

# **Akteneinsichtsrecht des Strafverteidigers in Steuerstrafverfahren – hierzu gehört u.a. auch der “rote Bogen” und das Fallheft des Betriebsprüfers**

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Schlangenbad bei Wiesbaden

- I. Problemstellung
- II. Zeitpunkt des Akteneinsichtsrechts
- III. Umfang des Akteneinsichtsrechts
- IV. Justitiabilität des Akteneinsichtsrechts
- V. Zusammenfassung

## **I. Problemstellung**

Der Verteidiger ist befugt, die Akten, die dem Gericht vorliegen oder diesem im Falle einer Anklage vorzulegen wären, einzusehen sowie amtlich verwahrte Beweisstücke zu besichtigen, § 147 Abs. 1 StPO. Dennoch scheint der Umfang des Akteneinsichtsrechts in Steuerstrafsachen teilweise unklar und umstritten zu sein.

Daß es überhaupt Streit um die Akteneinsicht eines Strafverteidigers geben kann erstaunt um so mehr, als das Akteneinsichtsrecht ein eigenes Recht des Verteidigers und Anknüpfungspunkt für die sog. Organtheorie ist<sup>1</sup>, was belegt, welches fundamentale Recht das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers eigentlich ist. Denn nach § 1 BRAO ist der Rechtsanwalt ein unabhängiges Organ der Rechtspflege. Und jene sog. Organtheorie knüpft u.a. an dieses Akteneinsichtsrecht des Verteidigers und begründet daraus, daß der Rechtsanwalt als Strafverteidiger mit seiner Beistandsfunktion in das Strafrechtssystem eingebunden ist<sup>2</sup>. Diese anwaltliche Beistandsfunktion im Strafverfahren ist eben wesentlicher Bestandteil der Strafrechtspflege, derer sich jeder Beschuldigte nach § 137 StPO jederzeit bedienen kann, weil effektive Verteidigung Waffengleichheit bedeute, die ihrerseits Bestandteil der Justizförmigkeit des Strafverfahrens ist<sup>3</sup>. Gerade in der Einseitigkeit seiner Beistandsfunktion erfüllt

---

<sup>1</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 2.

<sup>2</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 2.

<sup>3</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 2.

der Strafverteidiger demnach auch öffentliche Interesse<sup>4</sup> und bildet damit das notwendige Gegengewicht zur Staatsanwaltschaft.

Auch kann ein Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer alleine als Wahlverteidiger die Strafverteidigung übernehmen, sofern das Gericht dies genehmigt, § 392 Abs. 2 AO i.V.m. § 138 Abs. 2 StPO oder ohne Genehmigung, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt, § 392 Abs. 1 Satz 1 AO<sup>5</sup>. Er hat dann die gleichen Rechte, wie ein Rechtsanwalt als Verteidiger, insbesondere hat er dann auch das Akteneinsichtsrecht nach § 147 StPO<sup>6</sup>.

Schließlich ist der seitens der Strafverfolgungsbehörden teilweise angeführten Aussage, Akteneinsicht werde erst nach der Einlassung des Beschuldigten gewährt<sup>7</sup>, entschieden entgegenzutreten. Denn diese Begründung der Versagung der Akteneinsicht ist durch § 147 Abs. 2 StPO nicht gedeckt<sup>8</sup>.

Das Akteneinsichtsrecht mag für den einen oder anderen (bisher) kein Thema gewesen sein, weil dann der Verteidiger grundsätzlich nicht gegenüber der Strafverfolgungsbehörde mitarbeitet, bevor er Akteneinsicht erhält<sup>9</sup>. Dies läuft im Ermittlungsverfahren so, daß der Verteidiger sich gegenüber der Strafverfolgungsbehörde bestellt und Akteneinsicht beantragt und sogleich eine Stellungnahme nach der Akteneinsicht in Aussicht stellt. Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht ist weder für die Bestellung noch die Akteneinsicht erforderlich<sup>10</sup>. Wird die Akteneinsicht gewährt, ist zu prüfen, ob die und wie die ursprünglich geplante Stellungnahme abzugeben ist und inwieweit die Akteneinsicht Ermittlungsansätze zeigt, die mit dem Mandanten noch nicht besprochen wurden und ob und wie hierzu Stellung genommen werden soll bzw. kann. Wird hingegen die Akteneinsicht (unter teilweiser oder vollständiger Wiederholung des Wortlautes oder der mehr oder weniger sinngemäßen Wiedergabe des § 147 Abs. 2 StPO) abgelehnt, scheidet dann eine Mitarbeit gegenüber der Strafverfolgungsbehörde aus. Spätestens nach Abschluß der Ermittlungen ist der

---

<sup>4</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 2.

