

Beschluss vom 23. April 2025, I B 51/22

Verwertungsverbot für von der Staatsanwaltschaft sichergestellte Festplatte im Besteuerungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2025:B.230425.IB51.22.0

BFH I. Senat

AO § 393 Abs 3 S 1, StPO § 110 Abs 3, GG Art 1 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. August 2022, Az: 3 K 3127/18

Leitsätze

NV: Erkenntnisse aus der Auswertung einer Festplatte durch einen Außenprüfer (hier: E-Mail-Verkehr) können im Besteuerungsverfahren einem qualifizierten Verwertungsverbot unterliegen, wenn die Festplatte im Rahmen eines gegen eine andere Person wegen einer Nichtsteuerstraftat durchgeführten Ermittlungsverfahrens sichergestellt und dem Außenprüfer von der Staatsanwaltschaft ohne vorherige Durchsicht nach § 110 der Strafprozessordnung zur vollständigen Auswertung überlassen worden ist.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 04.08.2022 - 3 K 3127/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitpunkt ist, ob die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) --eine mit einer deutschen GmbH vergleichbare Kapitalgesellschaft zyprischen Rechts (private company limited by shares --Ltd.--)-- in den Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. Insbesondere besteht Uneinigkeit über den Ort der Geschäftsleitung und die Frage, ob die geschäftliche Oberleitung faktisch von Deutschland aus ausgeübt worden ist.
- 2** Satzungsmäßiger Sitz der ursprünglich als ... Ltd. firmierenden und im Dezember 2009 im Handelsregister der Republik Zypern (Zypern) eingetragenen Klägerin ist X (Zypern). Ihre alleinige Anteilseignerin war die als Verlegerin von Börsenbriefen tätige, in Y (Deutschland) ansässige ... GmbH (ab September 2012: ... GmbH) --A-GmbH--. Die Geschäftsanteile der A-GmbH wurden von den in Y wohnhaften AR und WR gehalten. AR und WR verbuchten die beiden Beteiligungen an der A-GmbH in den Streitjahren als notwendiges Betriebsvermögen in den Bilanzen der A-OHG, deren Gesellschafter sie waren.
- 3** Als Geschäftsführer ("Director") der Klägerin wurde der in X wohnende deutsche Staatsbürger N im Register eingetragen. N betrieb seinerzeit ein eigenes Unternehmen (... Ltd. --S-Ltd.--) und war außerdem als Geschäftsführer weiterer Gesellschaften tätig.
- 4** Im März/April 2010 übertrug die A-GmbH das von ihr betriebene Verlagsgeschäft (Verlags- und Abonnement-Rechte) mit "Publisher Sales Contract" zum Kaufpreis von ... € auf die Klägerin. Bestehende Dienstleistungsverträge wurden nicht übernommen.

