

Durchsicht von Steuerberater-Handakten durch die Steuerfahndung?

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

1. Durchsicht der Papiere

Die Durchsicht der Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen steht der Staatsanwaltschaft zu, § 110 Abs. 1 StPO. Andere Beamte sind zur Durchsicht der aufgefundenen Papiere nur dann befugt, wenn der Inhaber die Durchsicht genehmigt, § 110 Abs. 2 Satz 1 StPO. Andernfalls haben sie die Papiere, deren Durchsicht sie für geboten erachten, in einem Umschlag, der in Gegenwart des Inhabers mit dem Amtssiegel zu verschließen ist, an die Staatsanwaltschaft abzuliefern, § 110 Abs. 2 Satz 2 StPO. Dem Inhaber der Papiere oder dessen Vertreter ist die Beidrückung eines Siegels gestattet; auch ist er, falls demnächst die Entsiegelung und Durchsicht der Papiere angeordnet wird, wenn möglich, zur Teilnahme aufzufordern, § 110 Abs. 3 StPO.

2. Durchsicht auch durch die Steuafa

Die Durchsicht von Papieren steht der Finanzbehörde gemäß § 110 StPO auch ohne Zustimmung des Berechtigten zu. Nach § 404 Satz 2 AO haben auch die Beamten der Steuerfahndung – abweichend von § 110 Abs. 2 StPO – dieses Recht¹.

3. Beschlagnahmeprivileg der Handakten

Seit jeher umstritten ist, wie mit Handakten des Steuerberaters zu verfahren ist. Diese sind nach § 97 Abs. 1 StPO beschlagnahmefrei, da sie Schriftstücke

¹ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 399 RN 19.

enthalten, die innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstanden sind². Das Vertrauen zum Berater kann aber nur entstehen, wenn dieser (und seine Mitarbeiter) über die mandatsbezogenen Informationen schweigen. Diese Verschwiegenheit ist einerseits Berufspflicht, § 57 Abs. 1 StBerG, andererseits der Verstoß gegen die Verschwiegenheitsverpflichtung auch strafrechtlich sanktioniert, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB und schließlich sind der Berater und seine Mitarbeiter von der zeugenschaftlichen Aussagepflicht, vollständig und wahrheitsgemäß auszusagen bezüglich der mandatsbezogenen Informationen befreit, §§ 53, 53a StPO. Das Beratungsgeheimnis, das auch in der Handakte des Beraters verkörpert ist, ist als Grundlage und Voraussetzung einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Berater und Mandant genauso geschützt wie das vertrauliche gesprochene Wort in Mandatsverhältnis. Denn es kann keine Rolle spielen, ob die Sachverhaltsinformationen oder Beratungskonzepte mündlich oder schriftlich ausgetauscht werden. Zu diesem Beratungsgeheimnis gehört auch, dass dieses -abgesehen von dem Fall, daß der Berater selbst der Mittäterschaft oder Beihilfe beschuldigt wird³- durch die Steuerfahndungsstelle nicht durch eine Durchsuchungsmaßnahme beim Steuerberater in Erfahrung gebracht werden darf.

4. Aus dem Beschlagnahmeprivileg folgt Durchsichtsverbot

Da Handakten nicht beschlagnahmt werden dürfen, dürfen sie auch konsequenterweise nicht von den Strafverfolgungsbehörden durchgesehen werden. Zwar besteht natürlich seitens der Steuerverwaltung ein erhebliches Interesse diese Akten zu sichten. In der Praxis beruft sich die Steuerverwaltung i.d.R. darauf, daß sie nicht wisse, was in den Akten ist und sie deshalb zunächst den Inhalt prüfen müsse, ob denn dieser Inhalt auch tatsächlich dem Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO unterliege. Alternativ trägt die Steuerverwaltung in diesen Fällen vor, daß

² Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 97 RN 40 i.V.m. RN 36 und 28; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 399 RN 35 f.; Kohlmann, § 385 RN 178 ff.

³ Instrukтив: Spatschek/Mantas, PStR 00, 134 ff.

sie ggf. gar nicht diese Akten haben wolle, weil die den Inhalt schon kenne oder der Inhalt nicht verfahrensrelevant sei. Dies müsse sie jedoch durch die Durchsicht erst einmal prüfen. Dabei verkennt die Steufa den Sinn und Zweck des Beschlagnahmeprivilegs, dass nämlich gerade das schriftlich fixierte Beratungsgeheimnis nicht durch die Beschlagnahme unterlaufen werden darf. Nichts anderes gilt aber für die beabsichtigte Durchsicht.