<sup>5</sup> Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 110, 158 f.

<sup>6</sup> Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. A., RN 761.

<sup>7</sup> Vgl. auch: Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 572.

<sup>8</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 572 m.w.N.

<sup>9</sup> Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 83.

<sup>10</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 42.

Abschlußvermerk gemäß § 169 a StPO in der Ermittlungsakte zu vermerken: Dann hat der Verteidiger ein uneingeschränktes Akteneinsichtsrecht, § 147 Abs. 2 StPO. Aufgrund des zuvor gestellten Akteneinsichtsgesuches ist dem Verteidiger dann Akteneinsicht durch Übersendung der Ermittlungsakten zu gewähren. Dies verbaut jedoch den Weg auf eine frühe, ggf. partielle Mitarbeit des Verteidigers, wenn er zunächst keine Akteneinsicht erhält. Da die Verteidigung so früh wie möglich beginnt und letztlich auch den Strafverfolgungsbehörden dient, die ebenfalls zugunsten des Beschuldigten ermitteln müssen, § 160 Abs. 2 StPO bietet es sich in vielen Fällen an, daß der Verteidiger auch schon in einem frühen Stadium zugunsten seines Mandanten mitarbeitet. Andererseits verbietet sich stets und ausnahmslos eine Mitarbeit des Verteidigers, d.h. eine Einlassung oder Stellungnahmen zu rechtlichen oder tatsächlichen Aspekten des Sachverhaltes vor einer Akteneinsicht des Verteidigers. Da das Steuerstrafverfahren sich von den übrigen Strafverfahren dadurch absondert, daß es ein ganz oder weitgehend mit Urkunden, also aktenmäßig geführtes Verfahren ist, spielt die Akteneinsicht eine besonders große Rolle. Ein Steuerstrafverfahren ohne Akteneinsicht führen zu wollen, ist daher wie eine Verkehrsordnungswidrigkeit wegen einer Geschwindigkeitsüberschreitung ohne Geschwindigkeitsmessungsprotokoll, ohne Lichtbild und Lebensakte des Meßgerätes führen zu wollen oder einen Mordprozeß ohne Leiche, ohne Bilder vom Tatort und Tatwaffe führen zu müssen.

Daher stellt sich die Frage, wann der Verteidiger ein Akteneinsichtsrecht hat (II), welchen Umfang dieses Akteneinsichtsrecht des Verteidigers hat (III) und inwieweit es justitiabel ist (IV).

## II. Zeitpunkt des Akteneinsichtsrechts

Der Verteidiger hat zu jeder Zeit und in allen Verfahrensabschnitten ein Akteneinsichtsrecht, selbstverständlich auch im Ermittlungsverfahren<sup>11</sup>. Das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers entsteht mit der Eröffnung des Ermittlungsverfahrens<sup>12</sup> und ist

---

<sup>11</sup> Dahs, 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.

<sup>12</sup> Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. A., RN 768; Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, RN 774.

Grundvoraussetzung für eine wirksame Verteidigung<sup>13</sup> und Ausprägung des verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatzes einer fairen Verhandlungsführung<sup>14</sup>. Sie sollte so früh wie möglich beantragt werden<sup>15</sup>. Die Akteneinsicht dient insbesondere auch dazu, Fehlurteile zu verhindern<sup>16</sup> und sie soll Waffengleichheit zwischen der Strafverfolgungsbehörde und der Verteidigung herstellen<sup>17</sup>. Vor Abschluß der Ermittlungen kann es teilweise nach § 147 Abs. 2 StPO eingeschränkt werden, soweit die Strafverfolgungsbehörde aufgrund pflichtgemäßer Ermessensausübung zu dem Ergebnis kommt, daß eine uneingeschränkte Akteneinsicht den Untersuchungszweck gefährden kann.

