

Durchsicht von Steuerberater- Handakten durch die Steuerfahndung?

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

I. Einleitung

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

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

Die Durchsicht der Papiere nach § 110 StPO ist bei einer Durchsuchung das Mittel, um die als Beweisgegenstände in Betracht kommenden Unterlagen inhaltlich darauf zu prüfen, ob eine richterliche Beschlagnahme zu beantragen ist oder ob die Dokumente beschlagnahmefrei nach § 97 Abs. 1 StPO sind. Bei dieser Durchsicht soll also wichtiges von unwichtigem, verfahrensrelevantes von nicht verfahrensrelevantem getrennt werden. Nur die für das Verfahren erheblichen Akten sollen beschlagnahmt werden. Rein private Unterlagen sollen nicht gesichtet werden.

Nach § 404 Abs. 1 Satz 2 AO ist die Steuerfahndungsstelle zur Durchsicht der Unterlagen befugt.

In der Praxis wird eher extensiv gesichtet und beschlagnahmt, als es für das Verfahren dann später tatsächlich erforderlich ist. In der Praxis handeln die Steuerfahndungsstellen nach der Devise: „im Zweifel immer beschlagnahmen“. Gerade weil lediglich eine Potentiale Beweisbedeutung eines Gegenstandes zur Beschlagnahme erforderlich aber auch ausreichend ist² können fast alle Unterlagen im Strafverfahren irgendwann einmal eine Beweisbedeutung erlangen.

Seit jeher umstritten ist, wie mit Handakten des Steuerberaters zu verfahren ist. Diese sind nach § 97 Abs. 1 StPO beschlagnahmefrei, da sie Schriftstücke enthalten, die innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstanden sind. Das Vertrauen zum Berater kann aber nur entstehen, wenn dieser (und seine Mitarbeiter) über die mandatsbezogenen Informationen schweigen. Diese Verschwiegenheit ist einerseits Berufspflicht, § 57 Abs. 1 StBerG, andererseits der Verstoß gegen die Verschwiegenheitsverpflichtung auch strafrechtlich sanktioniert,

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

² BGH NStZ 1981, 94; LG München, NJW 1978, 601; BVerfGE 77, 1; BVerfG NJW 1988, 890, 894; Kleinknecht-Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 44. Aufl., § 94 RN 6.

§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB und schließlich sind der Berater und seine Mitarbeiter von der zeugenschaftlichen Aussagepflicht, vollständig und wahrheitsgemäß auszusagen bezüglich der mandatsbezogenen Informationen befreit, §§ 53, 53a StPO. Das Beratungsgeheimnis, wozu auch die Handakte des Beraters gehört, die die Gesprächsinhalte wiedergibt, ist als Grundlage und Voraussetzung einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Berater und Mandant genauso geschützt wie das vertrauliche gesprochene Wort in Mandatsverhältnis. Denn es kann keine Rolle spielen, ob die Sachverhaltsinformationen oder Beratungsakzente mündlich oder schriftlich ausgetauscht werden. Zu diesem Beratungsgeheimnis gehört auch, dass dieses – abgesehen von dem Fall, daß der Berater selbst der Mittäterschaft oder Beihilfe beschuldigt wird³ – durch die Steuerfahndungsstelle nicht durch eine Durchsuchungsmaßnahme beim Steuerberater in Erfahrung gebracht werden darf. Daher stellt sich die Frage, ob die beschlagnahmefesten Handakten überhaupt von der Steuerfahndungsstelle gesichtet werden dürfen. Denn bei der Sichtung können Aktenteile oder einige Schreiben dem Fahnder ganz oder teilweise inhaltlich bekannt werden, wodurch das Beratungsgeheimnis unterlaufen würde. Das grundsätzlich bestehende Aktendurchsichtsrecht der Steuerfahndung nach § 404 Satz 2 AO kollidiert hier also mit den Geheimhaltungsinteressen und Geheimhaltungspflichten des Beraters die u. a. in § 97 StPO enthalten sind.

