
Datum: 22.09.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 66/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0922.13K66.13.00

Tenor:

1. Es wird festgestellt, dass die Mitnahme der Quittungsblöcke für die Jahre 2002 bis 2004 und 2004 bis 2005 im Wege des unmittelbaren Zwangs gemäß § 331 der Abgabenordnung rechtswidrig war. 2. Dem Beklagten wird aufgegeben, die Quittungsblöcke an den Kläger herauszugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Ablehnung eines Herausgabeverlangens.

2

Im Zuge von Ermittlungen wegen Bestechung gegen eine Firma A GmbH entstand der Verdacht, der Kläger, der zu diesem Zeitpunkt bei der Firma M E GmbH & Co. KG (M) beschäftigt war, könne zum Kreis der bestochenen Personen gehören (vgl. Verdachtsprüfungsvermerk vom 14. Dezember 2011, Steuerfahndungsakte, Blatt 2). Daraufhin wurde der Arbeitsplatz des Klägers bei der Firma M am 15. November 2011 durchsucht.

3

Am 6. Dezember 2011 erließ das Amtsgericht E aufgrund eines auf polizeiliche Anregung vom 2. Dezember 2011 (Blatt 83/84 d. A.) am 5. Dezember 2011 gestellten Antrages der Staatsanwaltschaft (Blatt 85/86 d. A.) einen Durchsuchungsbeschluss hinsichtlich des Wohnhauses des Klägers. Der Durchsuchungsbeschluss beruhte auf dem Anfangsverdacht der Bestechung bzw. der Bestechlichkeit. Er sollte der Auffindung und Sicherstellung von

4

Aufzeichnungen über Zuwendungen, Kontoauszügen, Schriftverkehr und konkreten Sachzuwendungen im nicht rechtsverjährten Tatzeitraum ab 2007 dienen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Durchsuchungsbeschluss (Blatt 41/42 d. A.) verwiesen.

Am 14. Dezember 2011 wurde das Strafverfahren gegen den Kläger wegen des Verdachtes der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 2006 bis 2010 eingeleitet (Blatt 2, 24 Steuerfahndungsakte). Am nächsten Tag wandte sich der Beklagte unter Bezugnahme auf eine Absprache vom 2. Dezember 2011 und beigefügte Straf- und Beweismittelakten mit der Bitte um Erteilung eines Aktenzeichens an die Staatsanwaltschaft (Blatt 31 Steuerfahndungsakte). 5

Am 16. Dezember 2011 fand sodann die Durchsuchung des Wohnhauses des Klägers durch die Kriminalpolizei statt, an der zwei Beamte des beklagten Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung teilnahmen. Anlässlich dieser Durchsuchung wurde dem Kläger die Einleitung des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung eröffnet. Bei der Durchsuchung wurden zwei Quittungsblöcke aufgefunden, die Quittungen für den Zeitraum 2002 bis 2005 über diverse Zahlungen des Klägers an verschiedene Personen enthalten. Dazu liegt ein Formular über den Nachweis über die Beschlagnahme bzw. freiwillig überlassene Beweismittel des Beklagten vom 16. Dezember 2011 vor. Ausweislich des Formulars war zunächst angekreuzt: „Nachweisung der beschlagnahmten Beweismittel“ und „Über meine Rechte nach § 98 Abs. 2 StPO bin ich belehrt worden.“ Diese beiden Anmerkungen wurden ebenso wie der Zusatz „im Strafverfahren gegen“ durchgestrichen. Stattdessen wurde der Vermerk „der im Besteuerungsverfahren mitgenommenen Unterlagen §§ 97, 331 AO“ aufgenommen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Formular (Blatt 29 Steuerfahndungsakte) verwiesen. 6

Nach übereinstimmendem Vortrag aller Verfahrensbeteiligten war der Prozessbevollmächtigte zu 1. mit der Beschlagnahme der Unterlagen nicht einverstanden, weil diese nur Sachverhalte außerhalb des strafrechtlich relevanten Zeitraums betrafen (Aktenvermerk Blatt 48/49 Steuerfahndungsakte). In einem (weiteren) Vermerk des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung heißt es dazu: 7

„Im Rahmen der Durchsuchung wurden zwei Quittungsblöcke (vergleiche Nachweisung vom 16.12.2011 L) aufgefunden. Diese enthalten Quittungen für den Zeitraum 2002 bis 2005 über diverse Zahlungen von Herrn F an verschiedene Personen z.B. an seine Lebensgefährtin, Frau H und weitere. Auf den Quittungen ist als Zahlungsgrund beispielsweise für seine Lebensgefährtin Unterhalt vermerkt und auch Leistungen wie Gartenarbeit, Außenarbeiten, Schweißarbeiten usw. 8

Die Herkunft dieser durch den Beschuldigten so verwendeten Gelder ist unklar. Es ist zu überprüfen, ob diese aus bisher un versteuerten Einnahmen stammen. Da es sich um Unterlagen handelt, die außerhalb des strafbefangenen Zeitraums (2006 bis 2010) liegen, jedoch für das Besteuerungsverfahren – wie dargelegt – von Bedeutung sind, wurden sie nach den Vorschriften der Abgabenordnung §§ 97 i.V.m. 331 AO mitgenommen. Herrn Rechtsanwalt S wurde dies entsprechend erläutert“. (vgl. Blatt 27/28 Steuerfahndungsakte) 9

Daraufhin forderte der Kläger mit Schreiben vom 22. Dezember 2011 unter Hinweis auf den geschilderten Lebenssachverhalt und den Vortrag, er habe einer Beschlagnahme widersprochen und erst danach sei eine Mitnahme auf die Vorschriften der Abgabenordnung – AO – gestützt worden, eine konkrete Begründung für die Mitnahme der Quittungsblöcke oder deren Rückgabe. 10

Die Oberfinanzdirektion W, an die der Vorgang weitergeleitet worden war, teilte dem Kläger mit, dass ihres Erachtens die Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. den §§ 85 ff. AO befugt gewesen sei, die Herausgabe der Quittungsblöcke nach § 97 AO zu verlangen und dies mit Zwangsmitteln gemäß §§ 328 ff. AO durchzusetzen (Blatt 150 Steuerfahndungsakte). Das Herausgabeverlangen und auch dessen Durchsetzung mit Zwangsmitteln stellten steuerliche Verwaltungsakte dar, so dass die Einwände des Klägers vom 16. bzw. 22. Dezember 2011 dagegen als Einspruch zu werten seien.

Mit der Einspruchsbegründung konkretisierte der Kläger sein bisheriges Vorbringen 12
anlässlich der Mitnahme der Quittungsblöcke. Er habe der Mitnahme widersprochen, da der Durchsuchungsbeschluss lediglich den Zeitraum ab 2007 umfasste habe. Daraufhin sei das Nachweisungsformular – wie dargelegt – handschriftlich geändert und von Seiten der Behörde erklärt worden, es gebe keine Rechtsbehelfe.

In der Sache sei der Einsatz von Zwangsmitteln rechtswidrig gewesen. Dies ergebe sich aus 13
§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die Anwendung von Zwangsmitteln unzulässig sei, wenn der Steuerpflichtige durch die Vorlage Gefahr laufe, sich selbst wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit zu belasten. Zwar seien eventuelle Straftaten der betroffenen Jahre verjährt, jedoch könnten sich bei Auswertung durch Vergleich, Hochrechnung etc. Schlüsse auf die noch nicht strafrechtlich verjährten Jahre ergeben. Zudem könnten auch verjährte Taten im Rahmen der Strafzumessung Auswirkungen auf die Beurteilung nicht verjährter Taten haben. Wegen der unauflösbaren Verknüpfung der verjährten mit den nicht verjährten Zeiträumen entstehe durch die Durchsetzung mit Zwangsmitteln eine mittelbare Selbstbelastungspflicht. Außerdem sei im Juli 2012 das Strafverfahren wegen des Verdachtes der Gewerbesteuerhinterziehung (auch) für das Jahr 2005 erweitert worden (Blatt 159 bis 164 Steuerfahndungsakte).

Im Übrigen sei die Mitnahme der Blöcke unzulässig, weil die Regeln über den Ablauf des 14
Vollstreckungsverfahrens nicht eingehalten worden seien. Bis zum Abschluss sei nur von strafprozessualen Maßnahmen die Rede gewesen. Erst nachdem beim abschließenden Durchgehen der beschlagnahmten Asservate erneut protestiert worden sei, habe die Steuerfahndung die Rechtsgrundlage ausgetauscht. Die Maßnahme sei also ohne Androhung und Fristsetzung durchgeführt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 20. September 2012 verwiesen (Blatt 180 bis 182 Steuerfahndungsakte).