Daher dürfen die –möglicherweise- beschlagnahmefreien Handakten nicht von der Steuerfahndungsstelle gesichtet werden – auch nicht zur Prüfung, ob es sich um Handakten des Beraters handelt. Denn bei der Sichtung können Aktenteile oder einige Schreiben dem Fahnder ganz oder teilweise inhaltlich bekannt werden, wodurch das Beratungsgeheimnis unterlaufen würde. Die Steufa würde also mit der Durchsicht Fakten schaffen, die gerade das Beschlagnahmeprivileg unterlaufen und sinnentstellen.

5. Was gehört zu den Handakten?

Streitig ist die Frage, was alles zu den Handakten gehört. Nach Nr. 58 AStBV (St) unterliegen folgende Gegenstände dem Beschlagnahmeverbot: Akten des Berufsgeheimnisträgers mit dem zwischen ihm und dem Beschuldigten geführten Schriftwechsel, seine Aufzeichnungen über Mitteilungen des Beschuldigten und andere Umstände und Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt. Beschlagnahmefähig sind nach Nr. 58 AStBV (St) Gegenstände, die lediglich zum Zweck der Aufbewahrung dem steuerlichen Berater übergeben worden sind sowie Buchführungsunterlagen, Belege Aufzeichnungen des Beschuldigten. Die Rechtsprechung hält überwiegend Geschäfts- und Buchführungsunterlagen für beschlagnahmefähig⁴. Die Frage, was alles beschlagnahmefähig ist, kann hier für die Frage des Durchsichtsrechts der Steufa jedoch dahinstehen, wenn man nachstehendem Lösungsvorschlag folgt.

⁴ LG Stuttgart, wistra 1990, 282, Kohlmann § 185 RN 190 m.w.N.

Um nicht vollendete Tatsachen zu schaffen, muss schon die potentielle Beschlagnahmefreiheit daher zu einem Durchsichtsverbot der Akten führen, wenn man das Beschlagnahmeprivileg ernst nehmen will.

Auch das Argument, wenn der Berater nichts zu verbergen habe, könne er doch die Steuerfahndung in die Akte hineinschauen lassen, verfährt natürlich nicht, da es nicht um den Einzelfall, sondern um das Prinzip geht: Nur wenn die Handakten des Beraters vor jedem staatlichen Ermittlungszugriff –sei es hinsichtlich der Beschlagnahme oder der Durchsicht- geschützt sind, kann sich überhaupt erst ein Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant aufbauen. Andernfalls müsste der Mandant immer befürchten, die angeblich vertraulichen Informationen an den Berater können stets durch die Steuerfahndung in Erfahrung gebracht werden.

Die zu erwartende Argumentation der Steuerfahndungsstelle, dass derjenige, der ein reines Gewissen hat, sich dann auch in die Karten bzw. Akte schauen lassen soll, geht daher an der Sache aus diesen grundsätzlichen Erwägungen vorbei. Der Berater ist kein Belegsammler für die Fahndung. Funktion und Aufgabe der Beraterschaft können nur wahrgenommen werden, wenn die Vertraulichkeit des Wortes bzw. der Aufzeichnung zugesichert wird. Wie sonst sollte ein Mandant, der erstmals einen Berater aufsucht und eine Beratung über z.B. eine Selbstanzeige wünscht und sich dann doch nicht zur Abgabe einer Selbstanzeige entschließt, vertrauensvoll über seine steuerlichen Angelegenheiten sprechen können, wenn das Gespräch bzw. die Aufzeichnungen in der Akte beim Berater nicht vor einem Zugriff der Steuerfahndung sicher wären? Dann wäre er mit der Offenbarung seines Problems gegenüber dem Berater quasi zur Abgabe der Selbstanzeige gezwungen, da er mit dem Gespräch und der betreffenden Akte beim Berater ein weiteres Entdeckungsrisiko geschaffen hat. Was ist z.B. wenn der Mandant in diesem Fall bislang in Deutschland keine belegmäßigen Spuren bei dem Kapitaltransfer nach Luxemburg hinterlassen hat und nur ein sehr