Das Akteneinsichtsrecht kann mehrfach geltend gemacht werden<sup>18</sup>. Es ist also nicht etwa nach einmaliger Ausübung verbraucht. Die Änderung der Sachlage, ein Verteidigerwechsel oder neue Beweismittel können die mehrfache Ausübung erforderlich machen. Die Grenze liegt allenfalls in einer schikanösen, mißbräuchlichen Ausübung.

Dem Verteidiger ist so rechtzeitig vor der Hauptverhandlung zu gewähren, daß er sich hinreichend vorbereiten kann, den Inhalt mit seinem Mandanten und ggf. einem weiteren Verteidiger besprechen kann und die Hauptverhandlung vorbereiten kann<sup>19</sup>

---

<sup>13</sup> 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; Dahn, 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."

<sup>14</sup> BVerfG, Beschluß vom 29.11.1989, BVerfGE 63, 45; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 42.

<sup>15</sup> Schaumburg in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/99, K 141; Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. A., RN 62; Burkhard, wistra 1996, 171, 172.

<sup>16</sup> Wasserburg NStZ 1981, 211.

<sup>17</sup> OLG Brandenburg NJW 1996, 67.

<sup>18</sup> Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, RN 777; Lüderssen in Löwe/Rosenberg, § 147 RN 99; Burkhard, wistra 1996, 171; Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 34: "Der Akteneinsichts Antrag sollte auch noch einmal kurz vor der Hauptverhandlung wiederholt werden."

<sup>19</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 130 ff.

und ggf. Zeugen im Selbstladungsverfahren nach § 220 StPO laden kann<sup>20</sup>. Akteneinsicht kann auch während der laufenden Hauptverhandlung gewährt werden<sup>21</sup>. Notfalls ist eine Unterbrechung oder Aussetzung der Hauptverhandlung zu beantragen<sup>22</sup>, wenn die Vorbereitungszeit nicht ausreichte. Unterbricht der Vorsitzende nicht für angemessene Zeit, so ist nach § 238 Abs. 2 StPO hierüber eine Entscheidung des Gerichts zu beantragen. Nur dann ist eine Revision wegen Verfahrensfehlern möglich.

Das Akteneinsichtsrecht kann auch noch in der Hauptverhandlung gewährt werden. Nach anderer Meinung soll das Akteneinsichtsrecht während der Hauptverhandlung unter Bezugnahme auf §§ 199 StPO nur eingeschränkt möglich sein<sup>23</sup>. Zuzugeben ist zwar, daß das Gericht die Akten während der Hauptverhandlung benötigt. Die Beschränkung der Akteneinsicht der Verteidigung kann hier allerdings nur ihre Grenze im Rechtsmißbrauch finden. Denn es kann viele Gründe geben, warum der Verteidiger keine oder keine vollständige Akteneinsicht hatte. Gleichwohl kann das Verfahren nicht fortgesetzt werden unter dem Hinweis, daß die Akten nun vom Gericht benötigt würden und die Verhandlung fortzusetzen sei. In diesen Fällen ist zwingend die Aussetzung oder Unterbrechung geboten und das Akteneinsicht zu gewähren. Hierbei spielt es letztlich auch keine Rolle, weswegen bislang diese Akten oder Aktenteile vom Verteidiger nicht eingesehen und mit dem Mandanten besprochen wurden. Denn das Akteneinsichtsrecht besteht während des gesamten Verfahrens und bedarf keiner Begründung.

Gerade in Steuerstrafverfahren dürfte hier fast stets die Unterbrechung bzw. Aussetzung der Hauptverhandlung nach § 265 Abs. 4 StPO für mehrere Tage notwendig werden, da in Steuerstrafsachen die Akten in der Regel nicht nur wenige Seiten umfassen, die mit dem Mandanten nicht besprochen werden müßten oder nur innerhalb weniger Minuten besprochen werden könnten. Gründe für eine solche Akteneinsicht können vielfältig sein: Ein neuer Verteidiger wird bestellt, eine (Bei-) Akte wurde dem Verteidiger trotz des Antrags auf Akteneinsicht nicht übersandt, eine Akte im Büro des Verteidigers nicht kopiert, etc.

