei und Justiz und befasst sich insbesondere mit organisierter Kriminalität, Wirtschaftskriminalität, Korruption, Geldwäsche,

¹²⁹ Vgl. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität, Aufbau und Struktur des LBF, Stand 2026; danach vereint das LBF NRW drei zentrale Abteilungen und zehn dezentrale Standorte der Steuerfahndung.

¹³⁰ Vgl. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, IT-Kompetenzzentrum im LBF NRW, Stand 2026, sowie Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung im LBF NRW, Stand 2026.

¹³¹ Vgl. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Steueraufsicht im LBF NRW, Stand 2026, zu ARES und ZEKoX sowie zur datengetriebenen Analyse und zum Einspielen und Verteilen bundesweit erhobenen Kontrollmaterials.

Terrorfinanzierung, Cybercrime und technischer Unterstützung. Für Steuerstraßverfahren bedeutet dies, dass steuerliche Verdachtsmomente sehr schnell in kriminalistische und staatsanwaltschaftliche Zusammenhänge hineinwachsen können.¹³²

Der Verteidigungsschwerpunkt verschiebt sich dadurch. Bei einem digitalen Steuerstraßverfahren reicht es nicht, den Durchsuchungsbeschluss und die Steuerakte zu prüfen. Zu rekonstruieren ist vielmehr, ob ein Datensatz aus einer Plattformabfrage, aus einer Kryptoauswertung, aus einem bundesweiten Kontrollmaterial, aus einer Umsatzsteuerbetrugsanalyse, aus einer Geldwäschemitteilung oder aus einem klassischen Steuerfall stammt. Erst dann lässt sich beurteilen, ob die handelnde Stelle zuständig war und ob die Daten für den konkreten Straßzweck verwendet werden durften.

4. Der Austausch zwischen den Bundesländern beruht auf Amtshilfe, Kontrollmaterial und Koordinierung, nicht auf einer grenzenlosen Datenzirkulation.

Sonderzuständigkeiten werden besonders praktisch, wenn ein Sachverhalt mehrere Bundesländer betrifft. Die Finanzverwaltung ist ländereigen organisiert, während Steuergestaltungen, Plattformumsätze, Kryptotransaktionen, Warenbewegungen und Beraternetzwerke regelmäßig keinen Halt an Landesgrenzen machen. Der Austausch zwischen Finanzbehörden der Länder erfolgt deshalb über Amtshilfe, Kontrollmitteilungen, koordinierte Prüfungen, länderübergreifende Ermittlungsgruppen, technische Kommunikationswege und gemeinsame Auswertungen. Die Abgabenordnung enthält dafür mit § 111 AO eine allgemeine Amtshilfepflicht; der Anwendungserlass stellt klar, dass die

¹³² Vgl. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Task Force im LBF NRW, Stand 2026, zur ressortübergreifenden Zusammenarbeit von Innen-, Justiz- und Finanzressort, Landeskriminalamt, Staatsanwaltschaft Düsseldorf und Steuerfahndung.

Amtshilfevorschriften auch dann gelten, wenn sich Finanzbehörden untereinander helfen.¹³³

Amtshilfe bedeutet jedoch nicht, dass jede Behörde jede Information beliebig weiterreichen darf. Die ersuchende Finanzbehörde muss die Hilfe für ihre Aufgabe benötigen, die ersuchte Behörde muss im Rahmen ihrer Zuständigkeit handeln, und Grenzen ergeben sich insbesondere aus Steuergeheimnis, Datenschutz, Verhältnismäßigkeit und Zweckbindung. Der länderübergreifende Austausch bleibt daher an rechtliche Voraussetzungen gebunden.¹³⁴

In der Praxis entstehen länderübergreifende Datenwege häufig durch Kontrollmaterial. Ein Land wertet beispielsweise Plattformdaten, Kryptodaten oder Offshore-Daten aus und verteilt Treffer an die örtlich zuständigen Behörden anderer Länder. Die nordrhein-westfälische Steueraufsicht beschreibt für ARES und ZEKoX ausdrücklich das einheitliche Einspielen und Verteilen von bundesweit erhobenem Kontrollmaterial. Diese Beschreibung zeigt, dass moderne Steueraufsicht nicht nur aus Akten einzelner Finanzämter besteht, sondern aus arbeitsteiligen Datenflüssen, in denen eine Stelle Material aufbereitet und andere Stellen die Folgebearbeitung übernehmen.¹³⁵

Für das Strafverfahren ist entscheidend, wann aus Kontrollmaterial ein Anfangsverdacht wird. Ein automatischer Treffer, eine Risikoklasse, ein Abgleich mit Plattformumsätzen oder eine Übereinstimmung mit einem Wallet-Datensatz ersetzt nicht die strafprozessuale Verdachtsprüfung. Die weiterverarbeitende Stelle muss nachvollziehbar dokumentieren, warum der Datenbefund den konkreten Verdacht einer Steuerstraftat trägt. Dies gilt umso mehr, wenn die

¹³³ Vgl. § 111 AO und AEAO zu § 111 AO; die Vorschriften über die Amtshilfe sind auch anzuwenden, wenn sich Finanzbehörden untereinander Amtshilfe leisten.