geringes Entdeckungsrisiko besteht und nun der Berater Aufzeichnungen über die Selbstanzeigeberatung in seiner Akte hat? Dürfte die Steuerfahndung diese Akten durchsehen und Aktenteile lesen, könnte der Name und der Wohnort in Verbindung mit dem vielleicht beim Durchblättern aufgeschnappten Stichwort Selbstanzeige einen Anfangsverdacht und damit eine Durchsuchung beim Steuerpflichtigen zur Folge haben. Denn eine echte Hürde ist der Anfangsverdacht nicht. Vielmehr genügt die Möglichkeit des Vorliegens einer Straftat⁵. Und die Möglichkeit einer Steuerhinterziehung wird nicht auszuschließen sein, wenn eine Selbstanzeigeberatung bei einem Berater erfolgte. In Verbindung mit der Honorarabrechnung des Beraters, die ggf. noch den Geschäftswert benennt, wäre damit die Tat entdeckt. Mit dem Argument, der Steuerpflichtige habe die Rechnung schließlich auch bezahlt und damit die Rechnung und den dort angegebenen Geschäftswert geprüft und akzeptiert, was die Bezahlung der Rechnung belege, ließen sich auch die Besteuerungsgrundlagen schätzen.

Dies verdeutlicht, dass ein bloßes Durchblättern der Akte und ansatzweises Lesen der Handakte des Beraters Grundlage für die steuerstrafrechtliche Verurteilung des Mandanten und die Änderung von Steuerbescheiden gegenüber dem Mandanten sein kann, was gerade zur Stellung des Beraters und dem Schutz des Beratungsgeheimnisses diametral gegenüberstünde.

Eine im Vordringen befindliche Auffassung macht die Abgrenzung zwischen Berater-Handakte und sonstigen Akten des Beraters überflüssig, indem sie grundsätzlich alle Unterlagen beim Berater als beschlagnahmefrei ansieht⁶, es

⁵ Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 152 RN 4.

⁶ LG Heilbronn, Beschluß vom 22.05.1980, DStR 1980, 698; LG München, Beschluß vom 14.12.1983, NJW 1984, 1191; Seipl in Wannemacher, Steuerstrafrecht, RN 2661; Schuhmann, wistra 1995, 50, 51; nach a.A. sind die Mandantenunterlagen stets beschlagnahmefähig, da diese nicht durch das geschützte Vertrauensverhältnis hervorgebracht seien: LG Berlin, Beschluß vom 10.11.1976, NJW 1977, 725 (jedenfalls nach Bilanzstellung); LG München I vom 03.08.1984, wistra 1985, 41, 42; LG Darmstadt, Beschluß vom 18.03.1988, NSz 1988, 326; LG Hildesheim, Beschluß vom 21.04.1988, wistra 1988, 327; LG München I, Beschluß vom 22.04.1988, wistra 1988, 326 (soweit die Belege noch nicht mit Anmerkungen versehen wurden); Stypmann, wistra 1982, 11, 13 f.; Moosburger, wistra 1989, 252, 255 (einschließlich Umbuchungsliste und Hauptabschlußübersicht); zum Ganzen: Kohlmann, § 385 RN 190 f.

sei denn, der beschuldigte Mandant hat die Unterlagen vor den Strafverfolgungsbehörden beim Steuerberater bzw. Rechtsanwalt versteckt⁷. Dieser Auffassung der grundsätzlichen Beschlagnahmefreiheit⁸ ist zuzustimmen, da nur so dem engen Zusammenhang zwischen Zeugnisverweigerungsrecht und Beschlagnahmeverbot hinreichend Rechnung getragen wird. Denn das vertraulich gesprochene Wort zwischen Mandant und Berater darf nicht abgehört werden. Der Berater braucht aufgrund seines beruflichen Schweigerechts und darf aufgrund seiner beruflichen Schweigepflicht nicht aussagen. Warum sollte das schriftlich Fixierte anders behandelt werden, obwohl es inhaltlich die gleiche Sache betrifft nur in eine schriftliche Form gegossen ist?