---

<sup>20</sup> Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 212 ff.

<sup>21</sup> Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 33.

<sup>22</sup> KG StV 1989, 9 m. Anm. Danckert; KK-Laufhütte, StPO, § 147 RN 1.

<sup>23</sup> Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. A., RN 769.

### III. Umfang des Akteneinsichtsrechts

Da das Recht des Verteidigers auf Akteneinsicht Voraussetzung für die effiziente und sachgerechte Verteidigung ist<sup>24</sup>, ist es um so wichtiger, daß der Verteidiger sich die Vorenthaltung einiger Teile oder beizuziehender Akten nicht gefallen läßt. Dies wäre ein schwerer anwaltlicher Kunstfehler, der auch eine zivilrechtliche Haftung begründen könnte.

Grundsätzlich muß die Akte vollständig sein<sup>25</sup>. Einzelne Teile oder Seiten dürfen nicht herausgehftet werden. Das Akteneinsichtsrecht erstreckt sich auf alle Hauptakten, Beiakten, Beweismittelakten, Spurenakten<sup>26</sup>, der Strafregisterauszug<sup>27</sup> usw.

Folgt man der Organtheorie<sup>28</sup>, so ist der Anwalt als Organ der Rechtspflege verpflichtet, sorgfältig zu prüfen, ob und welche Teile der Akte er dem Mandanten zur Einsicht

---

<sup>24</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 42.

<sup>25</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 150; Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, RN 770; Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, RN 778; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502; Spörlein, Steuerstrafrecht von A bis Z, "Akteneinsicht" RN 12; Streck, Die Steuerfahndung, 3. A., RN 799; Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 35; Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerrecht, S. 49 m.w.N.; BVerfG –2 BvR 864/81 vom 12.01.1983, StV 1983, 177 = NJW 1983, 1043, 1044: "Das Recht auf Akteneinsicht umschließt die vollständigen Akten, die dem Gericht vorliegen oder im Fall der Erhebung der Anklage nach § 199 Abs. 2 S. 2 StPO von der Staatsanwaltschaft vorzulegen wären"; BVerfG NJW 1983, 131: "... Akten in diesem Sinne umfassen .... sämtliche vom ersten Zugriff der Polizei (§ 163 StPO) an gesammelten be- und entlastenden Vorgänge, die im Rahmen der Ermittlungen gegen den Beschuldigten entstanden sind, sowie herangezogene Beiakten"; ebenso: OLG Koblenz –1Ws 64 und 162/81 vom 12.03.1981, NJW 1981, 1570.

<sup>26</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 150; Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 4. A., RN 198.

<sup>27</sup> BVerfG NStZ 1983, 131.

<sup>28</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 2 ff.