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

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

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

Hürde ist der Anfangsverdacht nicht. Vielmehr genügt die Möglichkeit des Vorliegens einer Straftat. Und die Möglichkeit einer Steuerhinterziehung wird nicht auszuschließen sein, wenn eine Selbstanzeigeberatung bei einem Berater erfolgte, zumal es ständige Praxis der Amtsgerichte ist, bei der Behauptung der Finanzämter, daß Kapitaleinkünfte in noch zu klärender Höhe in Luxemburg vorhanden waren und nicht erklärt wurden, einen Durchsuchungsbeschluß zu erlassen. Dies verdeutlicht, daß ein bloßes Durchblättern der Akte und ansatzweises Lesen schon einen Anfangsverdacht entstehen lassen kann. Damit wäre aber die Handakte des Beraters Grundlage und Ausgangspunkt für die steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen den Mandanten, was gerade zur Stellung des Beraters und dem Schutz des Beratungsgeheimnisses diametral gegenüberstünde.

II. Handakte

Das Problem beginnt schon bei der Frage, was alles zu einer Steuerberaterhandakte gehört.

Nach § 66 Abs. 2 StBerG gehören zu den Handakten im Sinne dieser Vorschrift alle Schriftstücke, die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus Anlaß seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat. Dies gilt jedoch nicht für den Briefwechsel zwischen dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten und seinem Auftraggeber und für die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat sowie für die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere. Zu den Handakten gehören alle Schriftstücke, die der Berufsangehörige von dem Auftraggeber erhalten hat, z. B. Kontoauszüge, Rechnungen und sonstige Buchführungsunterlagen⁴, Schriftwechsel des Auftraggebers mit Geschäftspartnern, ferner Schriftstücke, die er für ihn erhalten hat, z. B. Steuerbescheide und Urteile⁵. Ausgenommen sind der Schriftwechsel mit dem Auftraggeber und Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere, z. B. Aufzeichnungen zur Vorbereitung der Hauptabschlußübersicht.

Diese Definition, was Handakten im Sinne des Steuerberatungsgesetzes darstellen, folgt daraus, daß Steuerberater bei allen Angelegenheiten, die über einen Rat oder eine Auskunftserteilung hinaus gehen, diese aktenkundig machen sollen⁶. Denn die entsprechenden Aktenvermerke gehören zu einer gewissenhaften Berufsausübung⁷. § 66 StBerG geht davon aus, daß derartige Aufzeichnungen bei einem Steuerberater vorhanden sind und in Form einer Handakte während des Beratungsverhältnisses gesammelt werden. Nach § 66 Abs. 1 StBerG hat der Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigte die Handakten auf die Dauer von sieben Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren.

⁴ LG Heidelberg, MDR 1998, 188.

⁵ Gilgan, Stbg 1995, 208; Fiala/von Walter, DStR 1998, 694, 736; Gehre, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 4. Auflage, § 66 RN 4.

⁶ LG Bamberg, DStR 1970, 62.

⁷ Gehre, a. a. O., § 66 RN 3 und derselbe § 57 RN 48.

III. Rechtsprechung

Auch die Beschränkung des Durchsichtsrechts bei Handakten auf ein schnelles Durchblättern wird den Geheimhaltungsbedürfnissen und –pflichten nicht gerecht. Denn was ein schnelles Durchblättern ist, ist nicht klärbar. Wieviele Seiten pro Minute bzw. Sekunde muß der Fahnder durchblättern um nicht zu lesen. Daran schließt sich die Frage an, welchen Sinn es macht die Akte durchzublätern, wenn er die einzelnen Seiten nicht lesen kann. Denn dann kann er den Inhalt nicht wahrnehmen und begreifen und folglich keine Schlüsse aus dem Inhalt ziehen, insbesondere nicht, ob es sich um eine echte Handakte des Beraters handelt oder etwa Unterlagen vom Mandanten hier eingelagert sind, die der Beschlagnahme unterliegen. Dies wirft die weitere Frage auf, was eigentlich Inhalt einer beschlagnahmefreien Handakte ist und was nicht. Das Durchblättern der Handakte durch die Steuerfahndung macht jedoch nur Sinn, wenn der Steuerfahnder den Inhalt so weit lesen kann, daß er beurteilen kann, ob es sich ausschließlich um beschlagnahmefreie Unterlagen handelt oder zumindest einige Unterlagen des Mandanten, die nicht beschlagnahmefrei sind, hierunter sind. Zu dieser Unterscheidung muß er jedoch die Akte bzw. die Seiten lesen und ein schnelles Durchblättern der Akte ohne Details zur Kenntnis zu nehmen wäre für den Fahnder sinn- und nutzlos, da sich dadurch eine Unterscheidung zwischen beschlagnahmefähigen und nicht beschlagnahmefähigen Seiten oder Aktenteilen nicht vornehmen ließe.