- 5 Im April 2010 schloss die Klägerin mit N einen Anstellungsvertrag ("Contract of Employment of a Director"), in dem ein monatliches Gehalt von ... € vereinbart wurde. Mit Vertrag vom ...02.2011 wurde das Gehalt auf ... € erhöht. Außerdem stellte die Klägerin im April 2010 beziehungsweise Dezember 2011 eine Mitarbeiterin in Teilzeit als "Assistant to the Director" an. Ab Mai 2010 mietete die Klägerin von der S-Ltd. in X einen mit Büromöbeln, Computersystem, Telefon und Faxgerät ausgestatteten Büroraum, von wo aus sie unter anderem ihre Buchhaltung erstellen ließ.
- 6 Mit Verlagskaufvertrag vom Dezember 2012 verkaufte die Klägerin die Verlagsrechte und Abonnementbestände an den Börsenbriefen zum Preis von ... € wieder zurück an die A-GmbH und stellte danach ihren Geschäftsbetrieb ein.
- 7 Die Klägerin erzielte Gewinne (vor Steuern) von ... € (2009/2010), ... € (2011) und ... € (2012).
- 8 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) führte über das von ihm beauftragte Finanzamt ... ab Dezember 2013 eine Außenprüfung bei der A-GmbH durch. Der Prüfer richtete ein Amtshilfeersuchen an die Staatsanwaltschaft ... zu dem dort unter anderem gegen AR und WR geführten Ermittlungsverfahren wegen Vergehens nach dem Gesetz über den Wertpapierhandel im Zeitraum von 2007 bis (einschließlich) 2010. Die Staatsanwaltschaft übersandte dem Prüfer im März/Juni 2014 ein elektronisches Doppel der Ermittlungsakten sowie diverse Standardner, Kuverts und Tüten mit Unterlagen unter anderem der A-GmbH und der A-OHG. Das Kriminalfachdezernat ... übersandte dem Prüfer am 10.11.2014 auf Anforderung eine Festplatte der A-OHG (Original-Asservat), die bei einer am 29.02.2012 durchgeführten Durchsuchung gesichert worden war und auf der unter anderem der E-Mail-Verkehr zwischen AR, WR und N abgespeichert war. Grundlage der Sicherstellung der Festplatte und der anderen Unterlagen im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren war ein Beschluss des Ermittlungsrichters des Amtsgerichts ... vom 19.12.2011 über die Durchsuchung der Geschäftsräume der A-OHG und die Beschlagnahme unter anderem von Computern, Mobiltelefonen, PDA, Telefonanlagen oder sonstigen elektronischen Geräten oder Speichermedien.
- 9 In einem Sonderbericht über die Ermittlungen zur Klägerin kam der Prüfer --unter Auswertung unter anderem des auf der Festplatte der A-OHG gefundenen E-Mail-Verkehrs-- zu dem Ergebnis, dass das Tagesgeschäft der Klägerin in den Streitjahren durch AR und WR von Deutschland aus geleitet worden sei. N als Geschäftsführer habe von Zypern aus keine maßgeblichen Kontroll- und Leitungsfunktionen hinsichtlich des Tagesgeschäfts ausgeübt.
- 10 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen ging das FA von einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte und folglich einer unbeschränkten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht der Klägerin in Deutschland aus. Basierend auf Schätzungen anhand des von der Klägerin vorgelegten Abschlusses zum 31.12.2010 setzte das FA für die Streitjahre 2010 bis 2012 Körperschaftsteuern von jeweils ... € und Gewerbesteuermessbeträge von jeweils ... € fest. Für das Streitjahr 2009 setzte das FA die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag auf jeweils 0 € fest.
- 11 Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 04.08.2022 - 3 K 3127/18 als unbegründet abgewiesen.
- 12 Die Klägerin beantragt mit ihrer Beschwerde, die Revision gegen das FG-Urteil zuzulassen.
- 13 Das FA beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Nichtzulassungsbeschwerde ist wegen des von der Klägerin gerügten Verfahrensmangels begründet und führt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 116 Abs. 6 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat im Rahmen seiner Beweiswürdigung Daten der vom Kriminalfachdezernat ... dem Außenprüfer übersandten und von diesem ausgewerteten Festplatte berücksichtigt, die im verfahrensgegenständlichen Besteuerungsverfahren einem Verwertungsverbot unterliegen.
- 15 1. Gemäß § 393 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) dürfen Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Diese (weite) Verwendungserlaubnis --und nicht der engere § 393 Abs. 3 Satz 2 AO-- findet Anwendung auf den auf einer Festplatte gespeicherten E-Mail-Verkehr. Nach Abschluss des Übertragungsvorgangs

im Herrschaftsbereich des Kommunikationsteilnehmers gespeicherte Kommunikationsdaten unterliegen nicht dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis des Art. 10 des Grundgesetzes (GG), sondern werden durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) und gegebenenfalls durch Art. 13 Abs. 1 GG (Unverletzlichkeit der Wohnung) geschützt (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 02.03.2006 - 2 BvR 2099/04, BVerfGE 115, 166, Rz 73 f.; BVerfG-Beschluss vom 16.06.2009 - 2 BvR 902/06, BVerfGE 124, 43, Rz 45).