überläßt<sup>29</sup>. Insbesondere sind solche Seiten oder Aktenteile dann dem Mandanten vorzuenthalten, die Hinweise auf weitere Ermittlungsschritte der Strafverfolgungsbehörde geben. Beispielsweise müßte danach der Antrag auf Erlaß eines Durchsuchungsbeschlusses beim Mandanten diesem gegenüber vom Verteidiger zurückgehalten werden und nur im übrigen dürften Kopien aus der Ermittlungsakte dem Mandanten –soweit es zur Besprechung des Tatvorwurfs nötig ist- dem Mandanten übergeben werden. Nach der Vertragstheorie ist der Verteidiger Beistand des beschuldigten Mandanten und darf bzw. muß ihm die gesamte Akte in Kopie überlassen<sup>30</sup>. Dies rechtfertigt sich aus der besonderen Stellung des Verteidigers, insbesondere dem Vertrauensverhältnis zwischen Verteidiger und Mandanten, das empfindlich gestört sein könnte, wenn der Mandant später erfahren würde, daß der Verteidiger in seiner Sache mehr wußte, als er ihm sagte. Folgt man der Organtheorie, dann gibt es für eine Beschränkung nach § 147 Abs. 2 StPO keine Rechtfertigung. Denn die Akteneinsicht des Verteidigers, der selbständig und eigenverantwortlich kontrollieren soll, ob und welche Teile der Akte er dem Beschuldigten in Kopie aushändigt, ist dann stets umfassend, da eine Gefährdung des Untersuchungszweckes nicht möglich ist. Eine Beschränkung der Akteneinsicht ist daher nur vorstellbar, wenn man der Vertragstheorie<sup>31</sup> folgt. Diese knüpft ausschließlich an der dienstvertraglichen Verpflichtung des Verteidigers gegenüber seinem Mandanten an und stellt die Vertrauensbeziehung zwischen Mandanten und Verteidiger und dessen Verpflichtung zur Parteilichkeit in den Mittelpunkt<sup>32</sup>. Nur dann kann nach § 147 Abs. 2 StPO dem Verteidiger die Einsicht in die Akten oder einzelne Aktenstücke versagt werden. Dies setzt Ermessensgebrauch der Behörde voraus. Ermessensfehlerhaft ist also der Ermessensnichtgebrauch und der Ermessensfehlgebrauch. Hierbei ist zu beachten, daß eine sachgerechte Verteidigung voraussetzt, daß der Beschuldigte weiß, worauf sich der gegen ihn erhobene Vorwurf stützt, und daß er den Verteidiger informieren kann, wie er sich dazu einlassen wird. Der Verteidiger ist daher in der Regel berechtigt und unter Umständen sogar verpflichtet, dem Beschuldigten zu Verteidigungszwecken mitzuteilen, was er aus den Akten erfahren hat<sup>33</sup>. Im gleichen Umfang, wie

---

<sup>29</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 156; Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, RN 770.

<sup>30</sup> Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 164.

<sup>31</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 22.

<sup>32</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 1 RN 22 f.

<sup>33</sup> BGHSt 29, 99 ff.

er ihm den Akteninhalt mitteilen darf, ist er prozessual auch berechtigt, den Beschuldigten Aktenauszüge und Abschriften aus den Akten auszuhändigen<sup>34</sup>.

Ob die Behörde von ihrem eingeräumten Ermessen 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 ist<sup>35</sup>. 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 versagen<sup>36</sup>. Die gegenteilige Auffassung würde zu einem weitgehenden Informationsverbot des Verteidigers führen und damit dem rechtsstaatlichen Gebot, eine möglichst ungehinderte Verteidigung zu gewährleisten, schweren Abbruch tun<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> BGHSt 29, 99 ff.

<sup>35</sup> BGHSt 29, 99 ff.

<sup>36</sup> BGHSt 29, 99 ff.

<sup>37</sup> BGHSt 29, 99 ff.

Weiter wird die Strafverfolgungsbehörde zu berücksichtigen haben, daß auch die Erstellung einer sog. Duplo-Akte<sup>38</sup>, also die Anlegung einer aus Kopien bestehenden Zweitakte Ermittlungsverzögerungen vermeiden hilft, so daß auch der Versand der 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 könnten<sup>39</sup>. 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

---

<sup>38</sup> Burkhard, wistra 1996, 171 ff., 173.

<sup>39</sup> ebenso: Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 569.

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.

Die Verteidigung kann sich jedoch erst nach Akteneinsicht zum Vorwurf für den Beschuldigten äußern, da die Aktenkenntnis, d.h. die genaue Kenntnis des Vorwurfs und des Belastungsmaterials Voraussetzung einer Einlassung für den Beschuldigten ist. Da jedoch keine Stellungnahme vom Verteidiger (der Beschuldigte schweigt sowieso) vor Akteneinsicht erlangt werden kann, ist es auch aus Sicht der Strafverfolgungsbehörde sinnvoll, dem Verteidiger so früh wie möglich Akteneinsicht zu gewähren. 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 Sachverhalt steuerlich teilweise sehr schwierig ist und das dem Beschuldigten vorgeworfene Verhalten oftmals Jahre zurückliegt<sup>40</sup>.

Der Vorschlag, daß der Verteidiger nach erfolgter Versagung der Akteneinsicht ein Gespräch mit dem Sachbearbeiter der BuStra sucht, um eine Kompromißlösung zu finden<sup>41</sup>, 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 Akteuteile 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 bleibt<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

<sup>41</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 572.