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 26. November 2012, die 15
laut Verfügung am 4. Dezember 2012 zur Post gegeben wurde, tatsächlich aber erst am 5. Dezember 2012 mit einem Freistempler der Finanzverwaltung frankiert wurde (Blatt 52 d. A.), als unbegründet zurück. Ausgehend von dem dargestellten Lebenssachverhalt führte er erneut aus, eine Beschlagnahme sei nicht nach den Vorschriften der Strafprozessordnung – StPO – erfolgt und hätte auch nicht nach § 94 StPO erfolgen dürfen.

Die Steuerfahndung habe sich berechtigt auf die §§ 208 Abs. 1 Nr. 2, 3 AO i.V.m. § 97 AO 16
und § 331 AO gestützt. Unter Hinweis auf die Doppelfunktion der Steuerfahndung und die Tatsache, dass hinsichtlich der streitbefangenen Zeiträume bereits nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB Verfolgungsverjährung eingetreten gewesen sei, habe die Steuerfahndungsstelle aber nur steuerlich tätig werden können. Sofern ein Tätigwerden der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Streitfall verneint werde, weil sie nicht aufgrund eines eigenen Ermittlungsverfahrens, sondern im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens der Polizei tätig geworden sei, könne sie sich auf § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO stützen.

Der Zwangsmiteinsatz sei rechtmäßig erfolgt. Die Steuerfahndungsstelle könne sich im Rahmen ihrer Ermittlungstätigkeit auch der Zwangsmittel aus dem Vollstreckungsverfahren nach der AO bedienen. Die Fahndungsstelle sei rechtmäßig im Rahmen des durch die Polizei eröffneten Ermittlungsverfahrens tätig geworden, da Voraussetzung für die finanzbehördliche allgemeine Ermittlungszuständigkeit sei, dass auch eine Steuerstraftat vorliege.

Es liege kein Verstoß gegen den „nemo-tenetur-Grundsatz“ vor. Zwar könne nach § 393 AO bei parallel geführten Steuer- und Steuerstraßverfahren der Steuerpflichtige nicht mit Zwangsmitteln nach der AO zur Selbstbelastung gezwungen werden. Das Verbot der Zwangsmittelanwendung entfalle aber, wenn die Ahndung der Tat wegen Strafverfolgungsverjährung ausgeschlossen sei. Die Mitnahme der Quittungsblöcke sei das einzig erfolgversprechende Mittel gewesen, um die Nutzung im Rahmen der Besteuerung sicherzustellen. 18

Die Frage eines Verwertungsverbotes hinsichtlich der Quittungsblöcke war nicht Gegenstand der Entscheidung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die ausführliche Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 19

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden, am 8. Januar 2013 eingegangenen Klage. Mit ihr verfolgte er zunächst das Ziel der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Mitnahme der Quittungsblöcke, deren Herausgabe sowie (erstmalig) die Feststellung eines Verwertungsverbotes. 20

Er trägt hinsichtlich der oben beschriebenen Durchsuchung und Beschlagnahmeaktion am 16. Dezember 2011 vor, die die Durchsuchung federführend leitenden Kriminalbeamten hätten keine Möglichkeit gesehen, die Quittungsblöcke zu beschlagnahmen. Der Steuerfahnder N habe die Blöcke aber dennoch mitnehmen wollen. Dagegen habe er durch den Prozessbevollmächtigten zu 1. und dessen Kollegen S Widerspruch erklärt. Daraufhin seien die bereits erfolgten Eintragungen zu einer Beschlagnahme nach § 94 StPO gestrichen und handschriftlich eingetragen worden, es handle sich um eine Mitnahme im Rahmen des Besteuerungsverfahrens. Außerdem sei mitgeteilt worden, dagegen bestehe kein Rechtsbehelf. Das gegenteilige Vorbringen des Beklagten sei falsch. Weder sei ihm oder seinem Prozessbevollmächtigten zu 1. dargelegt worden, die Mitnahme erfolge zum Zwecke der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen noch habe eine Androhung der Mitnahme stattgefunden. Vielmehr sei zunächst eine Beschlagnahme gemäß § 94 StPO erfolgt. Eine Androhung hätte schon deshalb nicht mehr stattfinden können, weil die Quittungsblöcke sich bereits im Besitz der Steuerfahnder befunden hätten. 21

Die Durchsetzung des Herausgabebeverlangens unter Anwendung von Zwangsmitteln sei im konkreten Fall rechtswidrig gewesen, da er durch die Vorlage Gefahr lief, sich selbst wegen einer Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit zu belasten. Zwar seien im konkreten Fall eventuelle Steuervergehen, welche sich aus den Quittungsblöcken ergeben könnten, strafrechtlich verjährt, jedoch könnten bei der Auswertung Schlüsse auf die noch nicht strafrechtlich verjährten Taten gezogen werden. In der mündlichen Verhandlung erläuterte er, zwischenzeitlich seien entsprechende Auswertungen im Rahmen einer Geldverkehrsrechnung durch die Steuerfahndungsstelle und das Festsetzungsfinanzamt auch erfolgt. Die nach dem Steuerfahndungsverfahren ergangenen Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2002 bis 2010 und zur Umsatzsteuer 2003, 2004, 2010 und 2011 seien unter dem Az. 11 K 2904/15 klagebefangen. 22

Auch könnten verjährte Taten im Bereich der Strafzumessung Auswirkungen haben. Insoweit verweist der Kläger auf den Beschluss des BGH vom 25. Oktober 1995 (2 StR 433/95, 23

BGHSt 41, 305). Letztlich sei die Mitnahme der Quittungsblöcke auch deshalb rechtswidrig, weil die Regeln über den Ablauf des Vollstreckungsverfahrens nicht eingehalten worden seien.

Im Hinblick auf die Einwendungen des Beklagten trägt der Kläger vor, gegen die Beschlagnahme nach der Strafprozessordnung sei ein Widerspruch erklärt worden, weil der Durchsuchungsbeschluss lediglich den Zeitraum ab 2007 umfasst habe. Da der Durchsuchungsbeschluss insoweit eine Begrenzungsfunktion besitze, sei die Mitnahme weiterer Unterlagen nicht von diesem Beschluss gedeckt und daher unzulässig gewesen. 24

Das Vorbringen des Beklagten sei insoweit auch widersprüchlich. Einerseits trage dieser vor, bei eingetretener Strafverfolgungsverjährung scheide die Beschlagnahme nach den Vorschriften der StPO stets aus, andererseits beantrage er in vergleichbaren Verfahren einen Beschlagnahmebeschluss auch für verjährte Zeiträume, weil sich auch verjährte Straftaten auf die Strafzumessung auswirken könnten. Insoweit verweist der Kläger auf einen in Kopie beigefügten Antrag des Beklagten in einem neutralisierten anderen Fall (vgl. Blatt 63 d. A.). Damit erkenne der Beklagte den selbstbelastenden Charakter des Zwangs zur Vorlage von Unterlagen über strafrechtlich verjährte Zeiträume an. 25

Daher sei dem Beklagten auch durch das Landgericht Köln (Beschluss vom 21. April 1987 110 Qs 5/87, wistra 1997, 237) die Beschlagnahme von Unterlagen für verjährte Jahre untersagt worden. 26

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger verdeutlichend darauf hingewiesen, dass die Beamten des Beklagten im Rahmen der ausschließlich wegen des Verdachts der Bestechlichkeit angeordneten polizeilichen Durchsuchung als Sachverständige anwesend gewesen seien. Obwohl das Steuerstrafverfahren bereits am 14. Dezember 2011 eingeleitet worden sei und der Beklagte – wie sich aus dem Ablauf des Verfahrens vom 2. Dezember bis zum 16. Dezember 2011 deutlich ergebe – steuerstrafrechtlich habe ermitteln wollen, sei der unzutreffende Eindruck erweckt worden, die Beamten des Beklagten seien nur als Sachverständige im Rahmen der polizeilichen Durchsuchungsmaßnahme anwesend. Wie der Ablauf des polizeilichen Verfahrens weiter zeige, hätte ein Durchsuchungsbeschluss auch binnen eines Tages erlangt werden können. 27

Es liege daher, anders als in Fällen, bei denen erst im Rahmen einer Durchsuchungsmaßnahme ein weiterer Tatverdacht entstehe, kein Fall der Gefahr im Verzug vor, sondern eine (bewusste) Umgehung des Richterprivilegs. Die Beamten des Beklagten hätten – ohne Durchsuchungsbeschluss – kein Recht zur Anwesenheit in seiner Wohnung zum Zwecke der Verfolgung einer Steuerstraftat gehabt. Als Sachverständige der Polizei hätten sie wegen Befangenheit keine Befugnisse gehabt. 28

Das Gericht hat mit den Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Fragen der Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH zum berechtigten Interesse bei nach Auffassung des Klägers rechtswidrigen Ermittlungsmaßnahmen, angestrebter Folgenbeseitigung und Geltendmachung eines Verwertungsverbotes erörtert. 29

Dabei hat das Gericht hinsichtlich des erstmalig im Rahmen des Prozessverfahrens verfolgten Begehrens auf Feststellung eines Verwertungsverbotes unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. November 1994 XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621) deutlich gemacht, dass diese Frage im Rahmen des Anfechtungsverfahrens gegen die Änderungsbescheide nach Durchführung der Steuerfahndungsprüfung zu 30

verfolgen sei (Klage zum Az. 11 K 2904/15). Dies führe im Hinblick auf die Subsidiarität der Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO – dazu, dass insoweit hier die Voraussetzungen für eine zulässige Klage fehlten. Daraufhin hat der Kläger sein Begehren insoweit eingeschränkt.