Eine freiwillige Gestattung der Durchsicht der Handakte oder deren unversiegelte freiwillige Herausgabe ohne Widerspruch kann dem steuerlichen Berater wenigstens als Parteiverrat, § 356 StGB, u. U. auch als Verstoß gegen die Schweigepflicht gemäß § 203 StGB ausgelegt werden.

IV. Eigener Lösungsansatz

Der nachfolgender Aufsatz bietet einen Lösungsvorschlag, wie diese Spannungsverhältnis zwischen § 404 AO i. V. m. § 110 StPO und § 97 StPO zu lösen ist.

1. Papiere im Sinne des § 110 Abs. 1 StPO

Papiere im Sinne des § 110 Abs. 1 StPO sind alles, was wegen des Gedankeninhalts Bedeutung hat. In der Regel wird dies auch schriftlich verkörpert sein. Es handelt sich um private und geschäftliche Schriftstücke wie Briefe, Tagebücher, Bilanzen, Buchungsunterlagen, Werklagezeichnungen oder Skizzen. Im Steuerstrafverfahren sind für die Steuerfahnder private Fotoalben mindestens ebenso interessant wie aufgehängte Fotos, private Telefonbücher oder auch Terminkalender. Aus den Fotoalben ergeben sich möglicherweise Anhaltspunkte auf die Anzahl oder die Art der Urlaubsreisen, auf evtl. Auslandsimmobilien, Motorboote, Yachten u.s.w. Dadurch sind Rückschlüsse auf die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse möglich und derartige Privatausgaben und Anschaffungen im privaten Bereich können im Rahmen von Vermögenszuwachs- bzw. Geldverkehrsrechnungen sehr relevant werden. Die privaten Telefonbücher sind wichtig, um Geschäftspartner des Beschuldigten in Erfahrung zu bringen, mit denen möglicherweise OR-Geschäfte (ohne Rechnungs-Geschäfte) getätigt wurden. Die Terminkalender enthalten häufig verräterische Vermerke wie „Luxemburg“ oder ähnliches, die auf Besuche bei

dortigen Banken hinweisen. Selbst irgendwo ohne scheinbaren Bezug aufgeschriebene und aufaddiert Zahlenkolonnen können aus Sicht der Steuerfahndung Hinweise auf das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen geben.

Zu den Papieren gehören aber auch Unterlagen, bei denen statt Papier ein anderes Speichermedium verwendet worden ist, wie z. B. Disketten, Festplatten von PC's⁸, Farbbänder von Schreibmaschinen⁹, Tonträger, Filme, Lochkarten oder Magnetbänder von Datenverarbeitungsanlagen¹⁰. Nicht zu den Papieren im Sinne des § 110 StPO zählen die zur Vorlage bei Behörden bestimmten Urkunden, wie z.B. Führerscheine oder Personalausweise¹¹.

