

Die Ablehnungspraxis der Finanzämter bei Akteneinsichtsgesuchen

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, FA f. Steuerrecht, Wiesbaden

I. Einführung

Jeder Steuerberater und jeder Rechtsanwalt, der in Steuerstrafsachen die Verteidigung übernimmt, macht die Erfahrung, daß das Finanzamt fast regelmäßig die Gewährung der Akteneinsicht unter Berufung auf § 147 Abs. 2 StPO verweigert. Gerichtlich sollen diese Entscheidungen der Bußgeld- und Strafsachenstelle nicht justitiabel sein¹. Zumeist werden nicht einmal alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 147 Abs. 2 StPO dargelegt, geschweige denn begründet. So bleibt es meist nur bei der Zitierung des Gesetzeswortlautes des § 147 Abs. 2 StPO. Der Verteidiger ist zumeist ratlos und kann eine Verteidigung ohne vorherige Akteneinsicht nicht vornehmen². Insbesondere wäre eine Einlassung des Mandanten vor Akteneinsicht ein Beratungsfehler des Anwalts bzw. Steuerberaters.

Der Hintergrund derartiger Ablehnungspraxis der Finanzämter sind jedoch keineswegs rechtlich ausgewogene Überlegungen der zuständigen Bußgeld- und Strafsachenstelle. Vielmehr sind in der Regel entsprechende Schreiben der Steuerfahndungsstelle Anlaß für die Bußgeld- und Strafsachenstelle, willkürlich vom § 147 Abs. 2 StPO - ohne daß dessen Voraussetzungen vorliegen würden - Gebrauch zu machen. Dieses Vorgehen wird bestärkt durch die unverständliche Praxis der Oberlandesgerichte, die Entscheidung über die Gewährung der Akteneinsicht im Ermittlungsverfahren für nicht justitiabel zu halten³.

Teilweise schreiben die Steuerfahndungsstellen an die zuständigen Bußgeld- und Strafsachenstellen schlicht den Satz, daß dem Verteidiger einstweilen keine Akteneinsicht gewährt werden soll. Teilweise, so beim Finanzamt Kassel-Goethestraße geschehen, schreibt die Steuerfahndungsstelle folgenden Text - im vorliegenden Fall in einem Bankverfahren - an die Bußgeld- und Strafsachenstelle:

Finanzamt Kassel-Goethestraße
- Steuerfahndungsstelle -

Kassel, den

ÜLStrNr.:

Steuerstrafverfahren gegen

¹ Burhoff, Handbuch für das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren, 2. Auflage, RN 84

² Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, RN 196; Eillmeister in Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 4 RN 142 f., 144; Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. Auflage, RN 55: „Es gilt die Regel: ohne Akteneinsicht keine Einlassung des Beschuldigten, ohne Akteneinsicht keine Stellungnahme des Verteidigers.“

³ Burhoff, a. a. O., RN 84; OLG Frankfurt/Main, Beschluß vom 15.03.00 – 3 VAs 14/00 -; OLG Hamm, Beschluß vom 01.12.1999, - 1 VAs 64/99 -.

Vermerk:

Zu dem Antrag auf Akteneinsicht des Rechtsanwalts vom

Das vorliegende Strafverfahren wird im schriftlichen Verfahren abgewickelt. Auf eine Durchsuchung des Beschuldigten ist zunächst verzichtet worden. Durch das schriftliche Verfahren wird dem Beschuldigten die Möglichkeit eingeräumt, sich an der zügigen und vollständigen Abwicklung zu beteiligen. Hierdurch kann er ggfs. eine Milderung einer zur erwartenden Strafe erreichen. Durch eine Akteneinsicht würde dem Beschuldigten über seinen Rechtsbeistand bekannt werden, welche Erkenntnisse die Finanzverwaltung bereits gewonnen haben. Insoweit würde es dem Beschuldigten möglich sein, bisher den Finanzbehörden nicht bekanntes Vermögen und oder hieraus erzielte Einnahmen weiterhin zu verschweigen. Ist dem Beschuldigten jedoch nicht bekannt, welche Erkenntnisse den Finanzbehörden vorliegen, besteht für ihn ein Wagnis, Vermögen oder hieraus erzielte Einnahmen zu verschweigen. Hierdurch wäre dann seine zu erwartende Strafmilderung gefährdet.

Um zu erreichen, nunmehr die Besteuerungsgrundlagen in tatsächlicher Höhe zu ermitteln, wird dem Antrag auf Akteneinsicht nach § 147 Absatz 2 StPO nicht entsprochen.

Unterschrift

Daß es sich bei vorliegendem Schreiben nicht um eine Einzelfallentscheidung handelt, sondern um ein standardisiertes, vorgefertigtes und in vielen Fällen verwandtes Schreiben folgt daraus, daß es sich im vorliegenden Fall tatsächlich um eine Beschuldigte handelte, die Begründung zur Ablehnung des Akteneinsichtsgesuchs jedoch von "dem Beschuldigten" spricht und auch von "seinem Rechtsbeistand" also sowohl auf einen Steuerberater als Verteidiger als auch auf einen Anwalt als Verteidiger paßt. Ganz offensichtlich wird mit diesem internen Schreiben standardmäßig die zuständige Bußgeld- und Strafsachenstelle gebeten, die Akteneinsicht abzulehnen. Diese beruft sich dann lediglich - ohne weitere Begründung - auf § 147 Abs. 2 StPO, gleichgültig, ob dessen Voraussetzungen tatsächlich vorliegen.

II. Akteneinsichtsrecht des Verteidigers

Der Verteidiger hat zu jeder Zeit und in allen Verfahrensabschnitten ein Akteneinsichtsrecht, § 147 Abs. 1 StPO, selbstverständlich auch im Ermittlungsverfahren⁴. Das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers entsteht mit der Eröffnung des Ermittlungsverfahrens⁵ und ist Grundvoraussetzung für eine wirksame

⁴ Dachs, Handbuch des Strafverteidigers, 4. Auflage, RN 197; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 33; Schmitz/Tillmann, Das Steuerstrafverfahren, 2. A., S. 97; Flore in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, S. 51.

⁵ Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. A., RN 768; Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, RN 774.

Verteidigung⁶ und Ausprägung des verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatzes einer fairen Verhandlungsführung⁷.

Ob die Behörde von ihrem eingeräumten Ermessen der Beschränkung der Akteneinsicht nach § 147 Abs. 2 StPO Gebrauch gemacht hat, läßt sich nur daran erkennen, daß sie die Versagung der Akteneinsicht entsprechend begründet und nicht formelhaft nichtssagend den Wortlaut des § 147 Abs. 2 StPO wiederholt. Erst recht genügt es auch nicht, die Akteneinsicht mit einer nur teilweisen Wiedergabe des § 147 Abs. 2 StPO zu begründen, wie etwa dem Hinweis darauf, daß die Ermittlungen noch nicht abgeschlossen sind.

Gebraucht die Strafverfolgungsbehörde ihr Ermessen, so sollten all jene Gründe in die Abwägung einbezogen werden, die maßgebend sind und unsachliche Erwägungen außen vor bleiben. Hierbei sollte auch bedacht werden, daß der Verteidiger zumindest stets den Teil der Akte wird sehen können, der keine Rückschlüsse auf ein weiteres Vorgehen der Ermittlungsbehörde erlaubt, so daß eine Akte ohne etwaige Anträge auf Durchsuchungsbeschlüsse oder Vorladungen von Zeugen etc. stets dem Verteidiger zur Akteneinsicht übersandt werden kann, ohne daß der Untersuchungszweck gefährdet werden würde. Eine rechtmäßige vollständige Versagung der Akteneinsicht ist daher kaum vorstellbar.

Weiter wird die Strafverfolgungsbehörde bei der Frage der Versagung der Akteneinsicht zu bedenken haben, daß die nur selten auszuschließende Möglichkeit, daß der Beschuldigte seine Unterrichtung über das Ergebnis der bisherigen Ermittlungen für sich nutzt, kein Grund zur Versagung der Akteneinsicht ist⁸. Insbesondere die etwaige Kenntnis von Zeugenaussagen, die der Beschuldigte zur Verdunklung des Sachverhalts, etwa zum Aufbau eines falschen Alibis nutzen könnte, ist kein hinreichender Grund, die Akteneinsicht zu versagen⁹. Die gegenteilige Auffassung würde zu einem weitgehenden Informationsverbot des Verteidigers führen und damit dem rechtsstaatlichen Gebot, eine möglichst ungehinderte Verteidigung zu gewährleisten, schweren Abbruch tun¹⁰.