¹³⁴ Vgl. § 112 AO zu Voraussetzungen und Grenzen der Amtshilfe sowie § 30 AO zur Bindung an das Steuergeheimnis.

¹³⁵ Vgl. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Steueraufsicht im LBF NRW, Stand 2026, zu ARES und ZEKoX, zur datengetriebenen Analyse sowie zum einheitlichen Einspielen und Verteilen bundesweit erhobenen Kontrollmaterials.

Auswertung in einem anderen Bundesland vorbereitet wurde und die örtliche Strafsachenbearbeitung lediglich das Ergebnis erhält.

Der Austausch zwischen Bundesländern berührt außerdem die Akteneinsicht. Wenn ein Land nur das Endprodukt einer Datenanalyse in die Steuerakte übernimmt, kann die Verteidigung nicht ohne Weiteres prüfen, ob der Datensatz vollständig, richtig zugeordnet, rechtmäßig erhoben und methodisch belastbar ist. In solchen Fällen ist auf Herausgabe oder jedenfalls Beschreibung der Auswertungsmethode, der Trefferlogik, des Datenursprungs und der Filterkriterien hinzuwirken. Die Frage lautet dann nicht nur, welche Behörde zuständig war, sondern auch, welche Behörde welche Erkenntnis erzeugt hat.

5. Besondere Finanzämter für ausländische Unternehmer betreffen vor allem die Umsatzsteuer und dürfen nicht mit Steuerstrafzuständigkeit verwechselt werden.

Eine weitere Sonderzuständigkeit betrifft ausländische Unternehmer, die im Inland umsatzsteuerlich relevant werden. Diese Zuständigkeit wird häufig landläufig nach „Ländern“ oder „Destinationen“ gesucht. Gemeint ist regelmäßig nicht ein Steuerfahndungsfinanzamt, sondern das Finanzamt, bei dem sich ein im Ausland ansässiger Unternehmer für deutsche Umsatzsteuerzwecke zu registrieren hat. Die Rechtsgrundlage liegt in § 21 AO und in der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung. Diese Verordnung ordnet bestimmte Ansässigkeitsstaaten bestimmten deutschen Finanzämtern zu.¹³⁶

Beispiele verdeutlichen die Struktur. Für Unternehmer mit Ansässigkeit in den Niederlanden ist das Finanzamt Kleve zuständig. Für Unternehmer mit Ansässigkeit in der Türkei ist das Finanzamt Dortmund-Unna zuständig. Für Unternehmer mit Ansässigkeit in den Vereinigten Staaten von Amerika ist das Finanzamt Bonn-Innenstadt zuständig. Für Unternehmer mit Ansässigkeit in der

¹³⁶ Vgl. § 21 Abs. 1 Satz 2 AO und § 1 UStZustV zur örtlichen Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer; die UStZustV regelt eine steuerliche Registrierungs- und Verwaltungszuständigkeit und ersetzt keine strafprozessuale Zuständigkeitsprüfung.

Schweiz ist das Finanzamt Konstanz zuständig. Diese Zuständigkeiten erklären sich nicht aus dem späteren Ort einer möglichen Steuerstraftat, sondern aus einer bundesrechtlich vorgegebenen Konzentration der Umsatzsteuerverwaltung für ausländische Unternehmer.¹³⁷

Die praktische Gefahr liegt in der Gleichsetzung von Registrierungszuständigkeit und Strafverfolgungszuständigkeit. Wenn ein ausländischer Unternehmer bei einem besonderen deutschen Finanzamt umsatzsteuerlich geführt wird, bedeutet dies nicht, dass dieses Finanzamt stets das Steuerstraßverfahren gegen alle Beteiligten führt. Die Strafverfolgung kann vielmehr bei der Finanzbehörde liegen, die für die Steuerstraftat zuständig ist, bei einer Sonderstelle, bei der Staatsanwaltschaft oder bei einer europäischen Stelle, wenn der Sachverhalt die finanziellen Interessen der Union betrifft. Für die Verteidigung ist daher zwischen steuerlicher Registrierung, steuerlicher Festsetzung, Steueraufsicht, Steuerfahndung und staatsanwaltschaftlicher Ermittlungsleitung zu unterscheiden.