2. Ort der Durchsicht

Die Durchsicht kann unmittelbar im Ausschluß an die Durchsuchung „vor Ort“, aber auch später an einem anderen Ort stattfinden¹². Hat sie bereits vorher unmittelbar „vor Ort“ stattgefunden und haben die dazu befugten Durchsuchungsbeamten entschieden, welche Unterlagen mitgenommen werden, liegt bereits eine Beschlagnahme vor. Die Durchsuchung ist damit beendet und eine spätere, ggf. nochmalige Durchsicht ist nicht mehr eine Durchsicht im Sinne des § 110 Abs. 1 StPO, sondern eine reine Auswertung bereits beschlagnahmter Unterlagen¹³.

3. Zuständigkeit für die Durchsicht der Papiere

Nach § 110 Abs. 1 StPO ist für die Durchsicht der Papier die Staatsanwaltschaft bzw. der Richter zuständig.

Bei der Durchsuchung in einer Anwaltskanzlei sind schriftliche Mitteilungen zwischen Verteidiger und Beschuldigten von der Staatsanwaltschaft ohne eigene Durchsicht dem zuständigen Richter zur Prüfung eines Beschlagnahmeverbots vorzulegen¹⁴. Dem ist zuzustimmen. Denn das Beschlagnahmeverbot nach § 97 Abs. 1 StPO kann nur dann nach seinem Sinn und Zweck wirksam umgesetzt werden, wenn die Strafverfolgungsbehörden die möglicherweise beschlagnahmefreien Unterlagen erst gar nicht zu Gesicht bekommen. Denn bei jeder Durchsicht besteht die Gefahr, dass entgegen dem gesetzgeberischen Willen doch Beratungsgeheimnisse aus der Handakte den Strafverfolgungsbehörden zur Kenntnis gelangen. Insofern wird das Beratergeheimnis nicht wirksam geschützt, wenn beschlagnahmefreie Papiere dürfen durchgesehen und sofort nach Durchsicht zurückgegeben werden sollen. Sie dürfen schon erst gar nicht gelesen werden¹⁵. Es kann Zweifelsfälle geben, in denen fraglich ist, ob die Handakte ganz oder nur teilweise beschlagnahmefrei ist und dann müßten die zur Durchsicht Berechtigten doch tiefer einsteigen, das heißt möglicherweise Blatt

⁸ BGH StV 1988, 90; CR 1999, 292; LG Köln NRStZ 1995, 54.

⁹ LG Berlin, StV 1987, 97.

¹⁰ KK- Nack, StPO- Kommentar, § 110 RN 2; Rengieer, NSStZ 1981, 376; Bär, CR 1995, 158 ff.; 227 ff.; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 289a m. w. N.

¹¹ Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO- Kommentar, § 110 RN 1.

¹² Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 290.

¹³ OLG Bremen, wistra 1999, 75 f.

¹⁴ AG Hanau, NJW 1989, 1493; KK-Nack, § 97 RN 95; Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 92a.

¹⁵ Kleinknecht-Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, § 110 RN 2.

für Blatt entscheiden, welche Seiten nun dem Beratungsgeheimnis unterliegen und damit beschlagnahmefrei wären und welche nicht. Gerade aber dabei wäre eine Durchsicht, dass heißt auch ein langsames Durchblättern bzw. Durchlesen der einzelnen Seiten unerlässlich. Denn bei einer schnellen Durchsicht im Sinne eines schnellen Durchblätterns ohne den Inhalt im Detail zur Kenntnis zu nehmen, könnten möglicherweise in der Handakte abgelegte Urkunden oder Belege übersehen werden.