Die Strafverfolgungsbehörde wird auch zu berücksichtigen haben, daß auch die Erstellung einer sog. Duplo-Akte¹¹, also die Anlegung einer aus Kopien bestehenden Zweitakte Ermittlungsverzögerungen vermeiden hilft, so daß auch der Versand der

⁶ Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 32, 35; Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung, Steuerstrafverteidigung, S. 64; Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 276; KK-Laufhütte, StPO, § 147 RN 1; Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 4. A., RN 216: „Allgemein läßt sich sagen: Je früher der Verteidiger die Akten einsieht, desto besser kann er die Verteidigung führen. Dabei ist auch zu bedenken, daß Fehler im Ermittlungsverfahren später nur selten wieder gut gemacht werden können.“

⁷ BVerfG, Beschluß vom 29.11.1989, BVerfGE 63, 45; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 42.

⁸ BGHSt 29, 99 ff.

⁹ BGHSt 29, 99 ff.

¹⁰ BGHSt 29, 99 ff.

¹¹ Burkhard, wistra 1996, 171 ff., 173.

Ermittlungsakte zur Akteneinsicht, der etwa eine, höchstens zwei Wochen Verzögerung bei den Ermittlungen bereitet, die Ermittlungen letztlich dann nicht verzögert, wenn eine Duplo-Akte angelegt und diese versandt wird.

Schließlich ist auch unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit der Eingriff in das Recht des Verteidigers auf Akteneinsicht die Versagung nur soweit auszusprechen, als die unumgänglich ist. Dies folgt auch aus der Formulierung des § 147 Abs. 2 StPO, der nicht nur eine Gewährung der Akteneinsicht oder die Versagung als Ausnahme vom Grundsatz des Akteneinsichtsrechts kennt, sondern auch von der Gewährung der Akteneinsicht in einzelne Aktenstücke spricht. Als kleinerer Eingriff in das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers als die völlige Versagung ist daher an die beschränkte Akteneinsicht zu denken. Dabei sollte es selbstverständlich sein, daß einem Verteidiger die Ermittlungsakte zumindest auszugsweise vor Abschluß der Ermittlungen auf Antrag jederzeit zur Verfügung gestellt wird und nur die Teile ausgeheftet werden und durch weiße Platzhalterseiten kenntlich gemacht werden, deren Einsicht den Untersuchungszweck zu diesem Zeitpunkt gefährden könnte, § 147 Abs. 2 StPO. Als Gefährdung des Untersuchungszweckes kommen jedoch nur Durchsuchungsbeschlüsse gegen den Beschuldigten und gegen ihm Bekannte und Freunde sowie Geschäftspartner in Betracht. Denn nur hier kann der Verlust des Überraschungsmomentes überhaupt theoretisch die Gefahr beinhalten, daß Beweismittel verändert oder vernichtet werden oder Zeugen und Mitbeschuldigte manipuliert werden könnten¹². So können trotz des Gebots der Aktenvollständigkeit ausnahmsweise Anträge auf Erlaß von Durchsuchungsbeschlüssen oder Vorladungen von Zeugen entfernt werden, wenn diese den Untersuchungszweck gefährden könnten. Denn eine teilweise Akteneinsicht ist besser als gar keine. Auch ist eine nur teilweise Verweigerung des Akteneinsichtsrechts immer noch ein geringerer Eingriff in die Rechte des Verteidigers als die vollständige Ablehnung der Akteneinsicht.

Zu bedenken ist hierbei jedoch auch, daß nicht jeder Antrag auf Erlaß eines Durchsuchungsbeschlusses oder jede Zeugen- oder Beschuldigtenladung die weiteren Ermittlungen nach § 147 Abs. 2 StPO gefährden kann. Vielmehr können Anträge auf Erlaß eines Durchsuchungsbeschlusses z.B. bei der Bank des Beschuldigten problemlos in der Akte verbleiben, da der Beschuldigte keine Chance hat, z.B. die Bankmitarbeiter zu beeinflussen, Unterlagen im Rahmen der Abwendungsbefugnis nicht vorzulegen oder zu seinen Gunsten zu manipulieren. Die Gefährdung der Untersuchung ist also nicht stets zu befürchten, wenn Durchsuchungsbeschlüsse oder Ladungen von Zeugen oder anderen Beschuldigten in der Akte sind. Hier ist in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen, ob und welche Unterlagen aus der Ermittlungsakte entfernt werden. Denn der Grundsatz auf vollständige Akteneinsicht besteht weiter und darf nur im Einzelfall und nur soweit nach § 147 Abs. 2 StPO eingeschränkt werden, wenn dies den Untersuchungszweck gefährden kann.

III. Besonderheiten bei der Akteneinsicht im Steuerstrafverfahren

Gerade in Steuerstrafverfahren kommt der Akteneinsicht eine besonders große Bedeutung zu, da der Verfahrensstoff häufig einen erheblichen Umfang hat, es in der Regel auf Urkunden (Steuererklärungen, Belege, Schreiben) ankommt, der

¹² ebenso: Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 569.

Sachverhalt steuerlich teilweise sehr schwierig ist und das dem Beschuldigten vorgeworfene Verhalten oftmals Jahre zurückliegt¹³.

Der Vorschlag, daß der Verteidiger nach erfolgter Versagung der Akteneinsicht ein Gespräch mit dem Sachbearbeiter der BuStra sucht, um eine Kompromißlösung zu finden¹⁴, funktioniert in der Praxis teilweise. Dieser Zustand ist jedoch nicht befriedigend und er wird vor allem der Rechtslage nicht gerecht: Der Verteidiger hat nach § 147 Abs. 1 StPO ein Akteneinsichtsrecht, soll aber als Bittsteller eine Einsicht in Aktenteile herausverhandeln – wo ist da das Recht auf Akteneinsicht geblieben? Keine Lösung bietet dieser Praxisvorschlag zudem in all jenen Fällen, in denen die Akteneinsicht auch nach den Gesprächen vollständig versagt bleibt¹⁵.

Auch kann nicht die Akteneinsicht in Beiakten unter Hinweis auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO versagt werden¹⁶. Insbesondere Anzeigen von Anzeigeerstattern können nicht aus der Ermittlungsakte entfernt werden. Denn sofern die Beiakten auch nur irgendwie potentiell für das Verfahren von Bedeutung sein können, muß Akteneinsicht gewährt werden. Es kommt hier nicht auf die Zustimmung des Dritten oder der Finanzverwaltung an¹⁷. Gleiches gilt auch für die Anzeige des Anzeigenerstatters: Da diese Anzeige das Steuerstrafverfahren in Gang setzte, hat sie natürlich mit dem Verfahren etwas zu tun. Ein Schutz des Anzeigeerstatters mit der Folge, daß seine Anzeige dem Verteidiger nicht zugänglich gemacht wird, gibt es nicht. Wird in dem Ermittlungsverfahren kein weiteres belastendes Material gefunden, stützt sich das Verfahren nur auf die belastende Anzeige des Anzeigenerstatters. Da Entlastungsvorbringen von dem Inhalt der Anzeige abhängt und zudem die Glaubwürdigkeit dieses Belastungszeugen möglicherweise von verschiedenen Vorhalten abhängt, muß die Anzeige der Verteidigung im Rahmen der Akteneinsicht zugänglich sein. Denn entlastendes Vorbringen und Beweisantritte und die Vorhalte können von der Verteidigung nur gemacht werden, wenn die Anzeige bekannt ist. Entsprechendes gilt bei einer anonymen Anzeige: Entlastende Beweisantritte können auch hier nur sinnvoll gemacht werden, wenn der Inhalt der Anzeige bekannt ist.

Mit Abschluß der Ermittlungen ist dem Verteidiger uneingeschränkt Akteneinsicht zu gestatten, § 147 Abs. 6 StPO¹⁸. Akteneinsicht ist in alle Akten zu gewähren, gleichgültig ob sie vom Gericht beigezogen sind oder nicht, gleichgültig ob sie bei

¹³ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

¹⁴ Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 572.

¹⁵ Streck, Die Steuerfahndung, 3. A., RN 799: „Die Praxis lehrt, daß die Einsicht in die Fahndungsakte nicht immer gewährt wird. Diese Üblichkeit steht im Widerspruch zu dem Gebot der Aktenvollständigkeit, wonach zu den Ermittlungsakten alle Schriftstücke vom Zeitpunkt des ersten Zugriffs durch die Polizei zu rechnen sind.“

¹⁶ Schlothauer berichtet darüber, daß sich die Finanzbehörden gelegentlich bei der Versagung der Akteneinsicht in Akten Dritter auf das Steuergeheimnis berufen, Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 37.