Der Kläger beantragt,

31

- 1. festzustellen, dass die Mitnahme der Quittungsblöcke für die Jahre 2002 bis 2004 und 2004 bis 2005 rechtswidrig war, 323
- 2. dem Beklagten aufzugeben, diese an den Kläger herauszugeben. 34

Der Beklagte beantragt,

35

die Klage abzuweisen.

36

Nachdem er sich zunächst auf die Verfristung der Klage berufen hat, hat er diesen Einwand nach Prüfung des vorgelegten Briefumschlages nicht weiterverfolgt.

37

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung mit der umfangreichen Darstellung des Zwangsmittel Einsatzes im Rahmen der unterschiedlichen Befugnisse in Verfahren nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 AO und trägt ergänzend vor, es habe eine mündliche Androhung des unmittelbaren Zwangs stattgefunden. Diese sei durch die Information an den Prozessbevollmächtigten zu 1. erfolgt, dass die Steuerfahndungsstelle beabsichtige, die Unterlagen auch ohne Zustimmung mitzunehmen.

38

Entgegen dem Vorbringen des Klägers habe auch keine Sicherstellung im Sinne einer Beschlagnahme stattgefunden. Eine derartige Maßnahme setze die Wegnahme aus dem Gewahrsam des Eigentümers und die Überführung in amtliche Verwahrung voraus. Die Quittungsblöcke hätten sich aber bis zur Entscheidung über die Mitnahme frei zugänglich auf dem Wohnzimmertisch des Klägers befunden. Wegen der weiteren Einzelheiten insoweit wird auf den Schriftsatz vom 28. Mai 2013 verwiesen.

39

Eine Beschlagnahme der Quittungsblöcke sei wegen der zuvor eingetretenen Verfolgungsverjährung und des danach fehlenden Verdachtes einer verfolgbaren Steuerhinterziehung ausgeschlossen gewesen. Die eingetretene strafrechtliche Verjährung führe dazu, dass das Zwangsmittelverbot des § 393 AO nicht mehr eingreife.

40

Auch in der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte sich im Wesentlichen auf die Doppelfunktion der Steuerfahndung sowohl als Strafverfolgungs- wie auch als Steuerbehörde und das daraus abgeleitete Recht auf Anwendung steuerlicher Zwangsmittel bei Sicherstellung von Beweismitteln für verfolgungsverjährte, aber steuerlich noch nicht verjährte Zeiträume berufen.

41

Eine Beschlagnahme von Beweismitteln für steuerstrafrechtlich verjährte Zeiträume sei grundsätzlich – vorbehaltlich ihrer Eignung zur Beweiserhellung für strafrechtlich relevante Jahre – ausgeschlossen. Derartige Beweismittel könnten dann aber im Rahmen der Tätigkeit nach § 208 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO steuerlich sichergestellt werden, so dass auch keine Umgehung des Art. 13 des Grundgesetzes – GG – vorliege.

42

43

Eine Stellungnahme im Hinblick auf das später eingeleitete Strafverfahren wegen Gewerbesteuerhinterziehung 2005 hat der Beklagte nicht abgegeben.

Entscheidungsgründe

44

Die Klage ist hinsichtlich der (noch) zur Entscheidung stehenden Anträge zulässig und begründet. Die Festsetzung der Anwendung unmittelbaren Zwangs zur Wegnahme der Quittungsblöcke mit Aufzeichnungen zu Zahlungsvorgängen in Jahren, für die nach Überzeugung der handelnden Beamten im Zeitpunkt der Wegnahme Strafverfolgungsverjährung eingetreten war, war rechtswidrig. Der Beklagte hat die Quittungsblöcke herauszugeben.

45

I. Die Klage ist hinsichtlich des Antrages zu 1. als Fortsetzungsfeststellungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO zulässig. Sowohl die allgemeinen Voraussetzungen einer zulässigen Klage als auch die besonderen Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage sind erfüllt.

46

Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann das Gericht, wenn sich ein mit der Klage angefochtener Verwaltungsakt im Verlaufe des Klageverfahrens erledigt hat, auf Antrag des Klägers durch Urteil aussprechen, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat. Die Erledigung darf auch - wie im Streitfall - schon vor Einleitung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und vor Klagerhebung eingetreten sein (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 100 FGO Rdnr. 47 m.w.N.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 100 FGO Rdnr. 160; Stapperfend in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, § 100 Rdnr. 85 m.w.N. zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –). Weitere Voraussetzung einer zulässigen Fortsetzungsfeststellungsklage ist, dass die für die Anfechtungsklage im Gesetz vorgeschriebenen Prozess-(Sachurteils-)Voraussetzungen zumindest bis zum Eintritt des die Hauptsache erledigenden Ereignisses erfüllt waren (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 1985 I R 214/82, BStBl II 1986, 21; Brandis a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 49; Lange a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 171 m.w.N.).

47

Hinsichtlich dieser Sachurteilsvoraussetzungen besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit mehr, nachdem durch Vorlage des Briefumschlages zur Einspruchsentscheidung geklärt worden ist, dass die Klage im Rahmen der Klagefrist (§ 47 Abs. 1 FGO) nach Abschluss des fristgerecht eingeleiteten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens erhoben worden ist.

48

Auch die Tatsache, dass der Beklagte verkürzend als Streitgegenstand des Einspruchsverfahrens nur das (weitere) Begehren auf Herausgabe der Quittungsblöcke (vgl. dazu § 100 Abs. 4 FGO) bezeichnet hat, wirft keine Probleme auf. Zutreffend sind beide Verfahrensbeteiligten davon ausgegangen, dass die ausführliche Einspruchsentscheidung sowohl die Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Zwangsmittel (hier unmittelbaren Zwang) als auch die logisch nachrangige Frage einer Herausgabepflicht der mit Hilfe der Zwangsmittel weggenommenen Quittungsblöcke betrifft.

49

Auch das nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO erforderliche berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des erledigten Verwaltungsaktes ist gegeben.

50

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein berechtigtes Interesse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art (BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450; vom 26. September 2007 I R 43/06, BStBl II 2008, 134; vom 9. November 1994

51

XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621; vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BStBl II 2014, 220; Lange a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 172, 176 m.w.N.; Brandis a.a.O., § 100 FGO Rdnr. 49 f.; Stapperfend a.a.O. § 100 Rdnr. 88 ff. m.w.N.; Fu in Schwarz/Pahlke, FGO, § 100 Rdnr. 54). Dieses kann sich zum einen daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für den Eintritt einer vom Kläger erstrebten weiteren Rechtsfolge ist (BFH-Urteil vom 12. Januar 1995 IV R 83/92, BStBl II 1995, 488; Lange a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 172 m.w.N.). Zum anderen kann es daraus abzuleiten sein, dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das Finanzamt werde die vom Steuerpflichtigen für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen (BFH-Urteile vom 29. April 1980 VII K 5/77, BStBl II 1980, 593; vom 28. Juni 2000 X R 24/95, BStBl II 2000, 514, 518; vom 20. April 2004 VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103). Außerdem kann es unter dem Gesichtspunkt der Rehabilitierung (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1994 VII R 14/94, BStBl II 1995, 210) sowie deshalb bestehen, weil die begehrte Feststellung voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Mai 1976 VII R 108/73, BStBl II 1976, 566; BFH-Beschluss vom 15. Mai 2002 I B 8/02, I S 13/01, BFH/NV 2002, 1317). Ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes im Rahmen von Prüfungsmaßnahmen ist auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, sich auf ein Verbot der Verwertung aufgrund der Maßnahme getroffener Feststellungen zu berufen. Das berechnete Interesse ergibt sich insoweit daraus, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH rechtswidrig erlangte Feststellungen nur dann nicht verwertet werden dürfen, wenn der Steuerpflichtige in dem dafür vorgesehenen Verfahren gegen die Rechtswidrigkeit der betreffenden Maßnahme vorgegangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 1994 XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621 m.w.N.). Bei einem behaupteten Verstoß gegen ein Vollstreckungsverbot kann das erforderliche besondere Feststellungsinteresse angenommen werden, wenn die berechnete Erwartung besteht, die Vollstreckungsbehörde werde nach Feststellung der Rechtswidrigkeit im Wege der Folgenbeseitigung die Vollstreckung rückgängig machen (vgl. BFH-Beschluss vom 11. April 2001 VII B 304/00, BStBl II 2001, 525 m.w.N.).