Zudem ist unklar, wo ein schnelles, überschlätiges Durchblättern endet und wo ein langsames, rechtswidriges Durchlesen der Handakte des Steuerberaters beginnt. Derartige Abgrenzungsschwierigkeiten lassen sich in der Praxis kaum lösen. Jedenfalls wäre aber eine Vorgabe wie viele Seiten pro Minute durchgeblättert werden, damit noch ein schnelles Durchblättern und nicht ein langsames Durchblättern zum Zwecke des Lesens vorliegt, in der Praxis weder überprüfbar noch durchführbar. Zudem schließt sich hier gleich die nächste Frage an, wird die Beweislast für ein schnelles bzw. zu langsames Durchblättern trägt. Hierbei würde die nicht Erweislichkeit, wenn dem Betroffenen die Beweislast bezüglich eines zu langsamen Durchblätterns obliegt zugunsten der Vernehmung ausgehen. Dies würde bedeuten, daß kein wirksamer Rechtsschutz Bezug diesen § 97 StPO bestünde und dieser jederzeit unterlaufen werden könne bzw. das Beratungsgeheimnis durch ein zu langsames Durchblättern jederzeit durchbrochen werden könnte, wenn das zu langsame Durchblättern nicht bewiesen werden. Schon aufgrund der zahlenmäßigen Überlegenheit der Steuerfahnder bei einer Durchsichtung im Verhältnis zu dem von der Durchsichtung Betroffene würden in der Regel immer mehr Fahnder als Zeuge zur Verfügung stehen, daß schnell Durchgeblättert wurde. Objektive Kriterien sind hier nicht vorstellbar. Wird die Beweislastverteilung anders herum erfolgen, daß die Steuerfahndungstelle stets ein schnelles Durchblättern beweisen muß, sind auf ihr unlösbare Probleme in der praktischen Durchführung gegeben. Im Ergebnis ist daher die Abgrenzung ein schnelles Durchblättern zu genehmen und ein langsames nicht, nicht praktikabel.

Daher kollidieren in der Praxis die Befugnisse der Strafverfolgungsbehörden nicht selten mit dem gleichwertigen Anspruch des Steuerberaters, dass seine beschlagnahmefreien Handakten nicht von der Strafverfolgungsbehörde bei der Durchsicht ausgewertet werden dürfen und so entsprechende Hinweise und Ermittlungsansätze Gegenstand des Ermittlungsverfahrens werden.

Die Befugnis zur Durchsicht der Papiere wird gem. § 404 Satz 2 AO abweichend von § 110 StPO auch den Fahndungsstellen erteilt, jedoch nicht den einzelnen Fahndungsbeamten, soweit diese nicht für die Fahndungsstelle in deren Auftrag tätig werden¹⁶. Die Fahndungsbeamten selbst haben diese Befugnisse allerdings schon in ihrer Eigenschaft als Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft.

4. Beschlagnahmefreie Gegenstände

Nach § 97 Abs.1 StPO unterliegen nicht der Beschlagnahme die schriftlichen Mitteilungen zwischen dem Beschuldigten und den Personen, die nach §§ 52, 53 Abs. 1 Nr. 1-3b StPO das Zeugnis verweigern dürfen. Ebenfalls dürfen

¹⁶ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., § 404 RN 69; Rüsken in Klein, AO – Kommentar § 404, Anm. 4.

Aufzeichnungen von Berufsgeheimnisträgern über die ihnen von den Beschuldigten **anvertrauten** Mitteilungen nicht beschlagnahmt werden, § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO. Ebenfalls dürfen Aufzeichnungen von Berufsgeheimnisträgern über andere Umstände, die die Beschuldigten mitgeteilt haben und auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht der Berufsgeheimnisträger erstreckt, nicht beschlagnahmt werden, § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO. Gleiches gilt für andere Gegenstände einschließlich Untersuchungsbefunde, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht der in § 53 Abs. 1 Nr. 1-3b genannten Berufsträger erstreckt, § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO. Dieses Beschlagnahmeverbot des § 97 StPO knüpft an die Zeugnisverweigerungsrechte nach §§ 52, 53a StPO an und soll eine Umgehung des Zeugnisverweigerungsrechts durch die spätere Beschlagnahme der Handakten des Beraters verhindern¹⁷. Dieser Gesetzeszweck, der schon bei der Beschlagnahmeanordnung zu berücksichtigen ist¹⁸, macht die Anordnung und Durchführung der Durchsuchung unzulässig, wenn die gesuchten Beweismittel dem § 97 StPO unterfallen¹⁹. Denn § 97 StPO hat im wesentlichen vier Voraussetzungen:

1. Es sich um ein Verfahren gegen einen anderen Beschuldigten handeln,
2. es muß sich um Gegenstände im Gewahrsam des Zeugnisverweigerungsberechtigten im Sinne der §§ 52, 53, 53a StPO handeln,
3. es darf – negativ formuliert – kein Teilnahmeverdacht oder Verdacht der Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei gegen den Zeugnisverweigerungsberechtigten bestehen, § 97 Abs. 2 Satz 3 StPO,
4. der Zeugnisverweigerungsberechtigte darf auch nicht von seiner beruflichen Schweigepflicht entbunden worden sein, § 53 Abs. 2 StPO, da er dann wie jeder andere Zeuge vollständig und wahrheitsgemäß aussagen müßte und dementsprechend die Unterlagen, die das im Mandatsverhältnis Anvertraute verkörpern, nicht mehr dem Berufsgeheimnis unterlägen.

5. Lösungsvorschlag

Eine Durchsicht der Unterlagen durch die Steuerfahndung, den Staatsanwalt oder der BuStra – gleichgültig wie schnell diese auch blättern mögen – birgt immer das Risiko, dass einzelne Informationen aus den beschlagnahmefreien Akten doch mittelbar Gegenstand des Ermittlungsverfahrens werden. Es ist nie auszuschließen, dass die Ermittler beim bloßen Durchblättern Informationen gewinnen, hieraus für den Mandanten nachteilige Schlüsse ziehen, diese Erkenntnisse in Form von Aktennotizen nach der Durchsuchung festhalten und als Ansätze für weitere Ermittlungen verwenden.

Da das Vertrauensverhältnis zwischen Berufsgeheimnisträger und Mandanten nur auf Grund der Verschwiegenheitsverpflichtung bzw. des Schweigerechts des Berufsgeheimnisträgers zustande kommen kann, ist auch der Schutz des in der Handakte verkörperten Beratungsgeheimnisses umfassend und wirksam zu gewährleisten. Ein bißchen Beschlagnahmefreiheit kann es deswegen genauso wenig geben wie ein bißchen Durchsichtsrecht der Ermittler. Im Ergebnis ist daher § 404 AO in Verbindung mit § 110 StPO dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass

¹⁷ BVerfGE 20, 162, 188= NJW 66, 1603, 1607; BVerfGE 32, 373, 385=NJW 1972, 1123, 1125; Frankfurt, StV 1982, 64, 65; Amelong, DNotZ 1984, 198; Bringewhat, NJW 1974, 1742; Fezer, Jus 1978, 777; Michalowski, ZStW 109, 542.

¹⁸ KK-Nack, § 97 NR 2.

¹⁹ Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO- Kommentar, § 97 RN 1.

in den Durchsuchungsfällen nach § 103 StPO beim Berater die tatsächlichen oder auch nur vermeintlichen Handakten des Beraters nicht durchgesehen werden. Stattdessen sind die Handakten immer zu versiegeln und dem Richter zur Prüfung vorzulegen. Ist der Richter der Auffassung, dass es hierbei ganz oder teilweise um dem Beratungsgeheimnis unterliegende und folglich nicht beschlagnahmefähige Unterlagen nach § 97 Abs. 1 StPO handelt, hat der Richter diese unverzüglich dem Berater wieder herauszugeben, ohne dass er über den Inhalt einen Aktenvermerk fertigt oder dass die Ermittlungsbehörden jemals Einsicht in die Handakte genommen hätten. Handelt es sich hingegen ganz oder teilweise nicht um beschlagnahmefreie Unterlagen, hat der Richter die Beschlagnahme zu bestätigen und die Unterlagen entsprechend den Strafverfolgungsbehörden bzw. der Steuerfahndungsstelle zur Auswertung zu übergeben. Unterliegen nur Teile der Handakte dem Beratungsgeheimnis unterliegen, so sind die einzelnen Seiten entsprechend zu trennen und die beschlagnahmefesten Aktenbestandteile dem Berufsgeheimnisträger bzw. die der Beschlagnahme unterliegenden Unterlagen der Steuerfahndungsstelle bzw. Strafverfolgungsbehörde auszuhändigen.