<sup>42</sup> 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 Aktenvollstän-

Auch kann nicht die Akteneinsicht in Beiakten unter Hinweis auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO versagt werden<sup>43</sup>. 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 an<sup>44</sup>. 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 Anzeigenerstatters 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 StPO<sup>45</sup>. Akteneinsicht ist in alle Akten zu gewähren, gleichgültig ob sie vom Gericht beigezogen sind oder nicht, gleichgültig ob sie bei Gericht vorliegen oder bei einer Behörde (Grundsatz der Aktenvollständigkeit<sup>46</sup>). 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

---

digkeit, wonach zu den Ermittlungsakten alle Schriftstücke vom Zeitpunkt des ersten Zugriffs durch die Polizei zu rechnen sind."

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> Schlothauer, Vorbereitung der Hauptverhandlung, 2. A., RN 37.

<sup>45</sup> Wissner in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage, § 392 Anm. 4; Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, RN 199.

<sup>46</sup> Brüssow/Krekeler/Mehle, Strafverteidigung, § 4 RN 148; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 392 RN 150 ff.

des Akteneinsichtsrechts erstreckt sich auf sämtliche verfahrensbezogenen Unterlagen, die zu den Akten genommen worden sind, einschließlich sämtlicher Beiakten<sup>47</sup>. Hierzu gehören auch die Steuerakten<sup>48</sup>. Zu den Steuerakten gehören auch die Arbeitsakten des Betriebsprüfers, das sog. Fallheft<sup>49</sup>. 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 187<sup>50</sup>. Ebenso wie die Akten des Betriebsprüfers unterliegen die Akten der Steuerfahndung der Akteneinsicht<sup>51</sup>. 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 ver-

---

<sup>47</sup> Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 770.

<sup>48</sup> 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.

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> FG Rheinland-Pfalz, EFG 1992, 175; Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277; von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502;

<sup>51</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

wertet oder nicht. Es müssen hier dieselben Grundsätze wie für die potentielle Beweisgeeignetheit bei der Beschlagnahme<sup>52</sup> 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 sind<sup>53</sup>.

Neben der Ermittlungsakte hat der Verteidiger einen Anspruch auf Einsicht in die Beiakten<sup>54</sup>. 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 dürfen<sup>55</sup>. Dem ist insoweit zuzustimmen für den Fall, daß es bei der Versagung der Akteneinsicht bleibt, z.B.

---

<sup>52</sup> 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.

<sup>53</sup> OLG Celle, Beschluß vom 08.08.1977, NdsRpfl. 1977, 252; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

<sup>54</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüferhandbuch, K 277.

<sup>55</sup> 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.

wenn es sich bei den Akten um geheimhaltungsbedürftige Verschlusssachen<sup>56</sup> 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 überprüfbaren Akteninhalts der Sachlage nicht gerecht wird. Einzig sachgerecht ist dann die Einstellung des Verfahrens, denn es kann nicht zu Lasten des Beschuldigten 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 Beweisgeeignetheit<sup>57</sup>- 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 Verfahren<sup>58</sup> geführt werden kann.

Die Meinung, daß erst ab Abschluß des Ermittlungsverfahrens dem Verteidiger des Beschuldigten Akteneinsicht zu gewähren sei und bis dahin die Strafverfolgungsbe-

---

<sup>56</sup> Ebenso: Dahn, Handbuch des Strafverteidigers, 4. A., RN 203.

<sup>57</sup> 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.

<sup>58</sup> 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.

hörden ungestört<sup>59</sup> 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 möglich<sup>60</sup>, 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 können<sup>61</sup> – 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 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 besteht<sup>62</sup>.

Es ist auch kein akzeptabler Weg, dem Beschuldigten zu raten, so lange von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch zu machen, wie keine Akteneinsicht gewährt

---

<sup>59</sup> Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. A., RN 62; Krekeler, Probleme der Verteidigung in Wirtschaftsstrafsachen, wistra 1983, 43 ff., 47.

