

# Merkblatt zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater

- Empfehlungen\*) der Bundessteuerberaterkammer -  
Beschlissen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Januar 2001.

## Das Problem

Im Rahmen von Ermittlungsverfahren gegen Mandanten erscheinen Beamte der Strafverfolgungsbehörden gelegentlich überraschend auch bei Steuerberatern, um die Praxis zu durchsuchen und Unterlagen von Mandanten zu beschlagnahmen, die als Beweismittel in einem späteren Strafverfahren dienen sollen. Für den Berufsangehörigen stellt sich dann die Frage, ob er diese Maßnahme dulden muss und die in seinem Gewahrsam befindlichen Unterlagen herauszugeben hat. Diese Frage ist wichtig, weil das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant gesetzlich geschützt ist und die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht den Berater der Gefahr strafrechtlicher und berufsrechtlicher Sanktionen aussetzt (§§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, 57 Abs. 1 StBerG, 9 BOSTB).

## 1. Befugnisse der Strafverfolgungsbehörden

Bei dem Vorgehen der Strafverfolgungsbehörden ist die Durchsuchung von der Beschlagnahme rechtlich zu trennen, obwohl sich beide Maßnahmen während ihrer Durchführung vermischen können. Rechtsgrundlage für entsprechende Maßnahmen ist ein **Durchsuchungs- und/oder Beschlagnahmebeschluss**, den das örtlich zuständige Amtsgericht erlässt (§§ 103, 105 StPO). Diese Beschlüsse müssen den Tatvorwurf und die Beweismittel, die sichergestellt werden sollen, so genau konkretisieren, dass eine Eingrenzung der Maßnahme möglich ist (LG Freiburg, Beschluss vom 07.09.1999, VIII Qs 4/99, DStRE 2000, S. 103).

Nur bei **Gefahr im Verzug** sind Durchsuchung und Beschlagnahme auch **ohne** gerichtlichen Beschluss zulässig, es genügt dann die mündliche Bekanntgabe des Ermittlungsgegenstandes (§ 106 Abs. 2 StPO).

Gefahr im Verzug besteht, wenn die richterliche Anordnung nicht eingeholt werden kann, ohne dass der Zweck der Maßnahme gefährdet wird. Es muss eine konkrete, durch Tatsachen begründete Gefahr des **Beweismittelverlusts** bestehen.

\*) Die Empfehlungen haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

## 1.1. Durchsuchung

Soweit die Ermittler nicht sogleich auf die gesuchten Unterlagen zugreifen können, sind sie zur Durchsuchung der Praxisräume berechtigt (§ 105 Abs. 1 Satz 1 StPO).

Während die Durchsuchung der Unterlagen des Mandanten, gegen den die Ermittlungen sich richten, bei entsprechendem Beschluss uneingeschränkt zulässig ist, ist das „**Durchblättern**“ von Unterlagen des Steuerberaters, die sich auf das betreffende Mandat beziehen (sog. Handakte), problematisch. Entgegen der Auffassung des Berufsstandes billigt die Rechtsprechung (OLG Hamm, Beschluss vom 23.06.1988 - 1 VAs 3/88, NStE 1989 H. 2) den Strafverfolgungsbehörden das Recht zu, sich darüber Gewissheit zu verschaffen, dass sich in den als Hand- oder Mandantenakte bezeichneten Unterlagen des Beraters nur solche befinden, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Beraters bezieht und die gemäß § 97 StPO beschlagnahmefrei sind. Eine entsprechende Befugnis besitzen die Staatsanwaltschaft (§ 110 Abs. 1 StPO) und die ihr gleichgestellten Steuer- und Zollfahndungsstellen und deren Beamte (§ 404 AO).

Diesen Behörden ist es auch gestattet, in der **EDV-Anlage** des Steuerberaters gespeicherte Daten auf dem Bildschirm sichtbar zu machen, um zu beschlagnahmende Dateien aufzufinden.

Das Durchblättern bzw. Sichten von Daten darf allerdings **nur** dazu dienen, **überschlägig** festzustellen, ob es sich um die gesuchten Unterlagen handelt. Darüber hinausgehendes Lesen des Akteninhalts ist den Beamten nicht gestattet.

Weder durchsuchen noch durchblättern dürfen **Kriminalbeamte**, die wegen einer anderen als einer Steuerstraftat (z. B. Konkursvergehen) ermitteln. Möchten Kriminalbeamte Unterlagen mitnehmen, sind sie verpflichtet, diese im Beisein des Steuerberaters mit ihrem Amtssiegel zu verschließen und an die Staatsanwaltschaft abzuliefern (§ 110 Abs. 2 und 3 StPO).