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

In diesem Sinne hat sich auch das AG Hanau²⁰ zutreffend dafür entschieden, bei der Durchsichtung einer Anwaltskanzlei das Durchsichtsrecht der Staatsanwaltschaft im Wege der teleologischen Auslegung entsprechend zu reduzieren und das Durchsichtsrecht auf den neutralen Richter zu verlagern. Nichts anderes kann in den Fällen gelten, in denen eine Steuerberatungskanzlei durch die Steuerfahndung durchsucht wird. Auch hier müssen die vom Steuerberater als Handakten bezeichneten bzw. gekennzeichneten Unterlagen – gleichgültig, um wie viele Aktenordner es sich im Einzelfall handelt – ohne vorhergehende Durchsicht durch die Steuerfahndung versiegelt werden und dem Richter zur Durchsicht und Prüfung vorgelegt werden, ob sich tatsächlich um beschlagnahmefreie Unterlagen des Steuerberaters handelt oder nicht.

6. Technischer Ablauf der Versiegelung

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

²⁰ AG Hanau, NJW 1989, 1493.

Ermittlungsrichter vorzulegen hat, ein entsprechendes Beschlagnahmeverzeichnis nach § 109 StPO anzufertigen.

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

7. Verwertungsverbot

Die praktische Auswirkung der vorstehend aufgezeigten Problemkreise ist deswegen sehr groß, weil ein Verstoß gegen das Beschlagnahmeprivileg des § 97 Abs. 1 StPO ein Beweisverwertungsverbot nach sich zieht²¹.

8. Verstoß gegen Beweisverwertungsverbot ist Revisionsgrund

Mit dem Rechtsmittel der Revision kann geltend gemacht werden, das ein Beweisgegenstand unter Verstoß gegen das Beweisverwertungsverbot nach § 97 StPO bei der Beweiswürdigung berücksichtigt wurde²². Bei der Revisionsbegründung muß jedoch dargelegt werden, dass die Voraussetzungen des § 97 Abs. 2 Satz 3 StPO (z.B. Wortfall der Beschlagnahmefreiheit wegen Deliktsbezogenheit) nicht vorlagen, § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO²³.

9. Veränderung der Umstände

War die Beschlagnahme zunächst zulässig, so sind die gewonnenen Beweismittel auch dann verwertbar, wenn nachträglich die Beschlagnahmeversetzungen entfallen. Sind also Unterlagen bei einem Dritten beschlagnahmt worden und bestellt dieser sich danach zum Verteidiger des Beschuldigten, unterliegen die beschlagnahmten Beweismitteln nicht nachträglich dem Schutz des § 97 StPO. Entsprechendes gilt, wenn der Berater zunächst selbst unter einem Beihilfeverdacht oder einem anderen Verdacht im Sinne des § 97 Abs. 2 Satz 3 StPO stand und dieser ursprünglich zu Recht angenommene Tatverdacht später entfiel²⁴. Die Beschlagnahmefreiheit bleibt dann bestehen, wenn das Mandat für den Verteidiger später beendet wird. Dann ist die unter Verstoß gegen das Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO vorgenommene rechtswidrige Beschlagnahme nicht etwa

²¹ BGHSt. 18, 227=NJW 1963, 870; BGHSt. 25, 168; BGH NStZ 1991, 196; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO –Kommentar, § 97 StPO RN 46 ff.; Schäfer in LR, StPO- Kommentar, § 97 RN 103 ff., Nr. 58 RStBV; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 RN 208; Nr. 58 RStBV.

²² BGH St 18, 227; BGHSt. 25, 168.

²³ BGH, NStZ 1991, 169.