Beispiel:

Darf die Steuerfahndung eine Aktennotiz des Beraters sehen, worin dieser den Mandanten über die Folgen einer Nichterklärung z.B. ausländischer Kapitaleinkünfte belehrt hat? Darf die Steuerfahndung eine Belehrung einsehen, in der der Steuerberater sich dahingehend absichert, dass er den Mandanten unterschreiben hat lassen, dass er über die Möglichkeit der Fertigung einer Selbstanzeige hinreichend aufgeklärt wurde und eine Empfehlung zur Abgabe einer Selbstanzeige gegeben hat? Darf die Steuafa eine Honorarrechnung des Beraters einsehen, in der im Betreff „Selbstanzeigeberatung“ steht und über den Gegenstandswert, der wegen der StBGebVO angegeben ist, dann Rückschlüsse auf die Größenordnung der Steuerhinterziehung möglich sind?

⁷ LG Stuttgart, Beschluß vom 07.11.1975, NJW 1976, 2030; OLG Köln, Beschluß vom 07.05.1991, NStZ 1991, 452; Bauwens, wistra 1985, 179, Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 693.

⁸ Anders nur, wenn es sich um Deliktsgegenstände handelt, z.B. die gefälschte Urkunde, vgl. Kohlmann § 385 RN 185. Kein Deliktsgegenstand ist allerdings bei der Steuerhinterziehung der Bankbeleg über nicht erklärte Kapitaleinkünfte oder die Scheinrechnung.

Dieser enge Zusammenhang zwischen Schweigerecht bzw. -pflicht des Beraters und Beratungsgeheimnis einerseits und das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant andererseits erfordern einen umfassenden Schutz des Beratungsgeheimnisses und in der weiteren Folge somit auch einen umfassenden Geheimhaltungsschutz sämtlicher Mandantenunterlagen, gleichgültig, ob diese sich in der Handakte des Beraters oder in sonstigen Akten oder Unterlagen befinden⁹. Selbst wenn diese Unterlagen (wie z.B. die Rechnung über die Selbstanzeigeberatung oder ähnliches) sich beim Beschuldigten befinden, müssen diese Briefe und Korrespondenz zwischen Berater und Mandant tabu für die Steuerverwaltung sein und nur dann eingesehen werden dürfen, wenn der Berater selbst im Verdacht steht. Denn auch insoweit darf es keine Rolle spielen, mittels welchen Mediums die Gespräche über die Selbstanzeige geführt wurden: ob per SMS, email, Fax, per Post oder nur mündlich: In allen Fällen muß der Schutz des Beratungsgeheimnisses für die Steuerverwaltung undurchdringbar sein.

6. Lösungsvorschlag

Da das Vertrauensverhältnis zwischen Berufsgeheimnisträger und Mandanten nur auf Grund der Verschwiegenheitsverpflichtung bzw. des Schweigerechts des Berufsgeheimnisträgers zustande kommen kann, ist auch der Schutz des in der Handakte verkörperten Beratungsgeheimnisses umfassend und wirksam zu gewährleisten. Ein bisschen Beschlagnahmefreiheit kann es deswegen genauso wenig geben wie ein bisschen Durchsichtsrecht der Ermittler. Im Ergebnis ist daher § 404 AO in Verbindung mit § 110 StPO dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass in den Durchsuchungsfällen nach § 103 StPO beim Berater die tatsächlichen oder auch nur vermeintlichen Handakten des Beraters nicht durchgesehen werden. Stattdessen sind die Handakten immer zu versiegeln und dem Richter zur Prüfung vorzulegen. Ist der Richter der Auffassung, dass es hierbei ganz oder teilweise um dem Beratungsgeheimnis

⁹ Burkhard, PStR 2001, 158 ff., 161.

unterliegende und folglich nicht beschlagnahmefähige Unterlagen nach § 97 Abs. 1 StPO handelt, hat der Richter diese unverzüglich dem Berater wieder herauszugeben, ohne das er über den Inhalt einen Aktenvermerk fertigt oder das die Ermittlungsbehörden jemals Einsicht in die Handakte genommen hätten. Handelt es sich hingegen ganz oder teilweise nicht um beschlagnahmefreie Unterlagen, hat der Richter die Beschlagnahme zu bestätigen und die Unterlagen entsprechend den Strafverfolgungsbehörden bzw. der Steuerfahndungsstelle zur Auswertung zu übergeben. Unterliegen nur Teile der Handakte dem Beratungsgeheimnis unterliegen, so sind die einzelnen Seiten entsprechend zu trennen und die beschlagnahmefesten Aktenbestandteile dem Berufsheimnisträger bzw. die der Beschlagnahme unterliegenden Unterlagen der Steuerfahndungsstelle bzw. Strafverfolgungsbehörde auszuhändigen.

