

# Durchsicht von Steuerberater- Handakten durch die Steuerfahndung?

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

## 1. Durchsicht der Papiere

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

## 2. Durchsicht auch durch die Steuerverfahren

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 Recht (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 399 RN 19).

## 3. Beschlagnahmeprivileg der Handakten

Seit jeher umstritten ist, wie mit Handakten des Steuerberaters zu verfahren ist. Diese sind nach § 97 Abs. 1 StPO beschlagnahmefrei, da sie Schriftstücke 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, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB und schließlich sind der Berater und seine Mitarbeiter von der zeugenschaftlichen Aussagepflicht, vollständig und wahrheitsgemäß auszusagen bezüglich der mandatsbezogenen Informationen befreit, §§ 53, 53a StPO. Das Beratungsgeheimnis, das auch in der Handakte des Beraters verkörpert ist, ist als Grundlage und Voraussetzung einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Berater und Mandant genauso geschützt wie das vertrauliche gesprochene Wort in Mandatsverhältnis. Denn es kann keine Rolle spielen, ob die Sachverhaltsinformationen oder Beratungskonzepte mündlich oder schriftlich ausgetauscht werden. Zu diesem Beratungsgeheimnis gehört auch, dass dieses – abgesehen von dem Fall, daß der Berater selbst der Mittäterschaft oder Beihilfe beschuldigt wird (Instruktiv: Spatschek/Mantas, PStR 00, 134 ff.) – durch die Steuerfahndungsstelle nicht durch eine Durchsuchungsmaßnahme beim Steuerberater in Erfahrung gebracht werden darf.

#### 4. Aus dem Beschlagnahmeprivileg folgt Durchsichtsverbot

Da Handakten nicht beschlagnahmt werden dürfen, dürfen sie auch konsequenterweise nicht von den Strafverfolgungsbehörden durchgesehen werden. Zwar besteht natürlich seitens der Steuerverwaltungen ein erhebliches Interesse diese Akten zu sichten. In der Praxis beruft sich die Steuerverwaltung i.d.R. darauf, daß sie nicht wisse, was in den Akten ist und sie deshalb zunächst den Inhalt prüfen müsse, ob denn dieser Inhalt auch tatsächlich dem Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO unterliege. Alternativ trägt die Steuerverwaltung in diesen Fällen vor, daß sie ggf. gar nicht diese Akten haben wolle, weil die den Inhalt schon kenne oder der Inhalt nicht verfahrensrelevant sei. Dies müsse sie jedoch durch die Durchsicht erst einmal prüfen. Dabei verkennt die Steuerverwaltung den Sinn und Zweck des Beschlagnahmeprivilegs, daß nämlich gerade das schriftlich fixierte Beratungsgeheimnis nicht durch die Beschlagnahme unterlaufen werden darf. Nichts anderes gilt aber für die beabsichtigte Durchsicht. Daher dürfen die –möglicherweise- beschlagnahmefreien Handakten nicht von der Steuerfahndungsstelle gesichtet werden – auch nicht zur Prüfung, ob es sich um Handakten des Beraters handelt. Denn bei der Sichtung können Aktenteile oder einige Schreiben dem Fahnder ganz oder teilweise inhaltlich bekannt werden, wodurch das Beratungsgeheimnis unterlaufen würde. Die Steuerverwaltung würde also mit der Durchsicht Fakten schaffen, die gerade das Beschlagnahmeprivileg unterlaufen und sinnentstellen.

#### 5. Was gehört zu den Handakten?

Streitig ist die Frage, was alles zu den Handakten gehört. Nach Nr. 58 AStBV (St) unterliegen folgende Gegenstände dem Beschlagnahmeverbot: Akten des Berufsgeheimnisträgers mit dem zwischen ihm und dem Beschuldigten geführten Schriftwechsel, seine Aufzeichnungen über Mitteilungen des Beschuldigten und andere Umstände und Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt. Beschlagnahmefähig sind nach Nr. 58 AStBV (St) Gegenstände, die lediglich zum Zweck der Aufbewahrung dem steuerlichen Berater übergeben worden sind sowie Buchführungsunterlagen, Belege Aufzeichnungen des Beschuldigten. Die Rechtsprechung hält überwiegend Geschäfts- und Buchführungsunterlagen für beschlagnahmefähig (LG Stuttgart, wistra 1990, 282, Kohlmann § 185 RN 190 m.w.N.). Die Frage, was alles beschlagnahmefähig ist, kann hier für die Frage des Durchsichtsrechts der Steuerverwaltung jedoch dahinstehen, wenn man nachstehendem Lösungsvorschlag folgt.