¹⁷ Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 37.

¹⁸ Wisser in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage, § 392 Anm. 4; Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, RN 199.

Gericht vorliegen oder bei einer Behörde (Grundsatz der Aktenvollständigkeit¹⁹). Denn das Recht der Akteneinsicht umfaßt „sämtliche Akten, die dem Gericht vorliegen oder im Falle der Erhebung der Anklage vorzulegen wären“, § 147 Abs. 1 StPO. Der Umfang des Akteneinsichtsrechts erstreckt sich auf sämtliche verfahrensbezogenen Unterlagen, die zu den Akten genommen worden sind, einschließlich sämtlicher Beiakten²⁰. Hierzu gehören auch die Steuerakten²¹. Zu den Steuerakten gehören auch die Arbeitsakten des Betriebsprüfers, das sog. Fallheft²². Einer besonderen Zustimmung der Finanzbehörde bedarf es nicht, denn diese ist wegen ihrer besonderen Stellung im Steuerstrafverfahren keine Behörde „einer anderen Verwaltung“ im Sinn von RiStBV 187²³. Ebenso wie die Akten des Betriebsprüfers unterliegen die Akten der Steuerfahndung der Akteneinsicht²⁴. Nur wenn in diesen Handakten ausschließlich interne Vorgänge, die nur behördeninterne Bedeutung haben (wie z.B. Statistiken oder bloß Abschriften aus der Steuerstrafakte haben), besteht eigentlich kein Grund für eine Akteneinsicht – denn dann ist der Inhalt entweder schon in der Hauptakte vollständig enthalten und über das dortige Akteneinsichtsrecht der Verteidigung bekannt oder es hat nicht unmittelbar mit dem sachlichen Vorwurf in dem Verfahren etwas zu tun. Dennoch wird man es der Verteidigung nicht verwehren dürfen in diese Akten Einblick zu halten, damit sie prüfen kann, ob nicht doch für die Verteidigung sinnvoll nutzbare Informationen darin enthalten sind. Es kann auch in diesen Fällen nicht der Staatsanwaltschaft überlassen bleiben, ob diese Akten Beweismaterial für den Fall enthalten oder nicht. Denn die Staatsanwaltschaft kennt ggf. Aussagen des Beschuldigten nicht, so daß sie die Wichtigkeit oder Erheblichkeit einzelner Puzzlesteine in den angeblich nicht beziehungsbedürftigen Akten gar nicht beurteilen kann. Die Verteidigung kann andererseits nicht veranlaßt werden ihr gesamtes Wissen der StA im Rahmen eines Akteneinsichtsgesuchs Preis zu geben, nur damit diese beurteilen kann, ob der Akteninhalt beweiserheblich sein kann. Schließlich können in der Akte auch belastende Beweismittel enthalten sein, so daß es nach der Akteneinsicht der Verteidigung überlassen bleiben muß, ob sie die gefundenen Beweismittel verwertet oder nicht. Es müssen hier dieselben Grundsätze wie für die potentielle

¹⁹ Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 4 RN 148; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 392 RN 150 ff.

²⁰ Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 770.

²¹ Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 150; Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277, Spörlein, Steuerstrafrecht von A-Z, „Akteneinsicht“; Gast de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 46; OLG Celle v. 08.08.1977, Nds. Rpfl. 1977, 252; LR-Lüderssen, StPO-Kommentar, § 147 RN 60.

²² BFH, Beschluß vom 25.07.1994, -X B 333/93-, BStBl. 1994 II, 802; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46; Blumers/Göggerle, RN 775.

²³ FG Rheinland-Pfalz, EFG 1992, 175; Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502;

²⁴ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

Beweisgeeignetheit bei der Beschlagnahme²⁵ auch für die Beiziehung bzw. für das Akteneinsichtsrecht der Verteidigung gelten: Enthält eine Akte möglicherweise Beweismittel, die für das Verfahren auch nur irgendwie von Bedeutung sein könnten, ist der Verteidigung Akteneinsicht zu gewähren.

Nimmt die Strafsachenstelle die be- oder entlastenden Vorgänge nicht vollständig in die Ermittlungsakte auf, so müssen dem Verteidiger diejenigen Akten zugänglich gemacht werden, in denen diese Unterlagen vorhanden sind²⁶.

Neben der Ermittlungsakte hat der Verteidiger einen Anspruch auf Einsicht in die Beiakten²⁷. Das sind die zur Ermittlungsakte beigezogenen Akten.

Fraglich ist, ob der Verteidiger auch ein Akteneinsichtsrecht in nicht beigezogene Akten hat. Hier könnte man vermuten, wenn die Staatsanwaltschaft kein Bedürfnis sieht, die Akte beizuziehen, warum sollte dann der Verteidiger darin etwas für das Verfahren relevantes vermuten. Dieser Gedanke überzeugt jedoch nicht, weil der Verteidiger möglicherweise von dem Mandanten oder Dritten Hinweise auf den Akteninhalt nicht beigezogener Akten haben kann, so daß es letztlich keine Rolle spielt, ob die Staatsanwaltschaft den Akteninhalt als beweiserheblich beurteilt. Für das Akteneinsichtsrecht genügt somit die konkrete Möglichkeit einer Beweisgeeignetheit des Akteninhalts (potentielle Beweisgeeignetheit).

Teilweise wird die Auffassung vertreten, daß die Akten, in die kein Einsichtsrecht gewährt wurde, nicht in dem Strafverfahren verwertet werden dürfen²⁸. Dem ist insoweit zuzustimmen für den Fall, daß es bei der Versagung der Akteneinsicht bleibt, z.B. wenn es sich bei den Akten um geheimhaltungsbedürftige Verschlußsachen²⁹ handelt und übergeordnete Interessen des Bundes oder der Länder gegen eine Akteneinsicht sprechen. Abgesehen von derartigen Ausnahmefällen ist jedoch Akteneinsicht zwingend zu gewähren. Denn ob jene Akten nicht auch oder nur entlastendes Material enthalten ist ungewiß. Wenn jedoch die Strafverfolgungsbehörde Akten oder Aktenteile zurückhält –gleich aus welchen Gründen- muß ein Strafverfolgungshindernis entstehen; eine bloße Nichtverwertung des geheimgehaltenen Aktenmaterials genügt nicht. Denn jene Akten können auch oder überwiegend oder ausschließlich entlastendes Material enthalten, so daß ein bloßes Verwertungsverbot des durch die Verteidigung nicht überprüfaren Akteninhalts der Sachlage nicht gerecht wird. Einzig sachgerecht ist dann die Einstellung des Verfahrens, denn es kann nicht zu Lasten des Beschuldigten

²⁵ Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, § 94 RN 6: „Die potentielle Beweisbedeutung des Gegenstandes ist erforderlich und ausreichend“; KK-Nack, StPO-Kommentar, 4. A., § 94 RN 7 m.w.N.; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 RN 372.

²⁶ OLG Celle, Beschluß vom 08.08.1977, NdsRpfl. 1977, 252; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

²⁷ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüferhandbuch, K 277.

²⁸ Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 153; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46; LR-Dünnebier, StPO-Kommentar, § 147 RN 5; Lohmeyer, Praxis der Steuerfahndung, RN 281.

²⁹ Ebenso: Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 4. A., RN 203.

unterstellt werden, daß diese Akten ihn nicht entlasten würden oder kein Prozeßhindernis o.ä. enthalten.

Grundsätzlich ist zu bedenken, daß es „Geheimakten“ gibt, die verfahrensrelevante Materialien enthalten können und zu denen der Verteidigung der Zugang verwehrt wird. Es genügt insoweit –ähnlich wie bei der potentiellen Beweisgeeignetheit³⁰- daß die Verteidigung verfahrensrelevante Materialien in einer Akte vermutet und Akteneinsicht beantragt. Wird die Akteneinsicht verwehrt, ist das Verfahren wegen eines Prozeßhindernisses einzustellen, da so kein faires Verfahren³¹ geführt werden kann.