Nur durch eine solche Vorgehensweise ist gewährleistet, dass das Zeugnisverweigerungsrecht der in §§ 52,53,53a StPO genannten Personen und das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandanten entsprechend der eindeutigen gesetzgeberischen Wertung geschützt werden. Die Kollision des Durchsichtsrechts der Strafverfolgungsbehörden mit dem Geheimhaltungsinteresse ist nur durch Einschaltung des neutralen Ermittlungsrichters auflösbar.

In diesem Sinne hat sich auch das AG Hanau¹⁰ zutreffend dafür entschieden, bei der Durchsuchung einer Anwaltskanzlei das Durchsichtsrecht der Staatsanwaltschaft im Wege der teleologischen Auslegung entsprechend zu reduzieren und das Durchsichtsrecht auf den neutralen Richter zu verlagern. Nichts anderes kann in den Fällen gelten, in denen eine Steuerberatungskanzlei durch die Steuerfahndung durchsucht wird. Auch hier müssen die vom Steuerberater als Handakten bezeichneten bzw. gekennzeichneten Unterlagen – gleichgültig, um wie viele Aktenordner es

¹⁰ AG Hanau, NJW 1989, 1493.

sich im Einzelfall handelt – ohne vorhergehende Durchsicht durch die Steuerfahndung versiegelt werden und dem Richter zur Durchsicht und Prüfung vorgelegt werden, ob sich tatsächlich um beschlagnahmefreie Unterlagen des Steuerberaters handelt oder nicht.

7. Technischer Ablauf der Versiegelung

Die Handakten sind durch den Steuerberater bzw. dessen Berufshelfer in dessen Anwesenheit bei gleichzeitiger Anwesenheit der Steuerfahndung bzw. Strafverfolgungsbehörde zu versiegeln¹¹. Dies erfolgt dadurch, dass die Akten in Briefumschläge gepackt und an den Ermittlungsrichter adressiert werden¹². Bei größeren Ordnern sind diese in Innenkartons zu verpacken und wie die Briefumschläge zu verschließen unter Beifügung eines Siegels unter Verschluss zu stellen. Die Steuerfahndungsstellen können an den Verschlussstellen Siegel mit beifügen. Diese Briefumschläge bzw. Kartons sind unter Angabe des Aktenzeichens an das zuständige Amtsgericht zu adressieren mit der Aufschrift, dass es sich um nach § 97 Abs. 1 StPO beschlagnahmefreie Unterlagen handelt. Die Steuerfahndungsstelle hat auch über diese versiegelten Unterlagen, die sie dem Ermittlungsrichter vorzulegen hat, ein entsprechendes Beschlagnahmeverzeichnis nach § 109 StPO anzufertigen.

¹¹ Ebenso: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 RN 409, die dem Berater zu Recht empfehlen, zur Vermeidung eines Geheimnisverrats nach § 203 StGB nie Unterlagen freiwillig herauszugeben.

¹² Sind die Steuerfahndungsbeamten hierzu nicht bereit, kann hilfsweise ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beim Landgericht gestellt werden, § 307 Abs. 2 StPO, vgl. dazu Neufang, INF 1990, 323, 325; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 RN 409. Im Falle eines Antrages nach § 307 Abs. 2 StPO auf Aussetzung der Vollziehung sollte sogleich bei der Geschäftsstelle des LG angerufen werden und der Antrag angekündigt werden und um kurzfristige Bekanntgabe der Entscheidung –per Tel. oder Fax vorab- während der noch laufenden Fahndungsdurchsuchung gebeten werden. Mit dem Fahndungsleiter kann abgestimmt werden, wie lange die Fahndungsdurchsuchung noch dauern wird und ob er bereit ist, die streitigen, ggf. beschlagnahmefreien Unterlagen erst gegen Ende der Fahndungsmaßnahme versiegelt oder unversiegelt beschlagnahmen wird. Lässt sich der Fahndungsleiter auch hierauf nicht ein, so bleibt nur die Möglichkeit, die streitigen Unterlagen festzuhalten und bis zu einer Entscheidung des Gerichts über den Antrag nach § 307 Abs. 2 StPO diese nicht herauszugeben. Die gewaltsame Wegnahme durch die Steuerfahndung dürfte dann eine Nötigung darstellen, da selbst dann, wenn der Durchsuchungsbeschluss rechtmäßig ist, das Nichtzuwarten bis zu einer Entscheidung des LG bezüglich des Aussetzungsantrags nach § 307 Abs. 2 StPO jedenfalls unverhältnismäßig und damit rechtswidrig ist. Ein Widerstand gegen Vollstreckungsbeamte nach § 113 I StGB scheidet jedenfalls durch den Berater insoweit aus, da die staatliche Handlung, die sofortige Beschlagnahme ohne Zuwarten bis zu einer Entscheidung des LG nach § 307 Abs. 2 StPO jedenfalls unverhältnismäßig und rechtswidrig ist, § 113 III StGB.