Dabei ist für die Annahme des besonderen Feststellungsinteresses bei erledigten Maßnahmen im Rahmen einer steuerlichen Prüfung hinreichend, dass der Kläger schlüssig darlegt, er beabsichtige, sich auf ein Verbot der Verwertung der aufgrund der Maßnahmen getroffenen Feststellungen zu berufen, ein Verwertungsverbot im Streitfall in Betracht kommt sowie die zur Auswertung der Feststellungen ergangenen Bescheide noch nicht bestandskräftig sind (vgl. Lange a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 176 m.w.N.; Brandis a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 50; Stapperfend a.a.O. § 100 Rdnr. 88 m.w.N.). Überzogene Anforderungen an die Darlegung des Feststellungsinteresses sind schon aus Gründen der Prozessökonomie nicht geboten (vgl. Stapperfend a.a.O. § 100 Rdnr. 88 m.w.N.; Lange a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 172 m.w.N.).

Letztlich ist bei der Auslegung des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – zu Art. 19 Abs. 4 GG zu beachten, wonach ein effektiver und möglichst lückenloser richterliche Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt gegeben sein muss, wenn gewichtige Grundrechtseingriffe vorliegen, in denen die direkte Belastung durch den angegriffenen Hoheitsakt sich nach dem typischen Verlauf auf eine Zeitspanne beschränkt, in welcher der Betroffene eine gerichtliche Entscheidung kaum erlangen kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. Juli 2013 2 BvR 370/13, NJW 2013, 3634 m.w.N.).

Ausgehend von diesem Verständnis des Feststellungsinteresses ist das besondere Interesse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO im Streitfall gegeben.

Der Kläger begehrt sowohl die Rückgängigmachung der aufgrund der Anordnung des unmittelbaren Zwangs erfolgten Wegnahme der Quittungsblöcke und verfolgt auch ein Verwertungsverbot im Rahmen der bereits anhängigen Anfechtungsklage gegen die Steuerbescheide. Das dahingehende substantiierte und insoweit vom Beklagten nicht bestrittene Vorbringen des Klägers reicht zur Annahme des besonderen Feststellungsinteresses aus. Der Kläger hat zur Überzeugung des Gerichts deutlich gemacht, dass er sich auf ein Verbot der Verwertung der beschlagnahmten Quittungsblöcke berufen wolle. Unstreitig sind die auf der Basis der durchgeführten Prüfungen geänderten Steuerbescheide angefochten und Gegenstand eines bei einem anderen Senat des Finanzgerichts bereits anhängigen Anfechtungsklageverfahrens.	55
Es liegt auch keiner jener Fälle vor, in denen ein Verwertungsverbot offensichtlich ausscheidet (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 23. Januar 2002 XI R 10, 11/01, BStBl II 2002, 328 zu § 393 Abs. 1 Satz 4 AO; vom 10. Mai 1991 V R 51/90, BStBl II 1991, 824 zur Verwertung aufgrund mangelhafter Prüfungsanordnung gewonnener Erkenntnisse im Rahmen erstmaliger Steuerfestsetzung; vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BStBl II 2014, 220 Rdnr. 17 zu einer Maßnahme ohne unmittelbar verwertbares Ergebnis). Der Kläger hat sich vielmehr - insbesondere in der mündlichen Verhandlung - auf einen schwerwiegenden bewussten Verfahrensverstoß berufen und im Rahmen der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen, die weggenommenen Quittungsblöcke und die aus diesen resultierenden Informationen seien im Rahmen einer Geldverkehrsrechnung Grundlage der Schätzungen im Rahmen der anderweitig angefochtenen Änderungsbescheide geworden. Dieser schlüssige und unbestrittene Sachvortrag ist für die Annahme der Zulässigkeit hinreichend. Eine weitere Überprüfung durch den erkennenden Senat durch Beiziehung der Akten zu dem Klageverfahren wegen der Steuerbescheide ist nicht geboten.	56
Die Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage ist nach Überzeugung des erkennenden Senats im Streitfall auch verfassungsrechtlich zwingend geboten.	57
Der Beklagte hat durch die seine Funktion im Rahmen der staatsanwaltlichen bzw. kriminalpolizeilichen Durchsuchung der Wohnung des Klägers verschleiernde Verhaltensweise und die zunächst aufgestellte Behauptung, Rechtsbehelfe gegen seine Maßnahme seien nicht möglich, den Eindruck einer der Rechtsschutzgarantie nach Art. 19 Abs. 4 GG entzogenen Maßnahme der Exekutive erzeugt. Effektiver Rechtsschutz war – unstreitig – während der Durchsuchung nicht zu erlangen. Dieser vom Kläger unwidersprochen vorgetragene Lebenssachverhalt, der auch Gegenstand der Befassung der Oberfinanzdirektion war, erfordert bereits im Hinblick auf die Rechtsschutzgarantie die Annahme der Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage.	58
Die in Art. 19 Abs. 4 GG verbürgte Effektivität des Rechtsschutzes wird in erster Linie von den Prozessordnungen, hier also der FGO, gesichert. Die FGO trifft Vorkehrungen dafür, dass der Einzelne seine Rechte auch tatsächlich wirksam durchsetzen kann und die Folgen staatlicher Eingriffe im Regelfall nicht ohne gerichtliche Prüfung zu tragen hat und gewährleistet auf diese Weise die Effektivität des Rechtsschutzes im Sinne eines Anspruchs auf eine wirksame gerichtliche Kontrolle. Das Gericht darf daher die von der FGO eröffnete Möglichkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage nicht durch ein zu hohes Anforderungsprofil ineffektiv machen und so für den Kläger die Rechtsschutzgarantie leerlaufen lassen.	59
Entsprechend der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. BVerfG, NJW 2013, 3634, juris) ist daher ein Rechtsschutzbedürfnis trotz Erledigung der streitbefangenen Maßnahme auch wegen des gewichtigen Grundrechtseingriffs (Art. 13 GG) gegeben, da sich die direkte Belastung durch den angegriffenen Hoheitsakt nach dem typischen Verlauf auf eine Zeitspanne beschränkte,	60

in welcher der Kläger eine gerichtliche Entscheidung kaum erlangen konnte. Effektiver Grundrechtsschutz gebietet es in diesem Fall, dass der Betroffene Gelegenheit erhält, die Berechtigung des schwerwiegenden Grundrechtseingriffs gerichtlich klären zu lassen

Hinsichtlich der (logisch nachrangigen) Leistungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO) auf Herausgabe der Quittungsblöcke (Antrag zu 2) bestehen keine Zweifel an der Zulässigkeit, da der Beklagte sich entgegen § 97 AO, der den Kläger nur zur Vorlage, nicht zur Überlassung von Urkunden verpflichtet, weigert die Quittungsblöcke herauszugeben. 61

II. Die Klage ist auch begründet. 62

1. Die Festsetzung (vgl. § 333 AO) des Zwangsmittels des unmittelbaren Zwangs (§ 331 AO) zur Wegnahme der Quittungsblöcke war rechtswidrig. 63

Die den Verwaltungsakt erlassenden und vollziehenden Bediensteten des Beklagten hatten bereits kein Recht ohne einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss den grundrechtlich geschützten Bereich der Wohnung des Klägers zu betreten (a.). Die Rechtswidrigkeit der Anwesenheit der Bediensteten des Beklagten führt zur Rechtswidrigkeit der von diesen unter Ausnutzung des Zutritts zur Wohnung vorgenommenen Maßnahmen der Verwaltungsvollstreckung (b.). 64

a. Die Bediensteten des Beklagten hatten kein Recht an der durch das Amtsgericht E mit Beschluss vom 6. Dezember 2011 angeordneten Durchsuchungsmaßnahme der Kriminalpolizei wegen des Verdachts der Bestechlichkeit im nicht rechtsverjährten Tatzeitraum ab 2007 teilzunehmen. 65

(1.) Die Bediensteten des Beklagten haben an der Durchsuchungsmaßnahme formal als hinzugezogene Sachverständige teilgenommen. Eine derartige Teilnahme von Steuerfahndungsbeamten an Durchsuchungen im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens ohne steuerstrafrechtlichen Bezug ist zwar grundsätzlich zulässig (vgl. dazu z.B. Landgericht – LG – Stuttgart, Beschluss vom 10. Juni 1997 10 Qs 36/97, NStZ-RR 1998, 54; BVerfG-Beschluss vom 31. August 2007 2 BvR 1681/07, BeckRS 2007, 26565; Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt StPO 59. Auflage 2016, § 105 Rdnr. 8b m.w.N.). Es müssen dabei aber die rechtsstaatlichen Voraussetzungen, wie z.B. die Gewährung eines fairen, rechtsstaatlichen Strafverfahrens und die Berücksichtigung des Vorbehaltes des Gesetzes, eingehalten werden (BVerfG a.a.O.). 66