Die Meinung, daß erst ab Abschluß des Ermittlungsverfahrens dem Verteidiger des Beschuldigten Akteneinsicht zu gewähren sei und bis dahin die Strafverfolgungsbehörden ungestört³² ermitteln dürfen, entspricht nicht dem Recht nach § 147 Abs. 1 StPO. Diese Meinung spiegelt leider die rechtswidrige Verfahrenspraxis wieder. Denn hätte der Gesetzgeber dieses „ungestörte Ermitteln“ der Staatsanwaltschaft so gewollt, dann hätte er formuliert, daß dem Verteidiger ein Akteneinsichtsrecht erst nach Abschluß des Ermittlungsverfahrens zusteht. Abgesehen davon, daß nicht erkennbar ist, was bei der Akteneinsicht durch die Verteidigung störend ist, hätte der Gesetzgeber ein Regel-Ausnahme-Unbeschränkbarkeits-Verhältnis, wie er es in § 147 Abs. 1 bis Abs. 3 StPO formuliert hat, dann nicht statuiert. Diese Meinung verkennt auch den Umstand, daß das Ermittlungsverfahren ein Hauptaktionsfeld der Verteidigung ist. Denn die Verteidigung beginnt so früh wie möglich³³, also unverzüglich nach Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens. Die Verteidigung beginnt dann mit einem Antrag auf Akteneinsicht, damit der Vorwurf vollständig erfaßt und schnellstmöglich noch nicht erhobene Beweise zur Entlastung des Beschuldigten benannt und erhoben werden können³⁴ – auch im Interesse einer Verfahrensbeschleunigung und einer effizienten Strafrechtspflege. Auch kann so mancher Haftbefehl vermieden werden, wenn frühzeitig Akteneinsicht erlangt wird und Gründe, die gegen die Schwere der Tat oder den Tatvorwurf insgesamt vorgebracht werden können, rechtzeitig vorgebracht werden können. Dies erfordert jedoch die Kenntnis des

³⁰ Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, § 94 RN 6: „Die potentielle Beweisbedeutung des Gegenstandes ist erforderlich und ausreichend“; KK-Nack, StPO-Kommentar, 4. A., § 94 RN 7 m.w.N.; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 RN 372.

³¹ Spörlein, Steuerstrafrecht A bis Z, „Akteneinsicht“, RN 13: „Nach dem Grundsatz des fairen Verfahrens ist der Richter, wenn er während, aber außerhalb der Hauptverhandlung ohne Wissen des Angeklagten und seiner Verteidigung verfahrensbezogene Ermittlungsmaßnahmen trifft, grundsätzlich verpflichtet, dem Angeklagten und seinem Verteidiger Gelegenheit zu geben, von dem Ergebnis dieser Ermittlungsmaßnahmen Kenntnis zu nehmen (Gebot der Verfahrensfairness, Gesichtspunkt der Waffengleichheit, Parität des Wissens)“; BGH, Urteil vom 29.11.1989, NJW 1990, 584, 585.

³² Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. A., RN 62; Krekeler, Probleme der Verteidigung in Wirtschaftsstrafsachen, wistra 1983, 43 ff., 47.

³³ Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. A., RN 62.

³⁴ Burkhard, wistra 1996, 171, 172.

vollständigen Vorwurfs und im Steuerstrafverfahren die nach Aktenlage von der Strafverfolgungsbehörde vermutete Höhe der hinterzogenen Steuern. Schließlich ist gerade in einem Steuerstrafverfahren frühstmöglich zu prüfen, ob noch strafrechtlich relevante Vorgänge unentdeckt sind (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO) bzw. deswegen noch keine Bekanntgabe einer Einleitung eines Ermittlungsverfahrens vorliegt und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage hätte wissen müssen (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO), so daß die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO noch besteht³⁵.

Es ist auch kein akzeptabler Weg, dem Beschuldigten zu raten, so lange von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch zu machen, wie keine Akteneinsicht gewährt wird³⁶. Zwar bleibt dem Verteidiger nichts anderes übrig, als im Falle der Versagung der Akteneinsicht dem Beschuldigten zu empfehlen, von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch zu machen, jedoch ist nicht zu verkennen, daß die Verteidigung durch die Versagung der Akteneinsicht in ihren eigenen Rechten rechtswidrig beschränkt wird, die Strafverfolgungsbehörden keine Waffengleichheit herstellen, das Verfahren unfair und rechtsstaatswidrig geführt wird und das notgedrungene Schweigen des Beschuldigten nicht der Erforschung des vollständigen Sachverhalts und nicht der Ermittlung zugunsten des Beschuldigten nach § 160 Abs. 2 StPO dienen und den Zielen der Verteidigung zuwiderlaufen kann. Gleichwohl –um dem Einwand zu begegnen, daß sich der Beschuldigte jederzeit äußern könne- kann es keine (Teil-) Einlassung zur Sache geben, bevor der Vorwurf durch Akteneinsicht dem Verteidiger bekannt ist³⁷. Denn selbst wenn der Beschuldigte nur die für ihn sprechenden Tatsachen vorträgt, kann es sein, daß er zu Sachverhalten Stellung nimmt, die bislang noch nicht verfahrensrelevant sind und sich damit indirekt selbst belasten würde bzw. neue Sachverhalte, die nach seiner Meinung strafrechtlich relevant sein könnten aufdeckt. Dies kollidiert mit dem strafprozessualen Grundsatz, sich nicht selbst belasten zu müssen (*nemo tenetur se ipsum accusare proddere*³⁸). Zudem könnten aufgrund der Teileinlassung bei allen übrigen Fragen, auf die der Beschuldigte schweigt, entsprechende Schlüsse gezogen werden, während ein vollständiges Schweigen nicht zu Lasten des Beschuldigten gewertet werden darf³⁹. Ob aber eine Einlassung sinnvoll ist oder nicht, kann nur aufgrund einer Akteneinsicht entschieden werden⁴⁰.

Das Steuergeheimnis, § 30 AO, steht der Akteneinsicht nicht entgegen, soweit Steuerakten Dritter hinzugezogen worden sind⁴¹. Aber auch wenn diese Akten Dritter

³⁵ Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 132.

³⁶ Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 83.

³⁷ Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 35.

³⁸ Der Grundsatz besagt, daß niemand verpflichtet ist, sich selbst anzuklagen bzw. gegen sich selbst Zeugnis abzulegen, d.h. niemand muß sich selbst im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens belasten, KK-Pfeiffer, StPO-Kommentar, 4. A., Einl. RN 29 d und KK-Boujong § 136 RN 10.

³⁹ BVerfG StV 1995, 505; BGHSt 42, 139, 152 = NJW 1996, 2940, 2942; BGH NJW 1992, 2304 f.; KK-Boujong, StPO-Kommentar, 4. A., § 136 RN 10.

⁴⁰ Weihrauch, Verteidigung in der Hauptverhandlung, 4. A., RN 56.

⁴¹ Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

bislang nicht hinzugezogen worden sind, ist stets dann, wenn die Einsicht in diese Akten auch ohne die Einwilligung des Betroffenen durch den Zweck des Steuerstrafverfahrens gerechtfertigt und geboten zu sein scheint (wobei der Verteidiger nicht alle seine Gründe zur Akteneinsicht offen legen muß), Akteneinsicht in die Steuerakten oder andere Behördenakten Dritte betreffend ganz oder teilweise zu gewähren⁴².

Zur Einsicht in die Steuer- und Ermittlungsakten der Finanzbehörde bedarf es nicht deren Zustimmung. Denn die Finanzbehörde ist wegen ihrer besonderen Stellung im Steuerstrafverfahren keine Behörde „einer anderen Verwaltung“ im Sinn von RiStBV 187.

Fraglich ist, ob ein Einsichtsrecht in Handakten besteht. Nach RiStBV sollen Handakten der Staatsanwaltschaft nicht der Akteneinsicht unterliegen⁴³. Gleiches soll für die Handakten der Prüfer sowie der BuStra-Mitarbeiter gelten⁴⁴. Dem ist nicht zu folgen. Denn soweit diese Akten verfahrensrelevantes Material enthalten bzw. potentiell enthalten⁴⁵ können, unterliegen sie dem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers.

⁴² Franzen DStR 1963, 554; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

⁴³ RiStBV 187 lautet: „Umfang der Akteneinsicht. (1) Die Akteneinsicht kann auf einzelne Aktenteile beschränkt werden, wenn dies im öffentlichen Interesse liegt oder dadurch die Bloßstellung einer Privatperson vermieden werden kann. (2) Von der Einsicht sind die Handakten der Staatsanwaltschaft und andere innerdienstliche Vorgänge auszuschließen. In Akten einer anderen Verwaltung darf nur mit deren ausdrücklicher Zustimmung Einsicht gewährt werden. (3) Befindet sich eine Registerauskunft bei den Akten, ist Nr. 16 Abs. 2 Satz 2 zu beachten.“

⁴⁴ Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 46.