## 1.2. Beschlagnahme

Bei nicht freiwilliger Herausgabe können Unterlagen beschlagnahmt und mitgenommen werden, soweit es sich nicht um beschlagnahmefreie Gegenstände i. S. des § 97 StPO handelt. Grundlage hierfür ist, außer im Fall von Gefahr im Verzug, ein richterlicher **Beschlagnahmebeschluss**, in dem die zu beschlagnahmenden **Gegenstände konkret bezeichnet** worden sind.

Es darf für den Ermittlungsbeamten und den Betroffenen **keinen Zweifel** hinsichtlich des Umfangs und des Objekts der Beschlagnahme geben; die pauschale Anordnung der Beschlagnahme „aller aufgefundenen Gegenstände als Beweismittel“ genügt dem Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 03.09.1991 - 2 BvR 279/90 - NStZ 1992, S. 91) zufolge nicht, da ansonsten die Entscheidung, welche Gegenstände unter die richterliche Beschlagnahmeanordnung fallen, allein den Strafverfolgungsbehörden obliegt.

Zu den beschlagnahmefähigen Unterlagen zählen sämtliche dem Steuerberater überlassenen Buchhaltungsunterlagen, Verträge, Belege und sonstigen **Original-Geschäftspapiere** des Beschuldigten, die zur Buchführung und Erstellung von Bilanzen erforderlich sind, sowie endgültige, d. h. vom Auftraggeber gebilligte Bilanzen und Steuererklärungen nebst Anlagen (LG Stuttgart vom 12.10.1995, AZ. B 29 Gs 14523/95). Insbesondere die Frage der **Beschlagnahmefähigkeit von Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen** war lange Zeit heftig umstritten. Inzwischen wird sie von den Gerichten jedoch wohl überwiegend bejaht (LG München I, Beschluss vom 04.01.1984, BB 1985, S. 375; LG Stuttgart, Beschluss vom 14.09.1987, wistra 1988, S. 40; LG Hildesheim, Beschluss vom 21.04.1988, wistra 1988, S. 327; a.A. LG Bonn, Beschluss vom 15.03.1984, StB 1984, S. 391; LG Koblenz, Urteil vom 30.10.1984, StBG 1985, S. 13; LG Stade, Beschluss vom 24.03.1986, NStZ 1987, S. 38).

Ein Beschlagnahmeverbot gilt dagegen für alle Mitteilungen, Aufzeichnungen bzw. sonstigen Gegenstände, die nach ihrem Aussagegehalt das Vertrauensverhältnis zwischen dem Beschuldigten und dem Steuerberater betreffen und deshalb zur Zeugnisverweigerung gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berechtigen, also in unmittelbarem Zusammenhang mit der berufsspezifischen Tätigkeit des Steuerberaters stehen. Dies sind Akten und Gegenstände, die an die Stelle des zeugnisverweigernden Zeugen treten könnten oder durch ihn im einzelnen erläutert werden müssten, mithin eigene Wahrnehmungen des Zeugen in vergegenständlichter Form enthalten (LG Stuttgart, Beschluss vom 12.10.1995, AZ. B 29 Gs 14523/95).

Beschlagnahmefrei sind im einzelnen:

- **Kopien** von Geschäftspapieren des Mandanten, z. B. Kauf- und Kreditverträge, Korrespondenz aus den Buchhaltungsunterlagen, insbesondere Kopien gebuchter Belege mit handschriftlichen Notizen, Ergänzungen, Korrekturen oder Bearbeitungshinweise des Steuerberaters zur Erstellung des Jahresabschlusses nebst Auszügen aus entsprechender Fachliteratur.
- **Aktenvermerke** des Steuerberaters über den Inhalt von Telefonaten oder Besprechungen, die er mit dem Mandanten oder in dessen Auftrag mit Dritten geführt hat,
- **Schriftwechsel** mit dem Mandanten und Dritten im Rahmen der Beratungstätigkeit für den Mandanten.

Auch eigene **Arbeitsergebnisse** des Beraters, z. B. Bilanzentwürfe, die noch nicht vom Mandanten gebilligt und freigegeben wurden, unterliegen nicht der Beschlagnahme, da die darin verkörperte, noch nicht abgeschlossene Beratung vom Beratungsgeheimnis umfasst wird (LG Stuttgart, Beschluss vom 14.09.1987, wistra 1988, S. 40).

## 2. Rechtsstellung des Beraters

Mit der Stellung des Steuerberaters und dem gesetzlichen Schutz des Vertrauensverhältnisses mit seinem Mandanten ist es nicht vereinbar, wenn er zum „Beweisbeschaffer“ im Ermittlungsverfahren wird. Er ist rechtlich **verpflichtet**, sich sowohl auf das **Zeugnisverweigerungsrecht** nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO als auch auf die **Beschlagnahmefreiheit** aus § 97 Abs. 1 StPO zu berufen.