<sup>60</sup> Weihrauch, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, 4. A., RN 62.

<sup>61</sup> Burkhard, wistra 1996, 171, 172.

<sup>62</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li., November 1998, § 392 RN 132.

wird<sup>63</sup>. 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 ist<sup>64</sup>. 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*<sup>65</sup>). 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 darf<sup>66</sup>. Ob aber eine Einlassung sinnvoll ist oder nicht, kann nur aufgrund einer Akteneinsicht entschieden werden<sup>67</sup>.

Das Steuergeheimnis, § 30 AO, steht der Akteneinsicht nicht entgegen, soweit Steuerakten Dritter hinzugezogen worden sind<sup>68</sup>. Aber auch wenn diese Akten Dritter bislang nicht hinzugezogen worden sind, ist stets dann, wenn die Einsicht in diese Akten auch ohne die Einwilligung des Betroffenen durch den Zweck des Steuerstrafverfah-

---

<sup>63</sup> Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 83.

<sup>64</sup> Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 35.

<sup>65</sup> 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.

<sup>66</sup> 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.

<sup>67</sup> Weihrauch, Verteidigung in der Hauptverhandlung, 4. A., RN 56.

<sup>68</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

rens 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 gewähren<sup>69</sup>.

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 unterliegen<sup>70</sup>. Gleiches soll für die Handakten der Prüfer sowie der BuStra-Mitarbeiter gelten<sup>71</sup>. Dem ist nicht zu folgen. Denn soweit diese Akten verfahrensrelevantes Material enthalten bzw. potentiell enthalten<sup>72</sup> können, unterliegen sie dem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers.

---

<sup>69</sup> Franzen DStR 1963, 554; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46.

<sup>70</sup> 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."

<sup>71</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 392 RN 46.

<sup>72</sup> 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)<sup>73</sup> ist die Akteneinsicht in Nr. 34 geregelt<sup>74</sup>. 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

---

<sup>73</sup> 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.

<sup>74</sup> 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 Anzeigerstatter 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).

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 Steuerpflichtigen oder seines Beraters vorgesehen ist<sup>75</sup> und nur im Ausnahmefall des § 364 AO Akteneinsicht gewährt wird<sup>76</sup>. 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.

---

<sup>75</sup> 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."

<sup>76</sup> § 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."

Da das Fallheft des Betriebsprüfers für den Tatvorwurf auch nur "irgendeine" Bedeutung haben kann<sup>77</sup> ist es als Beiakte mit hinzuzuziehen<sup>78</sup>. Das trifft auch auf die Akten der Steuerfahndung zu<sup>79</sup>. 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.

Auch ist der "rote Bogen"<sup>80</sup> in die Ermittlungsakte der BuStra aufzunehmen<sup>81</sup>. Dies ist der Bogen des Betriebsprüfers, in der er seinen Anfangsverdacht und die Gründe, weshalb er der Auffassung ist, daß und inwiefern eine Steuerstraftat vorliegt<sup>82</sup>. 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 Geldstrafe<sup>83</sup>. 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 kann<sup>84</sup>, muß dies erst recht für das Fallheft des Betriebsprüfers und den "roten Bogen" gelten.

Ist der "rote Bogen" nicht in der Ermittlungsakte, muß er sich noch im Fallheft befinden. Dann ist schon deswegen Akteneinsicht in das Fallheft zu gewähren<sup>85</sup>. Nimmt jedoch die Strafsachenstelle die be- oder entlastenden Vorgänge nicht vollständig in

---

<sup>77</sup> 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.

<sup>78</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46 m.w.N.

<sup>79</sup> Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 46 m.w.N.

<sup>80</sup> vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

<sup>81</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

<sup>82</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

<sup>83</sup> vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

<sup>84</sup> Von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, RN 502 (Fußnote 1018).

<sup>85</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277; Blumers/Göggerle Handbuch des Verteidigers und Beraters in Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 775.

die Ermittlungsakte auf, so müssen dem Verteidiger diejenigen Steuerakten zugänglich gemacht werden, in denen diese Vorgänge zu finden sind<sup>86</sup>.

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 Strafakten<sup>87</sup>. 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 aufforderte<sup>88</sup>, obwohl 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 nach-

---

<sup>86</sup> 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.