Zu den unbedingt einzuhaltenden Voraussetzungen für die Hinzuziehung einer Person als Sachverständiger wird gefordert, dass die Hinzuziehung das Gebot der Unparteilichkeit nicht verletzt (vgl. Oberlandesgericht – OLG – Hamm, Beschluss vom 16. Januar 1986 1 VAs 94/85, NStZ 1986, 326) und, dass kein Grund zur Ablehnung des Sachverständigen nach § 74 Abs. 1 StPO besteht (vgl. dazu LG Stuttgart a.a.O.). 67

Im Streitfall lagen derartige Gründe zum Ausschluss der Bediensteten des Beklagten als Sachverständige in dem Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft wegen Bestechlichkeit vor, da sie bereits zuvor in der gleichen Sache ermittelt hatten. 68

Nach § 74 Abs. 1 StPO kann ein Sachverständiger aus den Gründen, die zur Ablehnung eines Richters berechtigen würden, abgelehnt werden. Somit darf nicht als Sachverständiger auftreten, wer in der Sache vorher schon gegen den Beschuldigten ermittelt hat (vgl. § 22 Nr. 4 StPO). 69

Der Begriff der Sache ist dabei weit auszulegen, da § 22 StPO den Zweck verfolgt, schon den Anschein des Verdachts der Parteilichkeit zu vermeiden (Schmitt a.a.O. § 22 Rdnr. 17 m.w.N.). Es kommt in erster Linie auf die Identität des historischen Ereignisses an, um dessen Aufklärung es zu der Zeit ging, als der Richter eine nichtrichterliche Funktion ausübte. Der Annahme einer solchen Identität steht weder das Vorhandensein von materiell-rechtlicher Tatmehrheit noch das Vorliegen mehrerer selbständiger Taten im Sinne von § 264 StPO entgegen (vgl. BGH-Urteil vom 16. Januar 1979 1 StR 575/78, NJW 1979, 2160). Danach handelt es sich im Streitfall bei den gemeinsam verfolgten Straftaten der Bestechlichkeit und der Steuerhinterziehung um eine Sache, da in beiden Fällen insoweit das gleiche historische Ereignis betroffen und aufgeklärt worden ist, wie es um den Zufluss von Bestechungsgeldern oder -waren zugleich als steuerpflichtige Einnahmen und/oder Umsätze ging.

Danach waren beide Bediensteten des Beklagten, die als Sachverständige zu der Durchsuchungsmaßnahme hinzugezogen worden sind, ausgeschlossen. Dabei kann offen bleiben, ob die Besorgnis der Befangenheit auch dann begründet wäre, wenn die ermittelnden Beamten nicht oder nicht beide persönlich bereits in dem Verfahren wegen der möglichen Steuerhinterziehung des Klägers tätig gewesen wären (vgl. zur Problematik BGH-Urteil vom 11. Januar 1963 3 StR 52/62, BGHSt 18, 214, NJW 1963, 821), da nach dem Inhalt der Akten beide Bediensteten in die steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen den Kläger eingebunden waren. Dies ergibt sich z.B. aus dem Verdachtsprüfungsvermerk vom 14. Dezember 2011, der von beiden unterschrieben worden ist. Darüber hinaus ist der Bedienstete P mit der Durchführung des Ermittlungsverfahrens bereits am 15. Dezember 2011 beauftragt worden. Auch konkrete Ermittlungsmaßnahmen, wie insbesondere ein Auskunftersuchen an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, waren bereits vor dem Tag der Durchsuchung erfolgt.

71

(2.) Die Bediensteten des Beklagten waren unstreitig nicht durch die Staatsanwaltschaft beauftragt die Durchsuchung durchzuführen. Der Auftrag vom 7. Dezember 2011 richtete sich vielmehr ausschließlich an die Kriminalpolizei.

72

(3.) Die Bediensteten des Beklagten hatten auch kein Recht zur Durchsuchung der Wohnung des Klägers im Rahmen des eingeleiteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens.

73

Nach § 102 StPO kann bei demjenigen, der – wie der Kläger – als Täter oder Teilnehmer einer Straftat verdächtig ist, eine Durchsuchung der Wohnung, anderer Räume sowie seiner Person und der ihm gehörenden Sachen vorgenommen werden. Diese Grundvoraussetzung für eine Durchsuchung, der Anfangsverdacht hinsichtlich der Steuerhinterziehung, bestand beim Beklagten im Zeitpunkt der Durchsuchungsmaßnahme. Er ist durch den entsprechenden Einleitungsvermerk dokumentiert. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten.

74

Unstreitig ist die Durchsuchung aber nicht gemäß § 105 Abs. 1 StPO durch einen Richter angeordnet worden. Insbesondere die richterliche Durchsuchungsanordnung vom 6. Dezember 2011 deckt eine Durchsuchung zur Verfolgung von Steuerhinterziehung durch den Beklagten nicht.

75

Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss ein richterlicher Durchsuchungsbeschluss zur rechtsstaatlichen Eingrenzung des Ermittlungszugriffs den Vorwurf sachangemessen konkretisieren und die gesuchten Beweismittel nach Möglichkeit wenigstens ihrer Gattung nach umschreiben. Ein auf § 102 StPO gestützter Durchsuchungsbefehl, der keinerlei tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs enthält und der zudem weder die Art noch den denkbaren Inhalt der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt, erkennen lässt,

76

würde den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht gerecht (BVerfG-Beschluss vom 9. November 2001 2 BvR 436/01, NStZ 2002, 212). Vielmehr ist eine konkret formulierte, formelhafte Wendungen vermeidende Anordnung erforderlich, die zugleich den Rahmen der Durchsuchung abstecken und eine Kontrolle durch ein Rechtsmittelgericht ermöglichen kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. Juli 2006 2 BvR 2030/04, wistra 2006, 377).

Bei dieser Sachlage kann der Beklagte aus dem Durchsuchungsbeschluss wegen des Verdachts der Bestechlichkeit kein Recht zur Durchsuchung wegen Steuerhinterziehung ableiten. Dies hat der Beklagte auch nicht für sich reklamiert. 77

Es bestand auch keine Gefahr im Verzug (§ 105 Abs. 1 Satz 1 StPO), bei der die Staatsanwaltschaft und ihre Ermittlungspersonen, zu denen auch die Beamten der Steuerfahndung gehören können, eine Durchsuchung hätte anordnen können. 78

Wie sich aus den vorgelegten Akten ergibt, bestanden zwischen dem Beklagten und der Staatsanwaltschaft bereits seit dem 2. Dezember 2011 Absprachen über das Ermittlungsverfahren gegen den Kläger. Unstreitig ist weiterhin am 14. Dezember 2011 auf der Basis des Verdachtsprüfungsvermerks vom gleichen Tage das Strafverfahren eingeleitet worden (vgl. Einleitungsvermerk gemäß § 397 AO vom 14. Dezember 2011). Bei dieser Sachlage wäre es dem Beklagten möglich gewesen, einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss zu beantragen und zu erlangen. Die Abläufe im Zusammenhang mit dem Durchsuchungsbeschluss vom 6. Dezember 2011, der auf der Basis eines entsprechenden Antrages der Staatsanwaltschaft vom Vortag ergangen ist, zeigen deutlich die Möglichkeit, einen Durchsuchungsbeschluss binnen eines Tages zu erlangen. 79

Der Fall unterscheidet sich daher grundlegend von Fällen, in denen sich für Steuerfahndungsbeamte, die berechtigt als Sachverständige an einer Durchsuchung teilnehmen, erstmalig der Verdacht einer Steuerstraftat ergibt. 80

Letztlich hat der Beklagte bis zur mündlichen Verhandlung nicht vorgetragen, selbst eine Durchsuchung gemäß § 105 Abs. 1 StPO wegen Gefahr im Verzug angeordnet zu haben. Dies deckt sich mit dem Aktenvermerk vom 4. Januar 2012, in dem der Beklagte ausführt, die Kriminalpolizei habe keine Möglichkeit gesehen, die streitbefangenen Quittungsblöcke im Strafverfahren sicherzustellen. Die Bediensteten des Beklagten haben sich daher nach dieser zeitnahen Beschreibung des Lebenssachverhaltes im Rahmen ihrer (rechtswidrigen) Hinzuziehung als Sachverständige bewegt und sich zum Zwecke der Durchführung strafprozessualer Maßnahmen an die Kriminalpolizei gewandt. 81

(4.) Der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Anwesenheit der Bediensteten des Beklagten im Rahmen der Durchsuchungsmaßnahme der Kriminalpolizei sowie eventuell im Rahmen eines eigenen steuerstrafrechtlichen Ermittlungsvorgangs steht im Streitfall auch nicht die Tatbestandswirkung des Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses des Amtsgerichtes (vgl. zur Tatbestandswirkung z.B. BFH-Beschluss vom 27. Juni 2008 II B 19/07, BFH/NV 2008, 1519 m.w.N.; BFH-Urteil vom 15. April 2015 VIII R 1/13, wistra 2015, 479 Rdnr. 47 m.w.N.; Urteil des erkennenden Senats vom 10. September 2008 13 K 1915/08, EFG 2009, 82; Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 24. September 2009 6 K 1747/08, juris Rdnr. 88) entgegen. Der Durchsuchungsbeschluss befasst sich nicht mit dem hier relevanten Vorwurf der Steuerhinterziehung und enthält insbesondere keine Regelung hinsichtlich der Hinzuziehung von Sachverständigen. 82

Nach Überzeugung des erkennenden Senats musste sich der Kläger auch nicht im Rahmen eines Antrages nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO gegen die Art und Weise des Vollzugs der 83

Durchsuchungsanordnung durch Hinzuziehung der Steuerfahndungsbeamten als Sachverständige wehren, um die Rechtswidrigkeit der Anordnung der Wegnahme im Wege des unmittelbaren Zwangs geltend machen zu können.