- 16** Die generelle Verwendungserlaubnis für strafprozessual erlangte, steuerlich relevante Erkenntnisse nach § 393 Abs. 3 Satz 1 AO gilt auch für Erkenntnisse, die in Verfahren wegen Nichtsteuerstraftaten --wie hier das Ermittlungsverfahren wegen Delikten nach dem Gesetz über den Wertpapierhandel-- erlangt worden sind, und umfasst auch sogenannte Zufallsfunde und bekannt gewordene Vorgänge gegen andere Steuerpflichtige (vgl. Tormöhlen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rz 194; Drüen in Tipke/Kruse, § 393 AO Rz 89; Hilgers-Klautzsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 AO Rz 266).
- 17** 2. Die Staatsanwaltschaft ... beziehungsweise die in deren Auftrag tätige Polizeibehörde haben die Festplatte auf der Grundlage des richterlichen Durchsuchungsbeschlusses vom 19.12.2011 rechtmäßig in Besitz genommen. Hiervon ist für die Beurteilung im Besteuerungsverfahren bereits aufgrund der Tatbestandswirkung des bestandskräftig gewordenen Durchsuchungsbeschlusses (s. hierzu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.04.2015 - VIII R 1/13, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht --wistra-- 2015, 479) auszugehen. Der bei der Durchsuchung anwesende Rechtsanwalt ... als Vertreter der A-OHG hat zwar zunächst Widerspruch gegen die Inbeschlagnahme der bei der Durchsuchung sichergestellten Gegenstände zu Protokoll erklärt, diesen jedoch ausweislich eines Telefonvermerks des Kriminalhauptkommissars ... in einem Telefonat vom 02.03.2012 zurückgenommen und "die freiwillige Zustimmung zur Wegnahme" erklärt.
- 18** 3. Der Auswertung der Festplatte für Zwecke des Besteuerungsverfahrens steht im Streitfall jedoch entgegen, dass die Staatsanwaltschaft ... vor der Übersendung der Festplatte an den Prüfer keine Durchsicht nach § 110 der Strafprozessordnung (StPO) vorgenommen und die für die strafrechtliche Ermittlung nicht relevanten Daten nicht von der Übermittlung an den Prüfer ausgenommen hat.
- 19** a) Die der Staatsanwaltschaft zugewiesene Aufgabe der Durchsicht von Papieren (§ 110 Abs. 1 StPO) und elektronischen Speichermedien (§ 110 Abs. 3 StPO) des von der Durchsuchung Betroffenen bedeutet Kenntnisnahme des Inhalts der bei der Durchsuchung vorgefundenen Papiere oder Speichermedien zur Prüfung, ob sie als Beweismittel in Betracht kommen; lediglich die verfahrensrelevanten und verwertbaren Informationen sollen für dauerhafte und vertiefte Analysen greifbar bleiben (BVerfG-Beschlüsse vom 12.04.2005 - 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29; vom 16.06.2009 - 2 BvR 902/06, BVerfGE 124, 43, Rz 88). Die Durchsicht bezweckt, übermäßige und auf Dauer angelegte Datenerhebungen zu vermeiden und vermindert dadurch die Intensität des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Tsambikakis in Löwe/Rosenberg, StPO, 27. Aufl., § 110 Rz 1). Soweit eine Unterscheidung der Daten nach ihrer potentiellen Verfahrenserheblichkeit vorgenommen werden kann, ist die Möglichkeit einer Trennung der potentiell erheblichen von den restlichen Daten von Verfassungs wegen zu prüfen; in Betracht kommt hierbei neben dem Erstellen einer (Teil-)Kopie hinsichtlich der verfahrenserheblichen Daten das Löschen oder die Herausgabe der für das Verfahren irrelevanten Daten an den Gewahrsamsinhaber (BVerfG-Beschluss vom 12.04.2005 - 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29, Rz 115). Für die Dauer der Durchsicht gibt es keine festen Zeitgrenzen, sie muss aber zügig durchgeführt werden und in angemessener Zeit beendet sein (BVerfG-Beschluss vom 17.11.2022 - 2 BvR 827/21, juris; Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 05.08.2003 - StB 7/03, Neue Zeitschrift für Strafrecht --NSTZ-- 2003, 670; Meyer-Goßner/Schmitt/Köhler, StPO, 67. Aufl., § 110 Rz 2b).
- 20** b) Zu Unrecht hat das FG das Erfordernis einer Durchsicht im Streitfall mit der Begründung abgelehnt, bereits der Beschluss des Ermittlungsrichters vom 19.12.2011 sei als richterliche Beschlagnahmeanordnung hinsichtlich sämtlicher auf der vorgefundenen Festplatte befindlicher Daten auszulegen. Bei dem Beschluss vom 19.12.2011 handelt es sich noch nicht um eine richterliche Beschlagnahmeanordnung im Sinne von § 98 StPO, weil die in dem Beschluss aufgeführten Gegenstände ("Computer ... oder Speichermedien") lediglich abstrakt der Gattung nach aufgeführt worden sind. In einem solchen Fall hat die in einem Durchsuchungsbeschluss enthaltene Beschlagnahmeanordnung lediglich die Bedeutung einer Richtlinie für die Durchsuchung und ist noch keine wirksame Beschlagnahmeanordnung (BVerfG-Beschluss vom 09.11.2001 - 2 BvR 436/01, NSTZ 2002, 212, Rz 13; Tsambikakis in Löwe/Rosenberg, StPO, 27. Aufl., § 110 Rz 21; Greven in Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 9. Aufl., § 98 Rz 2). Bis zum Abschluss der Durchsicht befindet sich das Verfahren strafprozessual noch im Stadium der Durchsuchung (Tsambikakis in Löwe/Rosenberg, StPO, 27. Aufl., § 110 Rz 21).