⁴⁵ M.E. müssen die gleich Grundsätze wie bei der potentiellen Beweisgeeignetheit bei der Beschlagnahmefähigkeit von Unterlagen gelten, vgl. Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 43. Auflage, § 94 RN 6: „Die potentielle Beweisbedeutung des Gegenstandes ist erforderlich und ausreichend“; KK-Nack, StPO-Kommentar, 4. A., § 94 RN 7 m.w.N.; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 RN 372

In den AStBV (Steuer)⁴⁶ ist die Akteneinsicht in Nr. 34 geregelt⁴⁷. Nach Nr. 34 Abs. 3 AStBV (Steuer) sollen Handakten sowie andere innerdienstliche Vorgänge von der Akteneinsicht ausgeschlossen sein. Es kann jedoch keine verfahrensbezogenen innerdienstlichen Vorgänge geben. Jeder verfahrensbezogene Vermerk kann für das Verfahren wichtig sein. Es kommt insoweit nur auf die potentielle Verfahrensbedeutung an. Allein diese Unterscheidung in der Finanzverwaltung zeigt, daß der strafprozessuale Grundsatz des § 147 Abs. 1 StPO verkannt wird und es nach Auffassung der Finanzverwaltung Akten oder Aktenteile geben soll, in die ein Akteneinsichtsrecht besteht und andere „interne Akten“ geben soll, in die es keine Akteneinsicht geben soll. Dieses Gedankengut stammt offensichtlich aus dem Steuerrecht, in dem in der Abgabenordnung kein Akteneinsichtsrecht des

⁴⁶ Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) –AStBV (St)-, Erlaß des Bundesamtes für Finanzen –St I 4 – S 2280 – 100/96- BStBl. 1996 I, 707.

⁴⁷ Nr. 34 AStBV lautet: „Akteneinsicht. (1) Vor Abschluß der Ermittlungen (§ 169 a StPO) ist dem Verteidiger auf Antrag Einsicht in die Niederschriften über Vernehmungen des Beschuldigten, über richterliche Untersuchungshandlungen, bei denen der Verteidiger anwesend sein darf. Sowie in Sachverständigengutachten zu gewähren (§ 147 Abs. 3 StPO). Die Einsicht in die übrigen Vorgänge sowie die Besichtigung von Beweisstücken kann verwehrt werden, wenn dies den Untersuchungszweck gefährden könnte (§ 147 Abs. 2 StPO). Dies ist z.B. anzunehmen, wenn Untersuchungshandlungen vorbereitet sind, deren vorzeitiges Bekanntwerden verhindert werden soll. (2) Mit Abschluß der Ermittlungen ist dem Verteidiger uneingeschränkt Akteneinsicht zu gewähren und die Besichtigung von Beweisstücken zu gestatten (§ 147 Abs. 1, 2 StPO). Dies gilt auch für Steuerakten, die für das Strafverfahren herangezogen werden. (3) Handakten sowie andere dienstliche Vorgänge (z.B. verwaltungsinterne Vermerke), die dem Gericht nicht vorgelegt werden, sind von der Akteneinsicht auszuschließen (vgl. Nr. 187 Abs. 2 RiStBV). (3) Vor der Einsichtnahme oder der Besichtigung von Beweisstücken ist zu prüfen, ob sich aus ihnen Verhältnisse Dritter ergeben, die dem Steuergeheimnis unterliegen (Nr. 112). Hat der Dritte die Finanzbehörde nicht von der Wahrung des Steuergeheimnisses entbunden, ist eine Offenbarung und somit eine Einsichtnahme nur zulässig, soweit die Beweisstücke der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht vorgelegt werden (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO); auf Nr. 112 Abs. 2 und 2 Satz 2 erster Halbsatz wird hingewiesen. (5) Wegen der Überlassung von Akten an den Verteidiger zur Einsichtnahme in seinen Geschäftsräumen oder in seiner Wohnung siehe § 147 Abs. 4 StPO. (6) Das Recht zur Akteneinsicht umfaßt auch das Recht, Abschriften oder Ablichtungen zu fertigen. (7) Der Beschuldigte bzw. frühere Beschuldigte selbst kann keine Einsicht in die Akten der Finanzbehörde (Ermittlungsakten, Steuerakten) verlangen. Dies gilt auch dann, wenn er als Verteidiger auftreten könnte. Den Sachverständigen kann die Finanzbehörde Akteneinsicht und Besichtigung der Beweismittel nach pflichtgemäßem Ermessen gewähren (§ 80 Abs. 2 StPO). Zeugen und deren Beistände, der Anzeigeerstatler und sein Bevollmächtigter haben kein Recht auf Akteneinsicht. (8) Über die Gewährung der Akteneinsicht entscheidet im vorbereitenden Verfahren und nach Einstellung der Ermittlungsverfahrens die Staatsanwaltschaft/BuStra (§ 147 Abs. 5 StPO, Nr. 19 Abs. 2).

Steuerpflichtigen oder seines Beraters vorgesehen ist⁴⁸ und nur im Ausnahmefall des § 364 AO Akteneinsicht gewährt wird⁴⁹. Diese Auffassung ist jedoch mit strafprozessualen Grundsätzen nicht vereinbar.

Der Aufbau von Nr. 34 der AStBV (St), der mit § 147 Abs. 3 StPO beginnt und dann auf § 147 Abs. 2 StPO eingeht und erst in Abs. 6 von einem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers erstmals spricht, daß der Gedanke des § 147 StPO und sein Grundsatz-Ausnahme-Unbeschränkbarkeitsaufbau der Absätze 1 bis 3 in der Verwaltungsanweisung nicht verstanden oder jedenfalls völlig verdreht wiedergegeben wurden, so daß dies fast zwangsläufig zu Mißverständnissen in der Praxis bei den BuStra-Mitarbeitern führen muß, die nur die Anweisungen lesen.

Denn sobald jedoch in der Handakte des Prüfers Sachverhalt enthalten ist, auf den sich z.B. der Betriebsprüfer stützt –und sei es nur um sein Erinnerungsvermögen zu stützen, muß auch dieser Akteninhalt der Verteidigung zugänglich gemacht werden. Es kann nicht sein, daß es Geheimakten oder Geheimunterlagen gibt, die der Verteidigung nicht im Wege des Akteneinsichtsrechts zugänglich gemacht werden.

Da das Fallheft des Betriebsprüfers für den Tatvorwurf auch nur „irgendeine“ Bedeutung haben kann⁵⁰ ist es als Beiakte mit hinzuzuziehen⁵¹. Das trifft auch auf die Akten der Steuerfahndung zu⁵². Dann kann aber wegen der Ähnlichkeit der Aufgaben der Prüfungsdienste nichts anderes für die Betriebsprüferakten gelten, die einen engeren Prüfungsauftrag und folglich naturgemäß einen begrenzteren Akteninhalt haben, als die der Steuerfahndung, § 208 AO.

⁴⁸ Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 86. Erg.-Li. Oktober 1998, § 364 AO RN 3: „Der Gesetzgeber der Abgabenordnung ist freilich bewußt von § 29 VwVfG (der Akteneinsicht bei Behörden vorsieht) abgewichen. Damit ist Akteneinsicht jedoch nicht für unzulässig erklärt worden. Der Steuerpflichtige hat jedoch keinen Anspruch auf Akteneinsicht. Nach ihrem Ermessen kann die Behörde Akteneinsicht gewähren.“

⁴⁹ § 364 AO lautet: „Den Beteiligten sind, soweit es noch nicht geschehen ist, die Unterlagen der Besteuerung auf Antrag oder, wenn die Begründung des Einspruchs dazu Anlaß gibt, von Amts wegen mitzuteilen.“ Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 86. Erg.-Li. Oktober 1998, § 364 AO RN 2: „§ 364 ist Mußvorschrift. § 364 ist Ausfluß des Rechts auf Gehör. Da das Recht auf Gehör unverzichtbarer Bestandteil eines rechtsstaatlich geordneten Verfahrens ist, sollte es zu einem Verfahren nach § 364 eigentlich gar nicht kommen.“

⁵⁰ BVerfG, Beschluß vom 07.12.1982, NStZ 1983, 131; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502; Spörlein, Steuerstrafrecht von A-Z, „Akteneinsicht“ RN 12.

⁵¹ Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46 m.w.N.

⁵² Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46 m.w.N.