Dies gilt nicht, wenn der Mandant sich ausdrücklich mit der Herausgabe bestimmter Unterlagen **einverstanden** erklärt hat. Es empfiehlt sich daher, mit dem betroffenen Auftraggeber beim Erscheinen der Ermittlungsbeamten **Kontakt** aufzunehmen; gegebenenfalls kann auch der Rechtsanwalt des Mandanten angerufen werden. Um eine zeitaufwendige und auch sonst unzweckmäßige **Durchsuchung** der gesamten Praxisräume zu **vermeiden**, bestehen keine Bedenken, wenn der Berater die gesuchten Akten vorlegt. Davon zu unterscheiden ist die **Einwilligung** des Steuerberaters in die Mitnahme von Unterlagen des Mandanten, die nur bei ausdrücklichem Einverständnis des Mandanten erlaubt ist.

Ist der Mandant nicht erreichbar oder stimmt er der Herausgabe nicht zu, folgt die Beschlagnahme durch die Steuerfahndung. Hiergegen muss der Steuerberater **Widerspruch** erheben und auch auf einer entsprechenden **Dokumentation** im Protokoll über die Beschlagnahme bestehen, um gegebenenfalls nachweisen zu können, dass Unterlagen nicht mit seiner Einwilligung herausgegeben wurden.

Werden Unterlagen beschlagnahmt, die nicht beschlagnahmefähig sind, trifft den Steuerberater die weitere **Pflicht**, den Strafverfolgungsbehörden keinen Einblick zu ermöglichen. Dazu empfiehlt es sich, die Unterlagen in einen Karton zu verpacken und zu **versiegeln**. Wichtig ist zudem, eine **Dokumentation** der beschlagnahmten Unterlagen zu erstellen und zu verlangen, dass im Protokoll die weggenommenen Unterlagen im einzelnen aufgelistet werden. Je nach dem Umfang der beschlagnahmten Unterlagen kann es sich empfehlen, diese zu **nummerieren** und **Fotokopien** anzufertigen. Im Beschlagnahmeprotokoll kann zudem durch die Angabe der **Seitenzahlen** eine weitere Konkretisierung der weggenommenen Unterlagen geschehen.

In der Regel können die beweisrelevanten und zugleich beschlagnahmefähigen Daten, die in der **EDV-Anlage** des Steuerberaters gespeichert sind, nicht schon während der Durchsuchung erkannt, durchgesehen und beschlagnahmt werden. Häufig werden deshalb ganze Datenbestände oder geschlossene Teile davon kopiert und mitgenommen, um diese auf fallbezogene Daten durchsehen zu können. Auch in diesem Fall sollte der Steuerberater bei der Beschlagnahme von Daten, die evtl. dem Beschlagnahmeverbot unterliegen, deren **Verschlüsselung** bzw. **Versiegelung** veranlassen, um den zuständigen Ermittlungsrichter entscheiden zu lassen (vgl. ausführlich hierzu Schindhelm/Reiß, DSWR 11/99, S. 318).

Bevor in der Berufspraxis eines Steuerberaters Unterlagen beschlagnahmt werden, kommt es häufig vor, dass zuvor schon in den Geschäftsräumen des Mandanten Unterlagen sichergestellt wurden. In diesen Fällen wird der Berufsangehörige regelmäßig vom Mandanten hierüber unterrichtet. Soweit der Steuerberater beauftragt wird, den Mandanten gemäß § 392 AO in dem gegen ihn nunmehr anhängigen Ermittlungsverfahren zu **verteidigen**, hat dies auch für die Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater weitreichende Konsequenzen.

Die Frage der Zulässigkeit einer Beschlagnahme richtet sich in diesem Fall nicht nur nach der Vorschrift des § 97 StPO, sondern ebenso auch nach § 148 StPO (ungehinderter schriftlicher und mündlicher Verkehr des Beschuldigten mit dem Verteidiger). Näheres kann den einschlägigen Kommentierungen zur StPO entnommen werden.

Benötigt der Steuerberater beschlagnahmte Unterlagen zur weiteren Bearbeitung und kann er nicht alle Unterlagen kopieren, empfiehlt es sich, bei der **Strafverfolgungsbehörde** vorstellig zu werden, um eine **baldige Durchsicht und anschließende Herausgabe** zu erwirken.

### 3. Rechtsmittel

Die Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung beruht im Regelfall auf einer richterlichen Anordnung (§ 105 Abs. 1 Satz 1 StPO). Hiergegen kann jederzeit die **Beschwerde** gemäß § 304 Abs. 1 StPO erhoben werden. Sie ist nicht fristgebunden und wird bei dem Gericht erhoben, das den Beschluss erlassen hat. Zuständig ist der Ermittlungsrichter beim Amtsgericht, der die Fahndungsmaßnahmen angeordnet hat.