Zwar kann nach der Rechtsprechung des BGH (vgl. BGH-Beschluss vom 25. August 1999 5 AR (VS) 1/99, NJW 1999, 3499; BGH-Beschluss vom 7. Dezember 1998 5 AR (VS) 2/98, NJW 1999, 730) der von einer Durchsuchung Betroffene die richterliche Entscheidung entsprechend § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO jedenfalls dann beantragen, wenn die beanstandete Art und Weise des Vollzugs – wie im Streitfall – nicht ausdrücklicher und evidenter Bestandteil der richterlichen Anordnung war (die zuvor vertretene Auffassung, wonach eine rechtliche Überprüfung nach § 23 des Einführungsgesetzes zum Gerichtsverfassungsgesetz erfolgen könne – vgl. dazu OLG Hamm a.a.O. – wurde aufgegeben). 84

Dies ist aber nach Ansicht des Senats keine Voraussetzung für die Geltendmachung der Rechtswidrigkeit im Rahmen der Durchsuchung vorgenommener weiterer Maßnahmen. Diese kann vielmehr inzident im hier anhängigen Verfahren wegen der Rechtswidrigkeit der Anordnung des unmittelbaren Zwangs geprüft werden. Solange eine Maßnahme nicht positiv vom zuständigen Strafgericht angeordnet oder hinsichtlich der Rechtmäßigkeit bestätigt worden ist, steht der Annahme ihrer Rechtswidrigkeit und eines eventuell daraus folgenden Verwertungsverbotes nicht entgegen, dass sie nicht ausdrücklich vom Ermittlungsrichter für rechtswidrig erklärt worden ist (vgl. z.B. Finanzgericht Baden-Württemberg, Beschluss vom 20. Februar 2008 6 V 382/07, EFG 2008, 1092). 85

Jede andere Entscheidung in dieser Frage würde die Rechtsschutzproblematik im Zusammenhang mit der Doppelfunktion der Steuerfahndung, insbesondere auch die Frage des Einsatzes von Steuerfahndern als sachverständige Zeugen (vgl. dazu ausführlich Herrmann in: Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, Bd. 38 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft – DStJG –, Seite 249 ff. und 307) weiter verschärfen und die verfassungsrechtlich gebotene Rechtsmittelklarheit verfehlen (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 27. Oktober 2015 2 BvR 3071/14, juris). 86

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss der rechtsuchende Bürger erkennen können, welches Rechtsmittel für ihn in Betracht kommt und unter welchen rechtlichen Voraussetzungen es zulässig ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Dezember 2013 2 BvR 1373/12 –, juris m.w.N.). Diesem Anspruch wäre nicht genügt, wenn die Frage der Feststellung der Rechtswidrigkeit einer ausdrücklich steuerlichen Maßnahme an die – zwingende – vorherige Durchführung eines strafprozessualen Antragsverfahrens geknüpft würde, um die im Hinblick auf §§ 74, 22 Nr. 4 StPO gegebene Rechtswidrigkeit der Teilnahme ermittelnder Steuerfahndungsbediensteter als Sachverständige feststellen zu lassen. 87

Da sich der Beklagte nicht auf eine eigene Kompetenz zur Durchsuchung der Räume des Klägers im Rahmen eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens oder auf eine Beschlagnahme nach § 98 Abs. 1 StPO berufen hat, war der Kläger nicht gehalten im Rahmen eines Antrags nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO die Rechtmäßigkeit der Beschlagnahme klären zu lassen. Dies entspricht auch dem Verhalten des Beklagten, der ansonsten wegen des ausdrücklich erhobenen Widerspruchs die gerichtliche Bestätigung der Beschlagnahme nach § 98 Abs. 2 Satz 1 StPO hätte beantragen müssen (vgl. zu einem vergleichbaren Sachverhalt FG Baden-Württemberg a.a.O.). 88

(5.) Die Bediensteten des Beklagten hatten auch kein Recht zur Durchsuchung der Wohnung des Klägers im Rahmen einer Ermittlung als Steuerbeamte. 89

- Es kann dahinstehen, ob die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörden – hier den Beklagten – nach Eintritt der Verfolgungsverjährung einer (möglichen) Steuerhinterziehung in den Bereich der Befugnisse nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 15. Juni 2001 VII B 11/00, BStBl II 2001, 624; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 25. November 1999 II 71/99, EFG 2000, 470) oder des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO (vgl. dazu Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 8. November 1996 4 V 3735/96, EFG 1997, 196) fällt (vgl. auch Tormöhlen, Befugnisse der Steuerfahndung bei Sachverhalten, in denen Strafverfolgungsverjährung, aber noch keine Festsetzungsverjährung nach § 169 AO eingetreten ist, wistra 1993, 174; Noack, Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung in Fällen eingetretener Strafverfolgungsverjährung, wistra 1997, 175; Dücker/Keune, Zuständigkeit der Steuerfahndung nach Ablauf der Strafverfolgungsverjährung, DStR 1999, 14).
- Nach wohl herrschender – vom Senat geteilter – Auffassung in der Literatur (vgl. z.B. Rüsken in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 208 Rdnr. 30 ff.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 208 AO Rdnr. 24 jeweils m.w.N.; Jäger in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 399 Rdnr. 45a) ist die Steuerfahndung jedenfalls bei eingetretener Strafverfolgungsverjährung (nur noch) berechtigt, mit den Mitteln der Abgabenordnung weitere Ermittlungen durchzuführen.
- Dabei gehört es nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2006 VII B 121/06, BStBl II 2009, 839 m.w.N.) auch zu den Aufgaben und Befugnissen der Steuerfahndung die Augenscheineinnahme im Sinne des § 98 AO durchzuführen und dazu Grundstücke etc. zu betreten (vgl. § 99 Abs. 1 AO). Hinsichtlich der Möglichkeit, eine Wohnung im Rahmen der Einnahme des Augenscheins zu betreten, bestimmt § 99 Abs. 1 Satz 3 AO, dass dies gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung zulässig ist (vgl. dazu ausführlich Kemper, Kontrollbesuche der Finanzbehörde, DStZ 2008, 527 m.w.N.). Diese Regelung entspricht für Wohnungen Art. 13 Abs. 7 GG (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 99 AO Rdnr. 23/24; Seer a.a.O. § 99 AO Rdnr. 4; Rätke in Klein, AO, § 99 Rdnr. 7). Dass diese Voraussetzungen erfüllt gewesen seien, hat selbst der Beklagte nicht behauptet.
- Selbst wenn diese Voraussetzungen hinsichtlich des rechtmäßigen Betretens der Wohnung erfüllt gewesen wären, hätte der Beklagte keine Durchsuchung durchführen dürfen. Für eine Durchsuchung bedarf es regelmäßig, vorbehaltlich der Gefahr im Verzug sowohl für das Strafverfahren als auch für das Besteuerungs-/Vollstreckungsverfahren (vgl. insoweit § 287 Abs. 4 AO), einer richterlichen Anordnung (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 331 AO Rdnr. 5; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 23. April 1993 9 V 11/93, EFG 1993, 804). Eine solche lag nur für den Verdacht der Bestechlichkeit der Jahre ab 2007 vor.
- Hier haben aber sowohl die Polizeibeamten (rechtmäßig) als auch die Bediensteten des Beklagten nach (den gleichen) Beweismitteln im Rahmen des Vorwurfs der Bestechlichkeit (Polizei) und der Steuerhinterziehung (Beklagter) in strafrechtlich offenen und strafverfolgungsverjährten Jahren die Wohnung des Klägers durchsucht.
- Kennzeichnend für die Durchsuchung ist dabei das ziel- und zweckgerichtete Suchen staatlicher Organe in einer Wohnung, um dort planmäßig etwas aufzuspüren, was der Inhaber der Wohnung von sich aus nicht offenlegen oder herausgeben will, etwas nicht klar zutage Liegendes, vielleicht Verborgenes aufzudecken oder ein Geheimnis zu lüften (vgl. Bundesverwaltungsgericht – BVerwG – Urteil vom 6. September 1974 I C 17.73, BVerwGE 47, 31).