- 21 c) Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Streitfalls stellt die ohne Kenntnis und Zustimmung der A-OHG vorgenommene Übersendung der von der strafrechtlichen Ermittlungsbehörde noch nicht nach den Maßgaben des § 110 StPO durchsuchten und "gefilterten" Festplatte an die steuerliche Außenprüfung einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Grundrecht der A-OHG --beziehungsweise deren Gesellschafter AR und WR-- auf informationelle Selbstbestimmung dar, der deshalb nicht mehr von § 393 Abs. 3 Satz 1 AO gedeckt ist.
- 22 Bei der Abwägung im Rahmen der bei Grundrechtseingriffen gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung (im engeren Sinne als Zweck-Mittel-Relation) überwiegt vorliegend der Grundrechtsschutz gegenüber dem einer gleichmäßigen Besteuerung dienenden Interesse an einer umfassenden Sachaufklärung. Dabei fällt zunächst ins Gewicht, dass die Delikte nach dem Gesetz über den Wertpapierhandel, derentwegen gegen AR und WR strafrechtlich ermittelt worden ist, keinen erkennbaren inhaltlichen Bezug zu den die Ertragsbesteuerung der S-Ltd. betreffenden Besteuerungsverfahren gehabt haben, in deren Rahmen die Außenprüfung stattgefunden hat. Daher war von vornherein zu erwarten, dass die für die Zwecke der Ertragsbesteuerung relevanten Daten zu denjenigen Daten gehören würden, die im Rahmen einer Durchsicht nach § 110 StPO als strafprozessual nicht relevant und damit "zurückzugeben" oder zu löschen gewesen wären. Unter diesen Umständen kann auch nicht mit Erfolg eingewandt werden, dass die Rechte aus § 110 StPO vorsorglich, also --wie im Streitfall-- ohne Kenntnis über die beabsichtigte Weitergabe der Daten an die Steuerbehörden im Rahmen eines Verfahrens nach § 98 StPO hätten durchgesetzt werden können und müssen.
- 23 Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass das Besteuerungsverfahren im Streitfall zum Zeitpunkt der Übersendung der Festplatte noch nicht zur Einschaltung der Steuerfahndung geführt hatte. Der Außenprüfer ist in eigener Kompetenz zwar zum Betreten und Besichtigen von Betriebs- und Geschäftsräumen (§ 200 Abs. 3 Satz 2 AO), nicht jedoch zu einer Durchsuchung oder Beschlagnahme von Unterlagen oder Speichermedien befugt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz 24). Der nach Maßgabe von § 147 Abs. 6 AO zulässige Datenzugriff der Finanzbehörde im Rahmen der Außenprüfung ist auf Unterlagen beschränkt, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat (BFH-Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452), und erstreckt sich deshalb nicht auf den allgemeinen E-Mail-Verkehr zwischen den Gesellschaftern und zwischen diesen und dem Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft. Die Überlassung der zu steuerfremden strafprozessualen Zwecken sichergestellten Festplatte in ungefiltertem Zustand an den Prüfer, damit dieser den kompletten Festplatteninhalt auf etwaig für die Besteuerungsverfahren relevante Daten hin auswerten kann, vermittelt dem Prüfer somit de facto nach dem Gesetz nicht vorgesehene Zugriffsmöglichkeiten in die grundrechtlich geschützte Sphäre des Steuerpflichtigen.