²⁴ BGH, NStZ 1983, 85; Laufhütte in KK, StPO- Kommentar, § 97 RN 8.

gerechtfertigt bzw. eine dann erfolgende Durchsuchung muß dennoch die Beschlagnahmefreiheit für die ursprünglich dem Beratungsgeheimnis unterliegenden Unterlagen respektieren. Denn andernfalls würde im Falle der Mandatsbeendigung die Beschlagnahmefreiheit und damit das Beratergeheimnis leergehen. Die Veränderung der Verhältnisse hat daher keinen Einfluß auf die ursprüngliche Beschlagnahmefreiheit im Sinne des § 97 StPO: Es kommt immer auf die Umstände zum Zeitpunkt der Beschlagnahmehandlung an.

Ein zulässigerweise beschlagnahmter Gegenstand darf aber nicht uneingeschränkt, insbesondere nicht zum Beweis einer anderen Tat im Sinne des § 264 StPO verwandt werden, für deren Untersuchung er nicht hätte beschlagnahmt werden dürfen, selbst wenn mehrere Taten Gegenstand desselben Verfahrens sind²⁵.

Aus einer unzulässigen Beschlagnahme folgt demgegenüber nicht zwangsläufig ein Verwertungsverbot. Vielmehr sind die Gegenstände dann verwertbar, wenn nachträglich ein Umstand – z. B. ein Teilnahmeverdacht – eintritt, der die Beschlagnahme rechtfertigen würde²⁶, es sei denn, der Tatverdacht resultiere erst aus der unzulässigen Beschlagnahme²⁷.

10. Steuerliches Verwertungsverbot

Von den strafprozessualen Beweisverwertungsverböten sind die Beweisverböte im Verwaltungsverfahren der Steuerermittlungen zu unterscheiden. Im Unterschied zum Strafverfahren, bei dem die Beweisverböte bereits die Strafverfolgungsbehörden und auch das Gericht in ihrer Aufklärungspflicht beschränken, erkennt die Rechtsprechung der Finanzgerichte ein Beweisverwertungsverbot nur an, wenn der Berechtigte den Verwaltungsakt (Steuerbescheid) zuvor im Ermittlungsverfahren ordnungsgemäß hinsichtlich der rechtswidrigen Maßnahmen angefochten hat²⁸. Die bislang starre Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte ist nunmehr in Bewegung geraten. Es wird eine gewisse Wechselwirkung zwischen Beweisverbot im Strafverfahren und im Besteuerungsverfahren angenommen. Ein im Strafverfahren festgestelltes Beweisverwertungsverbot greift danach auch auf das Besteuerungsverfahren durch, wenn die zugrundeliegende Entscheidung, so insbesondere bei Grundrechtsverletzungen, Allgemeingültigkeit besitzt²⁹. Dies bezeichnet man als übergreifende Verwertungsverböte. Zur Wirksamkeit des Verwertungsverböts in beiden Verfahrensarten bedarf es nicht der gerichtlichen Feststellung im ersten Verfahren³⁰.

²⁵ BGHSt. 18, 227; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, § 97 RN. 49; Schäfer in LR, StPO-Kommentar, § 97 RN 108; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 RN 209.

²⁶ BGHSt. 25, 168.

²⁷ LG Koblenz, StV 1985, 8, 10; LG Saarbrücken, NSTz 1988, 424; Schäfer in LR, StPO-Kommentar, § 97 StPO RN 106.

²⁸ BFHE 109, 500, 501 f = BStBl. 1973 II, 716; BFHE 114, 85, 88 = BStBl. 1975 II; 239; BFHE 128, 170, 172 = BStBl. 1979 II, 704; FG Schleswig-Holstein, EFG 1972, 402; FG Rheinland-Pfalz, NJW 1986, 866; Kritisch dazu: Rüping, Seite 50 f. und Felix, Seite 1 m. w. N.

²⁹ Streck, Die Steuerfahndung, RN 901 ff.; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 RN 393.

³⁰ Tipke/Kruse, AO- und FGO Kommentar, § 88 AO RN 7; Rüping, Seite 50 f.; Vergl. BFH, BStBl 1979 II, 704 m. Anm. Streck BB 1980, 1541.