Diese tatbestandlichen Voraussetzungen einer Durchsuchung sind gegeben. Dass die Bediensteten des Beklagten dem Kläger die Quittungsblöcke weggenommen haben, obwohl dieser sie nicht herausgeben wollte, ist unstreitig.

Ein Fall des § 209 AO, der ggf. weitergehende Befugnisse der Steuerfahndungsstelle im Rahmen der Steueraufsicht begründen könnte (vgl. § 210 Abs. 2 Satz 2 AO), liegt unstreitig nicht vor. 97

b. Die Anordnung der Wegnahme der Quittungsblöcke im Wege des unmittelbaren Zwangs war rechtswidrig. 98

Dabei folgt der Senat allerdings nicht der Auffassung des Klägers, die Rechtswidrigkeit ergebe sich hier bereits aus einem Verstoß gegen § 393 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen unzulässig sind, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (1.). Die Unrechtmäßigkeit der Anwesenheit der Bediensteten des Beklagten in der Wohnung des Klägers führt ungeachtet der nicht aufzuklärenden behaupteten weiteren Verfahrensverstöße zur Rechtswidrigkeit der nachfolgenden Maßnahmen einschließlich der Anordnung des unmittelbaren Zwangs zur Vorlage/Wegnahme der Quittungsblöcke (2.). 99

(1.) Grundsätzlich kann eine Finanzbehörde – als solche ist der Beklagte unstreitig im entscheidenden Moment aufgetreten – nach § 97 Abs. 1 Satz 1 AO die Vorlage von möglicherweise für die Besteuerung relevanten Urkunden verlangen. Dieses Recht umfasst ggf. auch eine Berechtigung zur Wegnahme. Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 AO besteht zwar nur eine Pflicht zur Vorlage. Nach wohl herrschender Meinung kann aber nicht verlangt werden, dass die Finanzbehörde im Beisein des Steuerpflichtigen eine abschließende Überprüfung vornimmt. Daher müssen je nach Sachlage unter Umständen die Urkunden der Finanzbehörde überlassen werden (vgl. Seer a.a.O. § 97 AO Rdnr. 8; Rätke in Klein, AO, § 97 Rdnr. 21; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 97 AO Rdnr. 51). 100

Überlässt der Steuerpflichtige die Unterlagen der Finanzbehörde nicht freiwillig, kann diese grundsätzlich nach §§ 328 ff. AO die entsprechenden Urkunden sicherstellen. Es gelten insoweit die allgemeinen Voraussetzungen, d.h. die Zwangsmittel müssen nach § 332 Abs. 1 AO grundsätzlich schriftlich, ggf. mündlich angedroht und zur Erfüllung der Verpflichtung muss eine angemessene Frist bestimmt werden. Außerdem ist eine Ermessensentscheidung zu treffen, welches der verschiedenen Zwangsmittel angewendet werden soll. 101

Zwangsmittel wie der unmittelbare Zwang dürfen aber weder angedroht noch verhängt werden, wenn der Steuerpflichtige dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer Steuerstraftat zu belasten (vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, § 393 AO Rdnr. 35 m.w.N.). Dabei geht die vom erkennenden Senat geteilte herrschende Meinung davon aus, dass das Zwangsmittelverbot sich auf die strafprozessuale Tat im Sinne des § 264 Abs. 1 StPO erstreckt (vgl. Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 393 AO Rdnr. 88 ff.; Joecks a.a.O. Rdnr. 42 jeweils m.w.N.). Ein derartiger Zwang zur Selbstbelastung hinsichtlich der nicht verfolgungsverjährten Taten liegt im Streitfall – ungeachtet der nicht zu klärenden Frage, ob insoweit Steuerhinterziehungen vorlagen – aber nicht vor. Im Zeitpunkt der streitbefangenen Maßnahme gingen alle Verfahrensbeteiligten davon aus, hinsichtlich der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2005, also der Zeiträume die durch die Quittungsblöcke dokumentiert werden, sei Strafverfolgungsverjährung eingetreten. Deshalb sahen die ermittelnden Beamten auch keine Möglichkeit zur Beschlagnahme. Dies entspricht der einschlägigen Rechtsprechung der 102

Strafjustiz (vgl. LG Köln, Beschluss vom 21. April 1997 110 Qs 5/97, wistra 1997, 237), wonach dann, wenn eindeutig Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist, keine Durchsuchungen und Beschlagnahmen mehr zulässig sind (vgl. auch Jäger in Klein, § 399 AO Rdnr. 45a m.w.N.; Tormöhlen, wistra 1993, 174, 175).

Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem vom Kläger herangezogenen Beschluss des BGH (Beschluss vom 25. Oktober 1995 2 StR 433/95, MDR 1996, 408), nach dem bereits getroffene Urteilsfeststellungen nicht von selbst gegenstandslos werden und ggf. für weitere Verfahren von Bedeutung sind, wenn der Strafausspruch wegen eingetretener Verfolgungsverjährung aufgehoben wird. 103

Die Entscheidung des BGH betrifft eine Sondersituation im zeitlichen Kontext zur Aufgabe der Rechtsfigur der fortgesetzten Handlung auch im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung (vgl. dazu die Folgeentscheidung des BFH vom 22. Juni 1995 IV R 26/94, BStBl II 1995, 575). Sie ist auf die hier zu entscheidende Frage nicht zu übertragen. Folgte man der Überlegung, auch Sachverhalte oder Urkunden zu verfolgungsverjährten Taten seien strafrechtlich für die noch nicht verjährten Taten relevant, müsste grundsätzlich auch eine Beschlagnahme nach § 94 StPO erfolgen können. Dann würden aber die Grenzen der Verfolgungsverjährung völlig verwischt. Auch die einschlägige Rechtsprechung des BVerfG (z.B. Beschluss vom 23. Juni 1990 2 BvR 910/88, juris; vgl. auch Seipl in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 399 AO Rdnr. 122 m.w.N.) zur hinreichenden Konkretisierung der richterlichen Anordnung von Durchsuchung und Beschlagnahme würde konterkariert. 104

(2.) Der Senat lässt bewusst offen, ob die Voraussetzungen für die rechtmäßige Anordnung des unmittelbaren Zwangs im Sinne des § 331 AO, insbesondere die vorherige Aufforderung zur Überlassung und die Androhung des Zwangsmittels (§ 332 AO) vorliegen. Insoweit haben die Verfahrensbeteiligten unterschiedliche Lebenssachverhalte behauptet. Eine hinreichend sichere Sachverhaltsaufklärung erforderte insoweit die Vernehmung der beteiligten Steuerfahndungsbeamten, Rechtsanwälte und Zeugen und ggf. eine Befragung des Klägers. Dieser Aufwand ist entbehrlich, da auch bei unterstellter Einhaltung der formellen Voraussetzungen für die Anordnung unmittelbaren Zwangs allein das unrechtmäßige Eindringen der Beamten des Beklagten in die Wohnung des Klägers zur Rechtswidrigkeit der dort vorgenommenen Handlungen führt. 105

Art. 13 Abs. 1 GG garantiert die Unverletzlichkeit der Wohnung. Damit wird dem Einzelnen im Hinblick auf seine Menschenwürde und im Interesse der freien Entfaltung der Persönlichkeit ein elementarer Lebensraum gewährleistet. In seinen Wohnräumen hat er das Recht, in Ruhe gelassen zu werden. In diese grundrechtlich geschützte Lebenssphäre greift eine Durchsuchung schwerwiegend ein (BVerfG-Beschlüsse vom 16. Juni 2015 2 BvR 2718/10, 2 BvR 1849/11, 2 BvR 2808/11, NStZ 2015, 529 m.w.N.). Dem Gewicht dieses Eingriffs und der verfassungsrechtlichen Bedeutung des Schutzes der räumlichen Privatsphäre entspricht es, dass Art. 13 Abs. 2, 1. Halbsatz GG die Anordnung einer Durchsuchung grundsätzlich dem Richter vorbehält. Der präventive Richtervorbehalt, der der verstärkten Sicherung des Grundrechts des Art. 13 Abs. 1 GG dient, zielt auf eine vorbeugende Kontrolle der Maßnahme durch eine unabhängige und neutrale Instanz (BVerfG a.a.O. m.w.N.). 106

Zumindest bei bewusster, schwerwiegender Missachtung des Richtervorbehalts führt dies zur Rechtswidrigkeit im Rahmen der Durchsuchung vorgenommener Beschlagnahmen oder sonstiger zwangsweiser Sicherstellungen von Beweismitteln. 107

So gilt bereits im strafrechtlichen Bereich, dass eine ausdrückliche Beschränkung im Durchsuchungsbeschluss daran hindert, das außerhalb der Anordnung von der Fahndung 108