Damit löst sich auch das technische Problem, wie zu verfahren ist, wenn es sich um „Papiere“ in Form anderer Datenträger handelt. Zwar ist es auch bei einem Textverarbeitungsdokument durch Scrollen theoretisch möglich, nicht zu lesen, sondern nur „durchzublättern“, jedoch besteht insbesondere bei älteren und damit langsameren Rechnern immer die Möglichkeit, dass aus technischen Gründen ein ausreichend schnelles Scrollen unmöglich ist, so dass der Fahnder u. U. sogar gegen seinen Willen Erkenntnisse erlangt, die er so gar nicht gewinnen wollte. Mit der Versiegelung und Vorlage beim Richter und dessen Durchsicht könnte auch hier den Belangen aller Beteiligten – denen des Beraters und denen der Strafverfolgungsorgane Rechnung getragen werden.

8. Mögliche Umgehung durch Steufa

Die Beschlagnahmefreiheit und das damit zusammenhängende Verbot die Handakten des Beraters durchzusehen werden jedoch in der Praxis nur allzu gerne und auch leider nur allzu leicht unterlaufen:

a. Beschuldigung des Beraters

Durch die Verweigerung der Gewährung der Akteneinsicht in die Handakte konstruiert die Steufa teilweise einen Anfangsverdacht gegen den Berater. Denn wer nichts zu verbergen habe, kann schließlich auch Akteneinsicht gewähren. Ist der Berater aber selbst verdächtig, sind seine Handakten auch nicht mehr beschlagnahmefrei, § 97 Abs. 2 Satz 3, 1. Alt. StPO. Da das Gesetz keinen besonderen Verdachtsgrad für den Anfangsverdacht voraussetzt, also der schlichte Tatverdacht genügt, kann hier relativ leicht zumindest ein Anfangsverdacht zumindest bezüglich einer Beihilfetat beim Berater das Beschlagnahmeverbot aushebeln.

b. Tatwerkzeuge i.S.d. § 97 Abs. 2 Satz 3, 2. Alt. StPO

Auch kann der in § 97 Abs. 1 StPO verankerte Beschlagnahmeschutz dadurch umgangen werden, dass die sich in der Hand des Beraters befindlichen Jahresabschlüsse und Buchführungsunterlagen als Tatwerkzeuge i.S.d. § 97 Abs. 2 Satz 3, 2. Alt StPO angesehen werden¹³.

9. Schutz vor dem Unterlaufen des § 97 StPO: Steuerberater als Verteidiger ?

Da das in § 148 StPO verbürgte und unüberwachte Verkehrsrecht zwischen Mandant und Verteidiger weitgehender als die Beschlagnahmefreiheit der Handakten nach § 97 StPO ist, kann die Bestellung des Steuerberaters zum Verteidiger die Beschlagnahme der Unterlagen und eine entsprechende Einsicht in die Unterlagen verhindern. Selbst bei dem Vorwurf einer strafrechtlichen Verstrickung des Verteidigers in die Tat des Beschuldigten kann eine Beschlagnahme der Verteidigerunterlagen nicht erfolgen. Ebenso sind während eines bestehenden Verteidigungsmandates über § 148 StPO auch Unterlagen, die als Tatwerkzeuge gelten, von der Beschlagnahme ausgenommen. Dies folgt aus der rechtsstaatlichen Funktion und prozessualen Aufgabe des Verteidigers, der die ihm gesetzlich zugewiesene Tätigkeit nur durchführen kann, wenn er den Sachverhalt kennt, um den es in dem gegen seinen Mandanten gerichteten Ermittlungsverfahren geht¹⁴.