Durch die Einlegung der Beschwerde wird der Vollzug der Beschlagnahme zwar nicht gehemmt (§ 307 Abs. 1 StPO), das angerufene Gericht kann jedoch die Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen aussetzen (§ 307 Abs. 2 Satz 2 StPO). Es empfiehlt sich deswegen, mit der Einlegung der Beschwerde auch einen **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Beschlagnahme** zu stellen.

Hält das Gericht die Beschwerde für begründet, wird der Beschlagnahmebeschluss aufgehoben. Wird dagegen die Beschwerde für unbegründet gehalten, ist der Rechtsbehelf binnen 3 Tagen dem Beschwerdegericht (Landgericht) zur Entscheidung vorzulegen, § 305 Abs. 2 StPO. Gegen

die Entscheidung des Beschwerdegerichts kann **keine** weitere Beschwerde erhoben werden, § 310 Abs. 2 StPO.

Bei Gefahr im Verzug können die Ermittlungsbehörden auch ohne richterliche Anordnung die Berufspraxis durchsuchen und Gegenstände beschlagnehmen. In diesem Fall sollte der Steuerberater unverzüglich gemäß § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO beim zuständigen Ermittlungsrichter **einen Antrag auf gerichtliche Entscheidung** stellen, damit die bereits begonnene Beschlagnahmeaktion noch vor ihrem Abschluss gestoppt werden kann.

In der Rechtsprechungspraxis zeigt sich, dass nur den Unterlagen Beschlagnahmefreiheit zuerkannt wird, die aufgrund des besonderen Vertrauensverhältnisses vom Steuerberater selbst erstellt worden sind.

Stellt das Gericht die Rechtswidrigkeit der Beschlagnahme fest und werden die beschlagnahmefreien Unterlagen gleichwohl im Strafprozess als Beweismittel verwendet, sollte dies unbedingt gerügt werden, weil ein **Beweisverwertungsverbot** besteht.

## **Praktische Hinweise**

### **Vor der Maßnahme:**

- **Von Anfang an** bei der Anlegung von Akten und Datenbanken zwischen beschlagnahmefreien und -fähigen Unterlagen, Daten und Handakten unterscheiden und diese - deutlich gekennzeichnet - **getrennt aufbewahren bzw. abspeichern**
- **Fotokopien** wichtiger Unterlagen anfertigen
- Mit einem **Rechtsanwalt** die grundsätzliche Möglichkeit einer Durchsuchung der Praxis und Beschlagnahme von Mandantenunterlagen erörtern und vereinbaren, dass der Rechtsanwalt im Falle einer solchen Maßnahme ggfs. in der Praxis des Steuerberaters anwesend ist
- **Mitarbeiter** über berufsgerechtes Verhalten unterrichten (auch für den Fall der Abwesenheit des Praxisinhabers)

### **Während der Maßnahme:**

- Durchsuchungs- bzw. Beschlagnahmebeschluss vorlegen lassen und auf dessen **Bestimmtheit** achten
- Bei einer Maßnahme aufgrund „Gefahr im Verzug“ diese **begründen** lassen
- Unbedingt sofort **Kontakt** zum Mandanten und ggfs. einem Rechtsanwalt aufnehmen evtl. **Entbindung** von der Schweigepflicht durch Mandanten bzw. **Bestellung als Verteidiger**
- **Suchhilfe** geben, um Zufallsfunde zu vermeiden, aber **keine** freiwillige Herausgabe
- Immer **widersprechen** und Widerspruch im Beschlagnahmeprotokoll **dokumentieren** lassen
- **Sichtbarmachen** von Daten auf dem Bildschirm muss geduldet werden, Fahnder können Kopien des EDV-Speichers anfertigen

- Falls dies noch nicht vorher geschehen ist, beschlagnahmte Akten **nummerieren** und **paginieren**, um später Nachweis der Vollständigkeit zu ermöglichen
- Soweit möglich, beschlagnahmte Unterlagen **kopieren**
- Beschlagnahmte Unterlagen **versiegeln**
- **Zeugen** hinzuziehen, die die Untersuchung begleiten, aber nicht behindern
- **Namen** der Handelnden **dokumentieren**

#### **Nach der Maßnahme:**

- **Rechtsmittel** einlegen
- Bei Maßnahme aufgrund „Gefahr im Verzug“ **richterliche Bestätigung gemäß § 98 Abs. 2 StPO** beantragen
- **Steuerberaterkammer** informieren
- Im Falle einer Beschlagnahme trotz Beschlagnahmeverbots **Beweisverwendungsverbot** geltend machen