Gefundene als Zufallsfund zu deklarieren (vgl. Rüping, Ermittlungen der Steuerfahndung und ihre Schranken, DStR 2002, 2020 m.w.N.; Joecks a.a.O. § 399 Rdnr. 87; Landgericht Bonn, Beschluss vom 1. Juli 1980 37 Qs 57/80, NJW 1981, 292). Derartige im Beschluss nicht genannte Unterlagen dürfen nicht sichergestellt werden (vgl. Seipl a.a.O. § 399 Rdnr. 57). Wird die mit dem richterlichen Durchsuchungsbeschluss eingeräumte Befugnis bewusst überschritten, können erlangte Beweismittel unverwertbar sein (Nachweise bei Joecks a.a.O. Rdnr. 88). Als Folge der Zweckbindung bleibt im Rahmen der normalen Durchsuchung die systematische, planmäßige, gezielte Suche nach Beweismitteln für andere Strafverfahren unzulässig, erst recht der Missbrauch der Maßnahme, um bewusst nach Gegenständen als Anlass für weitere Strafverfahren zu suchen (Rüping, Beweisverbote im Besteuerungs- und Steuerstraßverfahren, FR 2000, 193, 194 m.w.N.). Auch bei fehlerhafter Annahme von Gefahr im Verzug ist ein Verwertungsverbot dann anzunehmen, wenn die Zuständigkeit willkürlich, nämlich objektiv unter keinem Gesichtspunkt vertretbar, angenommen wurde (vgl. Dörn, Befugnisse der Steuerfahndung, StB 1993, 444, 450 m.w.N.).

Der BGH (Urteil vom 18. April 2007 5 StR 546/06, wistra 2007, 314) hat insoweit entschieden, 109 in Fällen schwerwiegender Rechtsverletzungen, die durch das besondere Gewicht der jeweiligen Verletzungshandlung bei grober Verkennung der Rechtslage geprägt seien, seien Beweismittel unverwertbar, weil der Staat (vorbehaltlich hier nicht einschlägiger Sonderfälle) in solchen Fällen aus Eingriffen ohne Rechtsgrundlage keinen Nutzen ziehen dürfe. Eine Verwertung würde gegen die Grundsätze eines fairen Verfahrens verstoßen. Er hat dabei insbesondere die Überlegung, eine hypothetische andere Gestaltung hätte zu einem rechtmäßigen Verlauf geführt, nicht durchgreifen lassen (vgl. dazu Matthes in Kohlmann, Steuerstraßrecht, § 404 AO Rdnr. 65.3).

Vergleichbares gilt für das Steuerfestsetzungsverfahren. Auch der BFH geht davon aus, ein 110 Beweisverwertungsverbot, das auch nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden könne, komme als Folge einer fehlerhaften Maßnahme in Betracht, wenn die zur Fehlerhaftigkeit der Ermittlungsmaßnahme führenden Verfahrensverstöße schwerwiegend gewesen oder bewusst oder willkürlich begangen worden seien (vgl. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BStBl II 2014, 220; vom 15. April 2015 VIII R 1/13, wistra 2015, 479; die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde 1 BvR 3062/15 wurde nicht zur Entscheidung angenommen).

Die insoweit weitgehend übereinstimmende Rechtsprechung zum Straßrecht wie zum 111 Steuerrecht geht demnach davon aus, schwerwiegende Verfahrensverstöße in einem verfassungsrechtlich geschützten Bereich bei der Ermittlung der Tatsachen führten zur Rechtswidrigkeit der darauf basierenden Maßnahmen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190 m.w.N.).

Ein solcher schwerwiegender Verstoß gegen den durch Art. 13 GG verfassungsrechtlich 112 geschützten Bereich der Wohnung liegt nach Überzeugung des Senats im Streitfall vor.

Das besondere Problem bei Einsätzen der Steuerfahndung liegt darin, dass diese sowohl als 113 Strafverfolgungsbehörde wie auch als Steuerbehörde tätig werden kann. Dies führt zu einer verfahrensrechtlichen Gemengelage (vgl. schon Kohlmann, Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstraßrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden in Festschrift für Tipke, Seite 487 ff.; aktuell in DStJG Bd. 38: Drüen, Außenprüfung und Steuerstraßverfahren, Seite 219 ff.; Herrmann, Doppelfunktion der Steuerfahndung als Steuerkriminalpolizei und Finanzbehörde, Seite 249 ff.; Salditt, Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung, Seite 277 ff. und nachfolgende Diskussion, Seite 300 ff.), die zumindest erfordert, dass die Beamten der Steuerfahndung jeweils deutlich

machen, in welchem Verfahren sie sich bewegen, damit der Steuerpflichtige wenigstens erkennen kann, auf welchem Wege ggf. Rechtsschutz erlangt werden kann.

Diese ohnehin komplizierte Rechtslage hat der Beklagte durch das bewusste Absehen von der Beantragung eines Durchsuchungsbeschlusses zum Zwecke der Verfolgung der vermuteten Steuerhinterziehung in den Jahren 2006 bis 2010 und die trotz des erkennbaren Ausschlussstatbestandes vorgenommene Begleitung der Kriminalpolizei als Sachverständige ins nicht mehr Akzeptable gesteigert. 114

Der Richtervorbehalt ist bewusst umgangen worden. Der tatsächliche Ablauf indiziert darüber hinaus, dass der Beklagte nicht nur bewusst ohne einen ihn berechtigenden Durchsuchungsbeschluss die Wohnung des Klägers durchsuchen, sondern auch die Begrenzungen der Beschlagnahmeanordnung in dem Durchsuchungsbeschluss auf den nicht rechtsverjährten Tatzeitraum (bei der Bestechlichkeit) ab 2007 missachten wollte. 115

Dies ergibt sich bereits daraus, dass das Strafverfahren für die Jahre ab 2006 eingeleitet war. Der Rechtsschutz des Klägers wurde durch die vorgebliche Tätigkeit der Beamten des Beklagten als Sachverständige und die Behauptung, Rechtsschutz gegen die vorgenommene Anordnung des unmittelbaren Zwangs und die Wegnahme der Quittungsblöcke sei nicht eröffnet, in rechtsstaatlich nicht hinnehmbarer Weise erschwert. 116

Auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 15/12, BStBl II 2014, 225 Rdnr. 34/35 m.w.N.) kann eine derartige Missachtung der verfahrensrechtlichen Einschränkungen der Exekutive durch eine vorherige Prüfung der unabhängigen Justiz nicht mehr als rechtmäßig qualifiziert werden. 117

III. Die Rechtswidrigkeit der Anordnung der Wegnahme der Quittungsblöcke im Wege des unmittelbaren Zwangs führt dazu, dass der Beklagte zur Beseitigung der Folgen, also zur Rückgabe der weggenommenen Quittungsblöcke, verpflichtet ist, was der Senat gemäß § 100 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO zusammen mit der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Anordnung der Zwangsmittel aussprechen kann (vgl. zu § 100 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO z. B. Stepperfend a.a.O. § 100 Rdnr. 70 ff.; Brandis a.a.O. § 100 FGO Rdnr. 43 ff. m.w.N.). 118

Es entspricht insoweit der vom Senat geteilten Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 11. April 2001 VII B 304/00, BStBl II 2001, 525) dass die Erwartung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Folgenbeseitigung durch die Finanzbehörde berechtigt ist, wenn festgestellt wird, dass die Behörde den Gegenstand der Vollstreckung (hier durch unmittelbaren Zwang gemäß § 331 AO) unrechtmäßig erlangt hat. 119

Gründe, die den Besitz der Quittungsblöcke nunmehr als rechtmäßig erscheinen lassen könnten, sind vom Beklagten weder vorgetragen noch aus den vorliegenden Akten ersichtlich. 120

Über die Frage eines (durchgreifenden) Verwertungsverbotes hinsichtlich der aus den Quittungsblöcken gewonnenen Informationen ist in dem Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide zu entscheiden. Nur dort kann geprüft werden, ob und inwieweit die zu den Änderungsbescheiden führenden Informationen ganz oder teilweise erneut auf anderem Wege auch rechtmäßig erlangt worden sind. 121

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 122

Der Kläger hat im außergerichtlichen Verfahren ausschließlich die Herausgabe der Quittungsblöcke wegen der aus seiner Sicht gegebenen Rechtswidrigkeit der Wegnahme verfolgt und die Klage auch gegen die Ablehnung dieses Herausgabeverlangens gerichtet. Das zwischenzeitlich als Annex verfolgte weitere Begehren auf Feststellung eines Verwertungsverbotes wurde nach Hinweis des Gerichtes auf die Subsidiarität der Feststellungsklage (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO) gegenüber der Geltendmachung des Verwertungsverbotes im Rahmen der Anfechtungsklage gegen die Steuerbescheide nicht weiterverfolgt und der Klageantrag entsprechend eingeschränkt. Der Senat geht insoweit nur von einem geringen Unterliegen im Sinne des § 136 Abs.1 Satz 3 FGO aus.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung
zugelassen. 124

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 125