Hinzu kommt, dass besondere elektronische Besteuerungsverfahren wiederum eigene Zuständigkeitsregeln haben können. Das betrifft insbesondere bestimmte One-Stop-Shop- und Import-One-Stop-Shop-Verfahren. In diesen Fällen kann das Bundeszentralamt für Steuern oder eine besondere verfahrensrechtliche Zuordnung eine Rolle spielen. Die scheinbar einfache Frage nach dem „zuständigen Finanzamt für ein Land“ muss deshalb stets auf die konkrete Steuerart, das konkrete Verfahren und die konkrete Person bezogen werden.¹³⁸

¹³⁷ Vgl. § 1 Abs. 1 UStZustV und die Übersicht des Bundeszentralamts für Steuern über die örtlich zuständigen Finanzämter für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer; Beispiele sind Finanzamt Kleve für die Niederlande, Finanzamt Dortmund-Unna für die Türkei, Finanzamt Bonn-Innenstadt für die Vereinigten Staaten von Amerika und Finanzamt Konstanz für die Schweiz.

¹³⁸ Vgl. § 1 Abs. 2a und Abs. 2b UStZustV sowie die Sonderregime des Umsatzsteuergesetzes für besondere elektronische Besteuerungsverfahren, insbesondere § 18j UStG und § 18k UStG.

6. Für Dubai ist umsatzsteuerlich grundsätzlich das Finanzamt Berlin International zuständig, soweit es um einen in Dubai beziehungsweise in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen ausländischen Unternehmer geht.

Die Frage „Wer ist für Dubai zuständig?“ lässt sich nur beantworten, wenn zunächst die steuerliche Funktion der Zuständigkeit geklärt wird. Dubai ist kein eigener Staat, sondern ein Emirat der Vereinigten Arabischen Emirate. Die UStZustV knüpft nicht an touristische oder wirtschaftliche Destinationen an, sondern an den Staat, in dem der Unternehmer ansässig ist. Die Vereinigten Arabischen Emirate sind in der besonderen Länderliste des § 1 Abs. 1 UStZustV nicht gesondert genannt. Für die Umsatzsteuer eines dort ansässigen Unternehmers im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO greift daher die Auffangzuständigkeit. Zuständig ist danach das Finanzamt Berlin International.¹³⁹¹⁴⁰

Diese Aussage gilt nicht grenzenlos. Sie betrifft die umsatzsteuerliche Zuständigkeit für einen im Ausland ansässigen Unternehmer ohne inländischen Sitz, ohne inländische Geschäftsleitung und ohne inländische Zweigniederlassung, soweit die Voraussetzungen des § 21 AO und der UStZustV erfüllt sind. Sie beantwortet nicht automatisch die Frage, welches Finanzamt für die Einkommensteuer eines in Deutschland wohnenden Gesellschafters, für die Körperschaftsteuer einer in Deutschland geleiteten Auslandsgesellschaft, für eine Betriebsstätte in Deutschland oder für ein Steuerstraßverfahren gegen einen deutschen Beschuldigten zuständig ist. Bei einer in Dubai gegründeten Gesellschaft kann eine deutsche Geschäftsleitung, eine inländische Betriebsstätte

¹³⁹ Vgl. § 1 Abs. 2 UStZustV in der aktuellen Fassung: Für Unternehmer im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO, die nicht von § 1 Abs. 1 UStZustV erfasst werden, ist das Finanzamt Berlin International zuständig. Die Vereinigten Arabischen Emirate werden in § 1 Abs. 1 UStZustV nicht gesondert aufgeführt.

¹⁴⁰ Vgl. Serviceportal Berlin, Umsatzsteuer - Registrierung von Unternehmern, Stand 2026; danach ist das Finanzamt Berlin International für die Umsatzbesteuerung von Unternehmern mit Sitz außerhalb der Europäischen Union zuständig, soweit keine besondere Länderzuweisung eingreift.

oder eine inländische Ansässigkeit der handelnden Person die Zuständigkeitsfrage vollständig verändern.¹⁴¹

Gerade bei Dubai-Sachverhalten ist diese Unterscheidung praktisch bedeutsam. Wird eine Dubai-Gesellschaft lediglich zur Abschirmung deutscher Einkünfte genutzt, kann der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung tatsächlich in Deutschland liegen. Dann stehen nicht die Registrierungszuständigkeit des Finanzamts Berlin International, sondern Geschäftsleitung, Betriebsstätte, Ort der Geschäftsführung, Wohnsitz der Gesellschafter, inländische Leistungsbeziehungen, Bankwege und Erklärungspflichten im Vordergrund. Die strafrechtliche Zuständigkeit kann sich sodann nach dem steuerlichen Anknüpfungspunkt, nach dem Tatort, nach der örtlichen Staatsanwaltschaft, nach einer Sonderzuständigkeit der Finanzverwaltung oder nach einer Schwerpunktstaatsanwaltschaft richten.