Auch ist der „rote Bogen“⁵³ in die Ermittlungsakte der BuStra aufzunehmen⁵⁴. Dies ist der Bogen des Betriebsprüfers, in der er seinen Anfangsverdacht und die Gründe, weshalb er der Auffassung ist, daß und inwiefern eine Steuerstraftat vorliegt⁵⁵. Er beinhaltet Feststellungen zur objektiven Tatseite, Zeugen, Schriftstücke, Buchungsstellen, den Verantwortlichen, Feststellungen zur subjektiven Tatseite, Äußerungen des Beschuldigten zum Tatvorwurf und Feststellungen über die finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten zur Berechnung einer eventuellen Geldstrafe⁵⁶. Und da schon der Einsatzplan bei einer Durchsuchung durch die Steuerfahndung zu den vorzulegenden Ermittlungsakten gehört, da dieser Einsatzplan „irgendeine“ Bedeutung für die Tat und die Bestrafung des Täters haben kann⁵⁷, muß dies erst recht für das Fallheft des Betriebsprüfers und den „roten Bogen“ gelten.

Ist der „rote Bogen“⁵⁸ nicht in der Ermittlungsakte, muß er sich noch im Fallheft befinden. Dann ist schon deswegen Akteneinsicht in das Fallheft zu gewähren⁵⁹. Nimmt jedoch die Strafsachenstelle die be- oder entlastenden Vorgänge nicht vollständig in die Ermittlungsakte auf, so müssen dem Verteidiger diejenigen Steuerakten zugänglich gemacht werden, in denen diese Vorgänge zu finden sind⁶⁰.

Darüber hinaus ist das Fallheft für die Verteidigung von Interesse, um festzustellen, ab wann der Betriebsprüfer einen Anfangsverdacht hatte. Denn dieser „rote Bogen“ stellt quasi die Anzeige an die Straf- und Bußgeldsachenstelle dar und gehört daher in die Strafakten⁶¹. Denn Feststellungen zu dem steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalt werden sich aus dem roten Bogen und dem Fallheft des Betriebsprüfers ergeben. Beides muß der Verteidiger unbedingt im Rahmen der Akteneinsicht sich ansehen, um feststellen zu können, ob der Betriebsprüfer den Steuerpflichtigen unter Verstoß gegen § 9 BpO zur Mitwirkung und weiteren Auskunft aufforderte⁶², obwohl

⁵³ vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

⁵⁴ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

⁵⁵ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

⁵⁶ vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

⁵⁷ Von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502 (Fußnote 1018).

⁵⁸ In Hessen ist es der „blaue Bogen“; roter Bogen in Rheinland-Pfalz.

⁵⁹ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277; Blumers/Göggerle Handbuch des Verteidigers und Beraters in Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 775.

⁶⁰ OLG Celle v. 08.08.1977, Nds. RpfL. 1977, 252; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 46 m.w.N.

⁶¹ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

⁶² § 9 BpO lautet: „BpO Verdacht einer Steuerstraftat. Ergibt sich während einer Betriebsprüfung der Verdacht einer Straftat, für deren Ermittlung die Finanzbehörde zuständig ist, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhaltes, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 der Abgabenordnung) bei ihm erst fortgesetzt werden,

er schon längst einen Anfangsverdacht hatte und ein Ermittlungsverfahren gegen den Beschuldigten hätte einleiten müssen und ihm dabei hätte mitteilen müssen, daß die steuerlichen Auskunftspflichten zwar noch fortbestehen, jedoch nicht mehr nach § 328 ff. AO mit Zwangsmitteln erzwingbar sind, so daß der Steuerpflichtige wegen des strafrechtlichen Grundsatzes, sich nicht selbst belasten zu müssen auf alle weiteren Fragen des Betriebsprüfers von nun an sanktionslos schweigen könne (nemo tenetur se ipsum accusare). Soweit der Betriebsprüfer unter Verstoß gegen § 9 BpO den Steuerpflichtigen weiterhin befragte oder von ihm Unterlagen herausverlangte nachdem er einen Anfangsverdacht hatte, sind diese Ergebnisse strafrechtlich nicht verwertbar⁶³. Ob sie steuerlich verwertbar sind, ist umstritten⁶⁴.

Die Akteneinsicht in das Fallheft oder den roten Bogen kann auch nicht dadurch umgangen werden, daß die Finanzbehörde auf die Formblätter „nur zum innerdienstlichen Gebrauch“ oder „nur für das Finanzamt bestimmt“ aufdruckt. Denn durch einen solchen Aufdruck können nicht einfach Aktenteile, die zur Akte gehören, dieser entzogen werden. Dieser rechtlich falsche Vordruck z.B. auf dem roten Bogen⁶⁵ ist vielmehr Beweis für den Ermessensnichtgebrauch, da damit die Sachbearbeiter angewiesen werden sollen, diesen zur Akte gehörenden Teil nicht im Rahmen der Akte dem Verteidiger herauszugeben. Daß dieses Führen von Geheimakten und der Verteidigung nicht zugänglich gemachter verfahrensrelevanter Unterlagen ins überwunden geglaubte finstere Mittelalter gehört und nichts mit einem modernen Rechtsstaat gemein hat, sollte allgemeine Meinung sein.

Die Verteidigung kann aufgrund ihrer Stellung Einsicht in alle relevanten Akten verlangen. Es ist nicht entscheidend, ob sich die Akten bei der Staatsanwaltschaft, dem Gericht oder einer Behörde befinden⁶⁶.

Wird das Akteneinsichtsrecht über einen längeren Zeitraum vollständig verweigert, liegt in der Regel ein schwerwiegender Ermessensnicht- oder fehlgebrauch im Sinne des § 147 Abs. 2 StPO vor. Da der Verteidiger sich erst nach Akteneinsicht äußern wird, sind die dadurch bedingten Verzögerungen von der Strafverfolgungsbehörde zu vertreten. Denn bei unverzüglicher sachgerechter (teilweise) Akteneinsichtsgewährung hätte der Verteidiger früher die Sache mit dem Mandanten besprechen können, eine Einlassung hätte früher erfolgen können und die entlastenden Beweise hätten früher vorgelegt werden können. Dies ist als von

wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, daß seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann. Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen.“

⁶³ BGH wistra 1984, 65; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 43. A., § 136 RN 20; KK-Boujong, StPO-Kommentar, 4. A., § 136 RN 29; Burkhard/Schiffer, Bilanzbuchhalter und Controller 1999, 66 ff., 115 ff.

⁶⁴ BFH wistra 1992, 187; Burkhard/Schiffer, Bilanzbuchhalter und Controller 1999, 66 ff., 115 ff.

⁶⁵ vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

⁶⁶ Wissner in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage, § 393 Anm. 4.

der Strafverfolgungsbehörde zu vertretende Verfahrensverzögerung strafmildernd für den beschuldigten Mandanten zu würdigen.

I. Justitiabilität des Akteneinsichtsrechts

Nach einer Meinung soll es kein Rechtsmittel im Ermittlungsverfahren –außer einer Dienstaufsichtsbeschwerde⁶⁷- gegen die Versagung der beantragten Akteneinsicht geben⁶⁸. Dem ist nicht zu folgen⁶⁹. Insoweit wird teilweise auch angenommen, daß zumindest nach Abschluß der Ermittlungen die Versagung der Akteneinsicht vor den ordentlichen Gerichten anfechtbar ist⁷⁰. Aber auch im Hinblick auf § 147 Abs. 3 StPO erscheint die Aussage nicht zutreffend, daß die Akteneinsicht im Ermittlungsverfahren nicht justitiabel sein soll. Denn zumindest die dort genannten Aktenteile (Niederschriften über Vernehmungen des Beschuldigten; richterliche Untersuchungshandlungen, bei denen dem Verteidiger die Anwesenheit gestattet worden ist oder hätte gestattet werden müssen; Sachverständigengutachten) können nicht von einer Akteneinsicht nach § 147 Abs. 2 StPO beschränkt werden, so daß in diese Teile immer Akteneinsicht zu gewähren ist. Entsprechend wird in diesem Fall auch eine gerichtliche Überprüfung nach § 23 EGGVG für zulässig gehalten⁷¹. Damit soll in den Fällen, in denen nach § 147 Abs. 2 StPO das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers diesem ganz oder teilweise versagt wird, bis zum Abschluß des Ermittlungsverfahrens der Verteidiger schutzlos stehen⁷². Zu bedenken ist dabei, daß

⁶⁷ KG, Beschluß v. 09.02.1993, wistra 1994, 38; Lohmeyer, Praxis der Steuerfahndung, RN 282.