- 24 Schließlich kommt hinzu, dass sich die Ende Februar 2012 sichergestellte Festplatte zum Zeitpunkt der Übersendung an den Prüfer im November 2014 bereits seit circa 2 $\frac{3}{4}$ Jahren im Besitz der Staatsanwaltschaft befunden hat, der angemessene Zeitraum für die "zügig" vorzunehmende und abzuschließende Durchsicht --in der strafrechtlichen Rechtsprechung sind Zeiträume von über drei Monaten, acht Monaten und "jedenfalls mehr als 2 $\frac{3}{4}$ Jahren" als unangemessen lang beurteilt worden (vgl. Einzelnachweise bei Tsambikakis in Löwe/Rosenberg, StPO, 27. Aufl., § 110 Rz 22)-- mithin bei weitem überschritten gewesen ist.
- 25 d) Es besteht nach ständiger Rechtsprechung im Besteuerungsverfahren kein allgemeines Verwertungsverbot für Erkenntnisse, die verfahrensfehlerhaft erlangt worden sind (z.B. BFH-Urteile vom 04.10.2006 - VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; vom 04.10.2006 - VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; jeweils m.w.N.). Jedoch kann ein sogenanntes qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot anzunehmen sein, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzt hat. Die auf diese Weise ermittelten Tatsachen sind schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar (Senatsurteil vom 19.08.2009 - I R 106/08, BFH/NV 2010, 5; BFH-Urteile vom 04.10.2006 - VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; vom 15.04.2015 - VIII R 1/13, wistra 2015, 479; Drüen in Tipke/Kruse, § 393 AO Rz 62).
- 26 Die Voraussetzungen eines qualifizierten materiell-rechtlichen Verwertungsverbots liegen hier in Form der das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung verletzenden Übersendung der von der Staatsanwaltschaft ... sichergestellten Festplatte an den Außenprüfer vor, sodass das FG die auf der Festplatte gespeicherten Daten im Rahmen seiner Feststellungen und Beweiswürdigungen nicht hätte berücksichtigen dürfen.
- 27 4. Der Senat macht aufgrund des Verfahrensmangels von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung nach § 116 Abs. 6 FGO Gebrauch, sodass auf die darüber hinaus noch geltend gemachten Zulassungsgründe nicht mehr einzugehen ist.
- 28 Das FG wird den Sachverhalt im zweiten Rechtsgang ohne die aus der Auswertung der Festplatte gewonnenen

Erkenntnisse zu würdigen haben. Im Falle des hier gegebenen qualifizierten, grundrechtsrelevanten Verfahrensverstößes ist das Verwertungsverbot darüber hinaus ausnahmsweise auf Tatsachen oder Beweismittel zu erstrecken, die ohne die rechtswidrig ermittelte Tatsache oder ohne das rechtswidrig erlangte Beweismittel mutmaßlich nicht aufgeklärt worden wären (sogenannte Fernwirkung, vgl. BFH-Urteile vom 04.10.2006 - VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227, Rz 98 und vom 04.12.2012 - VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220). Auf die ungeachtet des Vorstehenden weiter bestehende, aus § 90 Abs. 2 AO folgende besondere Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten wird hingewiesen.

29 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de