<sup>87</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 277.

<sup>88</sup> § 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, 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."

dem er einen Anfangsverdacht hatte, sind diese Ergebnisse strafrechtlich nicht verwertbar<sup>89</sup>. Ob sie steuerlich verwertbar sind, ist umstritten<sup>90</sup>.

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 Bogen<sup>91</sup> 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 befinden<sup>92</sup>.

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 der Strafverfol-

---

<sup>89</sup> 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, ..... (März-Heft)

<sup>90</sup> BFH wistra 1992, 187; Burkhard/Schiffer, Bilanzbuchhalter und Controller 1999, ..... (März-Heft)

<sup>91</sup> vgl. Muster der OFD Koblenz, abgedruckt bei Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Arbeitshilfen, Nr. 7.

<sup>92</sup> Wissner in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage, § 393 Anm. 4.

gungsbehörde zu vertretende Verfahrensverzögerung strafmildernd für den beschuldigten Mandanten zu würdigen.

#### IV. Justitiabilität des Akteneinsichtsrechts

Nach einer Meinung soll es kein Rechtsmittel im Ermittlungsverfahren –außer einer Dienstaufsichtsbeschwerde<sup>93</sup>- gegen die Versagung der beantragten Akteneinsicht geben<sup>94</sup>. Dem ist nicht zu folgen<sup>95</sup>. Insoweit wird teilweise auch angenommen, daß zumindest nach Abschluß der Ermittlungen die Versagung der Akteneinsicht vor den ordentlichen Gerichten anfechtbar ist<sup>96</sup>. 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 gehalten<sup>97</sup>. Damit soll in den Fällen, in denen nach § 147 Abs. 2 StPO das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers diesem

---

<sup>93</sup> KG, Beschluß v. 09.02.1993, wistra 1994, 38; Lohmeyer, Praxis der Steuerfahndung, RN 282.

<sup>94</sup> 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.

<sup>95</sup> 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;

<sup>96</sup> 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.

<sup>97</sup> OLG Saarbrücken, Beschluß vom 20.07.1994, wistra 1994, 362; Gast-de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 392 RN 56.

ganz oder teilweise versagt wird, bis zum Abschluß des Ermittlungsverfahrens der Verteidiger schutzlos stehen<sup>98</sup>. Zu bedenken ist dabei, daß der Mandant kein Akteneinsichtsrecht hat<sup>99</sup>, 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 Verfahrens<sup>100</sup> 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 EGGVG<sup>101</sup> auch in den Fällen des § 147 Abs. 2 StPO vor Abschluß der Ermittlungen gegeben<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> 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 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.

<sup>99</sup> Schmitz/Tillmann, Das Steuerstrafverfahren, 2. A., S. 98.

<sup>100</sup> OLG Hamm, Beschluß vom 21.11.1991, -1 VAs 31/91-, StV 1993, 299.

<sup>101</sup> 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

Zwar ist dem Rechtsschutzanspruch nach Art 19 Abs. 4 GG schon entgegengehalten worden, er gebiete nicht sofortigen Rechtsschutz, sondern nur Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit<sup>103</sup>. 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 Unabänderliches bewirkt<sup>104</sup> 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 gewährt<sup>105</sup>, 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 ist<sup>106</sup>. 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 Steu-

---

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, Klein-knecht/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.

<sup>102</sup> Burkhard, wistra 1996, 171 ff., 175, 176.

<sup>103</sup> OLG Frankfurt/M., Beschluß vom 22.03.1993 –3 VAs 7/93-, StV 1993, 297, 298.

<sup>104</sup> BVerfGE 35, 382, 402.

<sup>105</sup> BVerfG NJW 1985, 1019.

<sup>106</sup> Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 52.

erberater 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 gewähren<sup>107</sup>. 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.

## V. Zusammenfassung

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 Gehörs<sup>108</sup> 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. Vernachlässigt dies der Verteidiger, können sich hieraus zivilrechtliche Haftungsansprüche seines Mandanten gegen ihn ergeben.

---

<sup>107</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 571.

<sup>108</sup> Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, K 276.