10. Praxishinweis

In den Fällen, in denen der Steuerberater die Verteidigung übernimmt und steuerstrafrechtlich relevante Informationen von seinem Mandanten erhält und sich das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren über mehrere Jahre erstreckt, kann sich für den Steuerberater das Problem der Bösgläubigkeit bezüglich der Erstellung bzw. Vorbereitung künftiger Steuererklärungen stellen. Daher wird sich allein aus diesem Grund, wenn der Berater auch künftig die

¹³ vgl. OLG Hamburg, MDR 1981, 603; LG Aachen, MDR 1981, 603

¹⁴ Kohlmann, § 385 RN 202.

Steuererklärungen für den Mandanten fertigen will, es sich anbieten, die Verteidigung nur zusammen mit einem Rechtsanwalt als 2. oder 3. Verteidiger zu führen und hier auch nur einzelne, in der Vergangenheit abgeschlossene Teilbereiche mitzuverteidigen.

11. Fazit:

Aus dem Beschlagnahmeprivileg beim Berater folgt ein Aktendurchsichtsverbot der Steuerverwaltung bezüglich aller potentiell beschlagnahmefreien Unterlagen. Das Spannungsverhältnis zwischen § 97 StPO und § 404 Satz 2 AO kann nur durch eine einschränkende Auslegung des § 404 Satz 2 AO gelöst werden: § 97 StPO überlagert § 404 Satz 2 AO und verdrängt die Aktendurchsichtsbefugnisse der Steuerverwaltung nach § 404 Satz 2 AO zugunsten des ansonsten wertlosen Beschlagnahmeprivilegs. Die Handakten, Unterlagen, Magnetbänder etc. des Steuerberaters können versiegelt dem Richter zur Durchsicht und Prüfung übergeben werden, ob sie tatsächlich beschlagnahmefrei im Sinn des § 97 StPO sind und verneinendenfalls, ob deren Beschlagnahme von der Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung gedeckt ist. Entsprechend werden die Akten, Unterlagen, Gegenstände entweder dem Steuerberater ganz oder teilweise zurückgegeben, ohne dass deren Inhalt von der Steuerfahndung gesichtet worden wäre oder die Beschlagnahme wird bestätigt, § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO.

12. Checkliste: Beschlagnahme von Unterlagen beim Berater:

Daraus ergibt sich für den Berater im Falle einer Durchsuchung in seinen Kanzleiräumen und einer anstehenden Durchsicht seiner Handakten folgende Checkliste, die kopiert bei dem/der Bürovorsteher/in jederzeit griffbereit liegen sollte, damit im Ernstfall –und erst Recht beim doppelten Ernstfall nämlich der Abwesenheit des Beraters- die Liste sofort abgearbeitet werden kann:

1. Welche Gegenstände sind nach § 97 Abs. Nr. 1 bis 3 StPO beschlagnahmefrei?

- Schriftliche Mitteilungen zwischen dem Berater und seinem beschuldigten Mandanten, also z.B. Briefe im Original, Durchschriften, Abschriften, Fotokopien, etc.
- Aufzeichnungen des Beraters über vertrauliche Mitteilungen seines Mandanten und eigene, das Mandat betreffende Aufzeichnungen des Beraters.
- Andere Gegenstände, wie z.B. Karteien, Dateien, etc.

Danach sind also z. B. die Handakten des Steuerberaters grundsätzlich beschlagnahmefrei. Das Zeugnisverweigerungsrecht von Berufshelfern und das daran anknüpfende Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 1 StPO sind mit dem Zeugnisverweigerungsrechts des Dienstherrn gekoppelt (§ 53a Abs. 2 StPO).

Das Beschlagnahmeverbot entfällt in zwei wichtigen Ausnahmefällen:

- bei Entbindung des Beraters von der Verschwiegenheitspflicht, da dann nach § 53 Abs. 2 StPO auch das Zeugnisverweigerungsrecht entfällt;
- wenn der Berater selbst der Teilnahme an der dem Mandanten zur Last gelegten Tat oder einer Strafvereitelung, Begünstigung oder Hehlerei verdächtig ist (§ 97 Abs. 2 S. 3 StPO).