⁶⁸ KK-Laufhütte, StPO-Kommentar, 4. Auflage, § 147 RN 18; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 56 m.w.N.; Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 147 RN 39; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 83; Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. A., RN 768; Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, RN 167; Schmitz/Tillmann, Das Steuerstrafverfahren, 2. A., S. 98.

⁶⁹ OLG Frankfurt, Beschluß vom 22.03.1993, -3 VAs 7/93-, StV 1993, 297, 298; OLG Saarbrücken NJW 1995, 1440; OLG Hamm NStZ-RR 1996, 10; Burkhard wistra 1996, 171 ff., 174;

⁷⁰ Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 56; Hellmann, DStZ 1994, 371; Rößler DStZ 1994, 192; OLG Frankfurt/M., Beschluß vom 22.03.1993 –3 VAs 7/93-, StV 1993, 297, 298: „Nach Abschluß der Ermittlungen geht die Verfahrensherrschaft auf den Richter über, dieser entscheidet dann über die Gewährung der Akteneinsicht. Gegen seine ablehnende Entscheidung ist die Beschwerde gemäß § 304 StPO gegeben.“ § 23 Abs. 3 EGGVG ist hingegen subsidiär und daher ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben.

⁷¹ OLG Saarbrücken, Beschluß vom 20.07.1994, wistra 1994, 362; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 56.

⁷² OLG Hamm, Beschluß vom 21.11.1991, -1 VAs 31/91-, StV 1993, 299: „Die Verweigerung von Akteneinsicht durch die Staatsanwaltschaft in einem laufenden Ermittlungsverfahren ist eine Prozeßhandlung, die im Grundsatz nicht im Verfahren nach § 23 EGGVG überprüfbar ist. Der Grundsatz der Gewährleistung eines möglichst wirksamen Rechtsschutzes gegenüber Verletzungen einer Rechtssphäre durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt (Art. 19 Abs. 4 GG) erfordert indessen auch im Falle einer Verweigerung der Akteneinsicht durch die

der Mandant kein Akteneinsichtsrecht hat⁷³, weil man befürchtet, er könne die Akte manipulieren oder vernichten. Damit ist aber das Akteneinsichtsrecht auch Ausfluß des rechtlichen Gehörs, Art. 103 Abs. 3 GG, das dem Beschuldigten über den Verteidiger gewährt wird. Damit soll die Strafverfolgungsbehörde willkürlich und nicht gerichtlich überprüfbar nach § 147 Abs. 2 StPO einem Verteidiger das Recht gewähren und beschränken können. Mit Art. 19 Abs. 4 GG erscheint es nicht vereinbar, dem Verteidiger als Ausfluß eines rechtsstaatlichen Verfahrens⁷⁴ einerseits ein Akteneinsichtsrecht zu geben, andererseits jedoch keinen Rechtsweg zu eröffnen und damit die Erlangung dieses Rechts nicht justitiabel zu machen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist der Antrag nach § 23 EGGVG⁷⁵ auch in den Fällen des § 147 Abs. 2 StPO vor Abschluß der Ermittlungen gegeben⁷⁶.

Zwar ist dem Rechtsschutzanspruch nach Art 19 Abs. 4 GG schon entgegengehalten worden, er gebiete nicht sofortigen Rechtsschutz, sondern nur Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit⁷⁷. Allerdings ist der Rechtsschutzanspruch des Grundrechtsträgers nach Art. 19 Abs. 4 GG um so stärker, je schwerer die ihm auferlegte Belastung wiegt und je mehr die Maßnahme die öffentliche Gewalt

Staatsanwaltschaft Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit. In einem solchen Fall kann die Zulassung der gerichtlichen Überprüfung der Verweigerung der Akteneinsicht im Verfahren gemäß §§ 23 ff. EGGVG in Betracht kommen.“ Diese Entscheidung des OLG überzeugt nicht, denn es bleibt unklar, wann die angemessene Zeit abgelaufen ist. Zudem sehen §§ 23 EGGVG diesen unbestimmten Rechtsbegriff in den Antragsvoraussetzungen nicht vor. Selbst das OLG Hamm kann diesen unbestimmten Rechtsbegriff nicht genauer fassen und entscheidet nach einem sechsjährigen Ermittlungsverfahren, das seit fünf Jahren sich gegen den Beschuldigten richtet nur: „Dieser Zeitpunkt ist unter den Umständen des vorliegenden Falles jedenfalls jetzt erreicht.“ (OLG Hamm, Beschluß vom 21.11.1991, StV 1993, 299 ff., 300). Wie also das OLG Hamm einerseits die §§ 23 ff. EGGVG grundsätzlich verneinen kann, andererseits bei zu langem Zeitablauf den Antrag nach §§ 23 ff. EGGVG dann doch wieder für gegeben halten kann, ist nicht nachvollziehbar.

⁷³ Schmitz/Tillmann, Das Steuerstrafverfahren, 2. A., S. 98.

⁷⁴ OLG Hamm, Beschluß vom 21.11.1991, -1 VAs 31/91-, StV 1993, 299.

⁷⁵ OLG Celle, StV 1983, 192; OLG Frankfurt/M., Beschluß vom 29.07.1987, -3 VAs 65/86-, StV 1989, 194 mit zustimmender Anmerkung von Welp, StV 1989, 194; OLG Frankfurt/M., Beschluß vom 22.03.1993 -3 VAs 7/93-, StV 1993, 297, 298: „es handelt sich bei der Verweigerung der Akteneinsicht durch die StA entgegen der weit überwiegenden Ansicht in Rspr. und Lit. (OLG Hamburg NJW 1972, 1586; StV 1986, 422; OLG Hamm NStZ 1984, 280; OLG Koblenz NJW 1985, 2038; GA 1975, 340; OLG Schleswig SchIHA 1987, 117; KK-Laufhütte, StPO, 2. A., § 147 RN 18, Kleinknecht/Meyer, StPO, 40. A., § 147 RN 39) um einen Justizverwaltungsakt im Sinn des § 23 EGGVG; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 164; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 84: „inzwischen ist in die obergerichtliche Rechtsprechung Bewegung gekommen. In einigen Fällen wird jetzt der Antrag nach §§ 23 ff. EGGVG als möglich angesehen“, m.w.N.

⁷⁶ Burkhard, wistra 1996, 171 ff., 175, 176.

⁷⁷ OLG Frankfurt/M., Beschluß vom 22.03.1993 -3 VAs 7/93-, StV 1993, 297, 298.

Unabänderliches bewirkt⁷⁸ und je offensichtlicher die Maßnahme rechtswidrig ist. Die Verteidigung kann daher bei der Verweigerung der Akteneinsicht nicht darauf verwiesen werden, nach Abschluß der Ermittlungen, die in Steuerstrafverfahren einige Jahre dauern können, werde noch früh genug Akteneinsicht gewährt⁷⁹, da dies die Mitwirkungsmöglichkeiten des Verteidigers in einem frühen Stadium des Ermittlungsverfahrens zunichte macht. Diese Auffassung, die den Verteidiger auf „später“ vertrösten will, verkennt völlig, daß die Strafverteidigung nicht erst in der Hauptverhandlung beginnt, sondern schon so früh wie möglich einsetzen soll und gerade das Ermittlungsverfahren ein Hauptaktionsfeld einer effektiven Verteidigung ist⁸⁰. Dem Verteidiger im Ermittlungsverfahren die Akteneinsicht zu versagen, heißt das Akteneinsichtsrecht nach § 147 Abs. 1 StPO leerlaufen zu lassen und die Verteidigung in einem wesentlichen und entscheidenden Aktionsfeld massiv zu behindern. Insbesondere aber liefe eine Verteidigung durch einen Steuerberater leer, da dieser kein Akteneinsichtsrecht im Ermittlungsverfahren erzwingen kann. Da er jedoch die Verteidigung übernehmen darf, solange das Verfahren bei der BuStra geführt wird, würde bei einer gerichtlich nicht überprüfbaren Versagung der Akteneinsicht ihm eine Verteidigung eines Mandanten unmöglich gemacht, da er sich ebenfalls nicht vor Akteneinsicht zum Tatvorwurf äußern kann, ohne sich ggf. schadenersatzpflichtig zu machen. Bei dem Steuerberater als Verteidiger ist also bei Versagung der Akteneinsicht nicht nur das Willkürverbot nach Art. 3 Abs. 1 GG, sondern auch die Berufsausübungsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG verletzt. Der Vorprüfungsausschuß des Bundesverfassungsgerichtes hat jedoch noch 1984 Anhaltspunkte für eine Willkür bei der Versagung der Akteneinsicht nicht erkannt. Dies überzeugt aus vorgenannten Gründen nicht. Dem Verfassungsgericht sollte daher die Möglichkeit gegeben werden, erneut zu prüfen, ob das „Recht“ des Verteidigers nach § 147 Abs. 1 StPO aus den dargelegten Gründen ein echtes Recht ist, oder ob es durch Wortphrasen und die Wiederholung des Wortlautes des § 147 Abs. 2 StPO nach Belieben der Strafverfolgungsbehörden entwertet werden kann. Jedenfalls kann man sich des Eindruckes in Steuerstrafverfahren nicht erwehren, daß in der Praxis in Steuerstrafverfahren dieses Akteneinsichtsrecht willkürlich unter einer mehr oder weniger genauen Wiederholung des abstrakten Wortlautes des § 147 Abs. 2 StPO in einer nicht unwesentlichen Zahl von Fällen versagt wird.