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

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

Die zu erwartende Argumentation der Steuerfahndungsstelle, daß derjenige, der ein reines Gewissen hat, sich dann auch in die Karten bzw. Akte schauen lassen soll, geht daher an der Sache aus diesen grundsätzlichen Erwägungen vorbei. Der Berater ist kein Belegsammler für die Fahndung. Funktion und Aufgabe der Beraterschaft können nur wahrgenommen werden, wenn die Vertraulichkeit des Wortes bzw. der Aufzeichnung zugesichert wird. Wie sonst sollte ein Mandant, der erstmals einen Berater aufsucht und eine Beratung über z.B. eine Selbstanzeige wünscht und sich dann doch nicht zur Abgabe einer Selbstanzeige entschließt, vertrauensvoll über seine steuerlichen Angelegenheiten sprechen können, wenn das Gespräch bzw. die Aufzeichnungen in der Akte beim Berater nicht vor einem Zugriff der Steuerfahndung sicher wären? Dann wäre er mit der Offenbarung seines Problems gegenüber dem Berater quasi zur Abgabe der Selbstanzeige gezwungen, da er mit dem Gespräch und der betreffenden Akte beim Berater ein weiteres Entdeckungsrisiko geschaffen hat. Was ist z.B. wenn der Mandant in diesem Fall bislang in Deutschland keine belegmäßigen Spuren bei dem Kapitaltransfer nach Luxemburg hinterlassen hat und nur ein sehr geringes Entdeckungsrisiko besteht und nun der Berater Aufzeichnungen über die Selbstanzeigeberatung in seiner Akte hat? Dürfte die Steuerfahndung diese Akten durchsehen und Aktenteile lesen, könnte der Name und der Wohnort in Verbindung mit dem vielleicht beim Durchblättern aufgeschnappten Stichwort Selbstanzeige einen Anfangsverdacht und damit eine Durchsuchung beim Steuerpflichtigen zur Folge haben. Denn eine echte Hürde ist der Anfangsverdacht nicht. Vielmehr genügt die Möglichkeit des Vorliegens einer Straftat (Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 152 RN 4). Und die Möglichkeit einer Steuerhinterziehung wird nicht auszuschließen sein, wenn eine Selbstanzeigeberatung bei einem Berater erfolgte. In Verbindung mit der Honorarabrechnung des Beraters, die ggf. noch den Geschäftswert benennt, wäre damit die Tat entdeckt. Mit dem Argument, der Steuerpflichtige habe die Rechnung schließlich auch bezahlt und damit die Rechnung und den dort angegebenen Geschäftswert geprüft und akzeptiert, was die Bezahlung der Rechnung belege, ließen sich auch die Besteuerungsgrundlagen schätzen.

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

## 6. Lösungsvorschlag

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

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

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

In diesem Sinne hat sich auch das AG Hanau (AG Hanau, NJW 1989, 1493) 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.

## 7. Technischer Ablauf der Versiegelung

Die Handakten sind durch den Steuerberater bzw. dessen Berufshelfer in dessen Anwesenheit bei gleichzeitiger Anwesenheit der Steuerfahndung bzw. Strafverfolgungsbehörde zu 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 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 älteren und damit langsameren Rechnern immer die Möglichkeit, daß aus technischen Gründen ein ausreichend schnelles Scrollen unmöglich ist, so daß der Fahnder u. U. sogar gegen seinen Willen Erkenntnisse erlangt, die er so gar nicht gewinnen wollte. Mit der Versiegelung und Vorlage beim Richter und dessen Durchsicht könnte auch hier den Belangen aller Beteiligten – denen des Beraters und denen der Strafverfolgungsorgane Rechnung getragen werden.

## 8. Mögliche Umgehung durch Steufa

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

### a. Beschuldigung des Beraters

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

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

Auch kann der in § 97 Abs. 1 StPO verankerte Beschlagnahmeschutz dadurch umgangen werden, daß die sich in der Hand des Beraters befindlichen Jahresabschlüsse und Buchführungsunterlagen als Tatwerkzeuge i.S.d. § 97 Abs. 2 Satz 3, 2. Alt StPO angesehen werden (vgl. OLG Hamburg, MDR 1981, 603; LG Aachen, MDR 1981, 603).

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

Da das in § 148 StPO verbürgte und unüberwachte Verkehrsrecht zwischen Mandant und Verteidiger weitgehender als die Beschlagnahmefreiheit der Handakten nach § 97 StPO ist, kann die Bestellung des Steuerberaters zum Verteidiger die Beschlagnahme der Unterlagen und eine entsprechende Einsicht in die Unterlagen verhindern. Selbst bei dem Vorwurf einer strafrechtlichen Verstrickung des Verteidigers in die Tat des Beschuldigten kann eine Beschlagnahme der Verteidigerunterlagen nicht erfolgen. Ebenso sind während eines bestehenden Verteidigungsmandates über § 148 StPO auch Unterlagen, die als Tatwerkzeuge gelten, von der Beschlagnahme ausgenommen. Dies folgt aus der rechtstaatlichen Funktion und prozessualen Aufgabe des Verteidigers, der die ihm gesetzlich zugewiesene Tätigkeit nur durchführen kann, wenn er den Sachverhalt kennt, um den es in dem gegen seinen Mandanten gerichteten Ermittlungsverfahren geht (Kohlmann, § 385 RN 202).

## 9. Praxishinweis

In den Fällen, in denen der Steuerberater die Verteidigung übernimmt und steuerstrafrechtlich relevante Informationen von seinem Mandanten erhält und sich das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren über mehrere Jahre erstreckt, kann sich für den Steuerberater das Problem der Bösgläubigkeit bezüglich der Erstellung bzw. Vorbereitung künftiger Steuererklärungen stellen. Daher wird sich allein aus diesem Grund, wenn der Berater auch künftig die Steuererklärungen für den Mandanten fertigen will, es sich anbieten, die Verteidigung nur zusammen mit einem Rechtsanwalt als 2. oder 3. Verteidiger zu führen und hier auch nur einzelne, in der Vergangenheit abgeschlossene Teilbereiche mitzuverteidigen.

## 10. Fazit:

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