2. Bisher wurden als grundsätzlich beschlagnahmefähig angesehen:

- Die dem Steuerberater vom Mandanten überlassenen Geschäfts- und Buchführungsunterlagen, wenn der Steuerberater lediglich die Buchführung für den Mandanten erledigen soll (LG Braunschweig 23.6.78, NJW 78, 2108; LG Aachen 16.3.81, MDR 81, 603; LG München 22.4.88, wistra 88, 326; LG Stuttgart 4.4.90, wistra 90, 282; u. a. Moosburger, wistra 92, 252, Kohlmann § 185 Rz. 190 m. w. N.). Die buchführende Tätigkeit des Steuerberaters gehört nicht zu dessen Berufsbild, so daß ihm die Buchungsbelege nicht auf Grund eines besonderen Vertrauensverhältnisses übergeben werden.
- Steuerbescheide des FA, Bilanzen, Summen- und Saldenlisten, Protokolle über Gesellschaftsversammlungen, Steuererklärungen, Ausgangsrechnungen und Verträge mit anderen Firmen (LG Berlin, Beschluss 20.7.00, 519 Qs 216/00, n. v., Abruf-Nr. 010445).
- Gegenstände, die lediglich zum Zweck der Aufbewahrung dem steuerlichen Berater übergeben worden sind sowie Buchführungsunterlagen, Belege und Aufzeichnungen des Beschuldigten (vgl. Nr. 58 AStBV (St)).

Einschränkend ist bei den Bilanz- und Buchführungsunterlagen darauf hinzuweisen, dass sie, solange sie noch zur Erstellung der Abschlüsse oder Erklärungen benötigt werden, beschlagnahmefrei sind (LG Stade 27.10.83, wistra 86, 41; LG Berlin 10.11.76, NJW 77, 725; Schäfer, wistra 85, 12; aber auch insoweit a. A. LG Darmstadt 18.3.88, NStZ 88, 286). Das wird damit begründet, dass diese Tätigkeiten zum Kernbereich der steuerberatenden Tätigkeit gehören und deshalb dem Berufsgeheimnis des Steuerberaters unterliegen, so dass sie von § 97 StPO erfasst werden.

3. Unstrittig beschlagnahmefrei sind (vgl. Nr. 58 AstBV (St)):

- Akten des Berufsgeheimnisträgers mit dem zwischen ihm und dem Beschuldigten geführten Schriftwechsel,

seine Aufzeichnungen über Mitteilungen des Beschuldigten und andere Umstände und Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt.

13. Praxishinweis:

Stets ist bei einer Durchsuchung beim Beschuldigten zu empfehlen, dass ein auf Strafrecht oder besser noch Steuerstrafrecht spezialisierter Rechtsanwalt zur Durchsuchung beigezogen wird. Selbst Anfahrtszeiten von einer Stunde oder länger rentieren sich in der Regel, da die Fahndungsdurchsuchung beim Beschuldigten nach § 102 StPO meist mehrere Stunden dauert. Nichts anderes gilt grundsätzlich auch bei Durchsuchungen beim Berater nach § 103 StPO: Auch hier sollte unbedingt ein professioneller Beistand zugezogen werden, der sich mit Steuerstrafrecht oder jedenfalls den strafprozessualen Problemen einer Durchsicht und Beschlagnahme im Steuerstrafrecht auskennt. Allerdings dauern die Durchsuchungen beim Berater in der Regel nur kurz, meist nur 10 bis 30 Minuten, da die Durchsuchung durch die Vorlage der Handakten und Unterlagen stets abgewendet wird und eine Veranlassung andere Räume des Beraters oder gar die ganze Kanzlei zu durchsuchen in der Regel nicht besteht. Bis auf einen Ausnahmefall, bei dem die Fahnder des FA Kassel-Goethestraße die Auffassung vertraten, „es müsse nicht immer das in den Akten drin sein, was außen drauf stehe“, sind mir keine Fälle bekannt geworden, bei denen die übrigen nach der Aufschrift nicht betroffenen Akten

der Berater durchgesehen wurden und die ganze Kanzlei eines Steuerberaters nach § 103 StPO durchsucht wurde. Von derartigen Ausnahmefällen einmal abgesehen, rentieren sich weite Anfahrtswege eines Steuerstrafrechtsspezialisten zum Berater nicht, da dann die Fahndung schon lange fertig ist und –da diese nicht auf das Eintreffen eines Bevollmächtigten mit der Durchsuchung warten muss-, längst wieder weg ist, bis der Spezialist eintrifft. In diesen Fällen muss es leider genügen, eventuelle Probleme telefonisch zwischen Berater und Spezialist oder zwischen Fahndungsleiter und Spezialist zu klären.