Für die anwaltliche Prüfung empfiehlt sich deshalb eine dreistufige Antwort. Erstens ist zu fragen, welche Steuerart und welches Verfahren betroffen sind. Bei reiner Umsatzsteuerregistrierung eines in Dubai ansässigen Unternehmers spricht die UStZustV für das Finanzamt Berlin International. Zweitens ist zu prüfen, ob ein inländischer Anknüpfungspunkt die allgemeine Zuständigkeit eines anderen Finanzamts auslöst. Drittens ist im Strafverfahren gesondert zu prüfen, ob die Finanzbehörde selbstständig ermittelt, ob die Staatsanwaltschaft die Sache führt oder ob eine Sonderstelle wie das LBF NRW, eine Zollbehörde, die Europäische Staatsanwaltschaft oder eine Schwerpunktstaatsanwaltschaft eingebunden ist.

7. Sonderzuständigkeiten erzeugen besondere Verteidigungs- und Beratungsfragen.

Die Ergänzung um Sonderzuständigkeiten verändert die praktische Prüfungsreihenfolge in Steuerstrafsachen. Am Anfang steht nicht nur die

¹⁴¹ Vgl. §§ 19, 20 und 21 AO zur örtlichen Zuständigkeit bei Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer sowie § 10 AO zur Geschäftsleitung.

materielle Frage, ob eine Steuer verkürzt wurde. Zu klären ist zunächst, in welcher Rolle die handelnde Behörde tätig geworden ist. Dasselbe Dokument kann steuerliches Kontrollmaterial, Bestandteil der Steuerakte, Beweismittel im Strafverfahren oder Ausgangspunkt einer internationalen Anfrage sein. Jede Rolle hat andere Zuständigkeits-, Geheimnis- und Verwertungsfolgen.¹⁴²

Besondere Aufmerksamkeit verdient die Schnittstelle zwischen landesweiter Sonderbehörde und örtlichem Finanzamt. Das örtliche Finanzamt kann den Steuerbescheid erlassen, während eine zentrale Stelle den Datentreffer erzeugt und eine andere Stelle das Strafverfahren führt. Die Akte kann daher nur scheinbar vollständig sein. Wer ein Steuerstrafmandat führt, sollte die Herkunft der Erkenntnisse, die interne Weiterleitung, die beteiligten Dienststellen und die rechtliche Grundlage der Datenverwendung aktiv abfragen.

Bei digitalen Betrugsmodellen ist zudem die Methodik der Datenanalyse zu prüfen. Es reicht nicht aus, dass eine Datei als Trefferliste bezeichnet wird. Verteidigungsrelevant sind Datenquelle, Erhebungszeitpunkt, Filterlogik, Dublettenbereinigung, Zuordnung zu Personen, Konten oder Wallets, Ausschlusskriterien und Dokumentation der Weitergabe an andere Bundesländer. Die Zuständigkeitsprüfung wird dadurch zu einer Beweisprüfung.

Bei ausländischen Sachverhalten muss schließlich der Begriff der Destination präzisiert werden. Ein Land wie die Vereinigten Arabischen Emirate kann für umsatzsteuerliche Registrierungszwecke zur Auffangzuständigkeit des Finanzamts Berlin International führen. Dieselbe wirtschaftliche Struktur kann aber in einem Steuerstraßverfahren gegen einen deutschen Beschuldigten ganz andere Zuständigkeiten auslösen. Der Verteidiger muss deshalb vermeiden, aus einer umsatzsteuerlichen Sonderzuständigkeit eine allgemeine Strafverfolgungszuständigkeit abzuleiten.

¹⁴² Vgl. §§ 385 ff. AO, §§ 160, 161 StPO, § 30 AO und § 393 AO; für die Verteidigung ist entscheidend, ob eine Information im Besteuerungsverfahren, im Steuerstraßverfahren oder in einem staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren erhoben und weitergegeben wurde.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die moderne Steuerstraßverfolgung nicht mehr allein durch die klassische Reihenfolge Finanzamt, Steuerfahndung, Staatsanwaltschaft und Gericht beschrieben werden kann. Hinzutreten landesweite Behörden wie das LBF NRW, digitale Analysezentren, Umsatzsteuer-Sonderstellen, länderübergreifender Kontrollmaterialaustausch und bundesrechtliche Zuständigkeitszuweisungen für ausländische Unternehmer. Diese Strukturen erhöhen die Effektivität der Verfolgung, vergrößern aber zugleich die Pflicht zur genauen Zuständigkeits-, Daten- und Verwertungsprüfung.