Insbesondere auch in Haftsachen ist dem Verteidiger so früh wie möglich Akteneinsicht zu gewähren⁸¹. Allein der Umstand, daß insgesamt eine Akteneinsicht verweigert wird und nicht einmal in Aktenteile Einsicht gewährt wird, indizieren eine willkürliche und ermessensfehlerhafte Entscheidung der Strafverfolgungsbehörde.

Teilweise ist jedoch in die obergerichtliche Rechtsprechung inzwischen Bewegung gekommen. In einigen Fällen wird jetzt der Antrag nach §§ 23 ff. EGGVG als möglich angesehen. Zum Beispiel wird teilweise dieser Rechtsweg bejaht bei Unterlagen, für

⁷⁸ BVerfGE 35, 382, 402.

⁷⁹ BVerfG NJW 1985, 1019.

⁸⁰ Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Strafverteidigung, S. 52.

⁸¹ Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 571.

die das besondere Akteneinsichtsrecht des § 147 Abs. 3 StPO angenommen wird⁸². Dies soll allerdings nicht bei einem Sachverständigengutachten gelten, dessen Gegenstand die Übersetzung von Urkunden oder Vernehmungsniederschriften in die deutsche Sprache ist⁸³.

Die Anfechtbarkeit nach §§ 23 ff. EGGVG ist außerdem auch dann bejaht worden, wenn die Grenze des effektiven Rechtsschutzes des Beschuldigten erreicht ist⁸⁴, oder wenn die Entscheidung der Staatsanwaltschaft willkürlich war. Dies ist dann der Fall, wenn die Ablehnung der Akteneinsicht durch die Staatsanwaltschaft unter keinem Gesichtspunkt mehr nachvollziehbar ist. Dies dürfte z. B. anzunehmen sein, wenn die Staatsanwaltschaft nach dem Abschluß der Ermittlungen aber vor Übergang der Verfahrensherrschaft auf das Gericht dem Verteidiger Akteneinsicht verweigert⁸⁵ und gegebenenfalls wenn die Akteneinsicht in Beiakten und beigezogene Akten allein wegen der „Vertraulichkeitsbitte“ der aktenführenden Stelle verweigert wird⁸⁶. Im übrigen soll das Akteneinsichtsbegehren des Verteidigers erst nach Abschluß der Ermittlungen gerichtlich durchgesetzt werden können⁸⁷.

Auch für Entscheidungen der Staatsanwaltschaft über die Akteneinsicht durch Dritte steht der Rechtsweg nach §§ 23 ff. EGGVG offen⁸⁸.

Der Rechtsweg nach §§ 23 ff. EGGVG ist ebenfalls dann eröffnet, wenn Akteneinsicht in Spurenakten abgelehnt worden ist⁸⁹.

Ist das Verfahren nach § 170 Abs. 2 oder nach § 154 StPO eingestellt worden, gilt für die Ablehnung eines Akteneinsichtsgesuchs des bis dahin Beschuldigten folgendes: Wird ihm von der Staatsanwaltschaft die Akteneinsicht verweigert, kann der bis dahin Beschuldigte der nun im Verfahren die Stellung eines Zeugen hat, nach §§ 23 ff. EGGVG vorgehen⁹⁰. Über den ursprünglichen Beschuldigten vom Vorsitzenden des Gerichts, bei dem das Verfahren nun anhängig und der Beschuldigte als Zeuge aussagen soll, die Akteneinsicht verweigert, ist der Antrag nach §§ 23 ff. EGGVG

⁸² OLG Celle, NStZ 1983, 279; OLG Hamm, NStZ 1987, 572; OLG Hamm StV 1995, 571; OLG Karlsruhe, NStZ 1996, 151 m. w. N.; Wehrauch, RN 70; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, 2. Auflage, RN 84.

⁸³ OLG Hamburg, StV 1986, 422.

⁸⁴ OLG Hamm, StV 1993, 299, 300 – für ein fast sechs Jahre dauerndes Ermittlungsverfahren, in dem Akteneinsicht bis dahin noch nicht gewährt worden war; OLG Hamm, NStZ-RR 1997, 179, bei noch nicht 21-monatiger Dauer des Ermittlungsverfahrens, das unter schwierigen und aufwendigen Voraussetzungen geführt wird; a. A. OLG Karlsruhe, NJW 1997, 267.

⁸⁵ OLG Frankfurt, StV 1993, 297 f.; OLG Frankfurt, NStZ-RR 1996, 40 m. w. N.

⁸⁶ BGHSt. 42, 71.

⁸⁷ OLG Frankfurt, StV 1993, 297 f.; OLG Frankfurt, NStZ-RR 1996, 40.

⁸⁸ KG NStZ 1993, 403; OLG Celle, NJW 1990, 1802; OLG Hamm, NStZ-RR 1996, 10, 12; OLG Koblenz, NJW 1988, 3275; OLG Karlsruhe, NStZ 1994, 50 m. w. N.; OLG Frankfurt, NJW 1996, 1484.

⁸⁹ BVerfG NJW 1983, 1043; OLG Hamm, NJW 1984, 880.

⁹⁰ OLG Hamburg, NJW 1997, 3255; OLG Karlsruhe, NStZ 1996, 151; OLG Karlsruhe, NStZ 1994, 50.

nicht gegeben, sondern die Beschwerde nach § 304 StPO⁹¹. Dies gilt auch dann, wenn der Beschuldigte Einsicht in ein seine Beschuldigtenvernehmung betreffendes Protokoll begehrt⁹². Auch Burhoff gibt den zutreffenden Ratschlag, daß der Verteidiger immer versuchen sollte, die die Akteneinsicht versagende Entscheidung der Staatsanwaltschaft durch das zuständige OLG überprüfen zu lassen⁹³.

IV. Fazit

Die Strafverteidigung beginnt mit dem Akteneinsichtsgesuch. Ohne Akteneinsicht kann durch den Verteidiger nicht entschieden werden, ob und inwieweit eine Einlassung zur Sache erfolgen kann. Das Akteneinsichtsrecht ist Ausdruck rechtlichen Gehörs⁹⁴ und Ausfluß eines rechtsstaatlichen, fairen Verfahrens. Zum Akteneinsichtsrecht gehören in Steuerstrafsachen neben den Hauptakten und Beiakten auch der „rote Bogen“ und das Fallheft des Betriebsprüfers, letztere beiden soweit sich das Steuerstrafverfahren aus einer Betriebsprüfung entwickelte. Auf die vollständige und frühzeitige Akteneinsicht sollte der Verteidiger drängen und im Fall der Versagung einen Antrag nach § 23 EGGVG stellen. Der eingangs geschilderte Fall zeigt, wie mißbräuchlich das Akteneinsichtsrecht von den Bußgeld- und Strafsachenstellen, die sich auf Bitten der Steuerfahndungsstellen in Ablehnung des Akteneinsichtsgesuchs in der Regel unkritisch anschließen – gehandhabt wird. Solange die Gerichte hier keinen Rechtsschutz gewähren, ist dem Mißbrauch Tür und Tor geöffnet und das in § 147 Abs. 1 StPO geregelte Akteneinsichtsrecht zumindest im Steuerstrafrecht nur eine wertlose Phrase. Rechte auf dem Papier nützen nichts, wenn sie in der Verfahrenswirklichkeit und die Gerichte den erforderlichen Rechtsschutz nicht oder nur unzureichend gewähren.

⁹¹ Burhoff, a. a. O., RN 84.

⁹² OLG Hamm, NStZ-RR 1996, 210.

⁹³ Burhoff, a. a. O., RN 81.

⁹⁴ Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 276.