

## 5.2.6 Hinweise<sup>1</sup> der Bundessteuerberaterkammer zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 3. November 2005.

Stand: 1. Januar 2011

### 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). Ausgangspunkt aller Überlegungen ist dabei die Orientierung am verfassungsrechtlichen Schutz des Art. 13 GG.

### 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 (§§ 94, 98, 102, 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 7. September 1999, VIII Qs 4/99, DStRE 2000, S. 103). Zu beachten ist, dass der Beschluss nicht älter sein darf

---

<sup>1</sup> Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

als 6 Monate (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 27. Mai 1997, 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96, S. 44, 52 ff.; LG Berlin, Beschluss vom 24. September 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004, S. 102). Danach ist eine erneute Prüfung durch den Richter notwendig.

Nur bei **Gefahr im Verzug** sind Durchsuchung und Beschlagnahme auch **ohne** gerichtlichen Beschluss zulässig, es genügt dann die mündliche Bekanntgabe des Ermittlungsgegenstandes (§§ 105 Abs. 1, 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.

**Wichtig:** „Gefahr im Verzug“ kann nicht dadurch entstehen, dass die Strafverfolgungsbehörden deren tatsächliche Voraussetzungen selbst herbeiführen (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 3. Dezember 2002, 2 BvR 1845/00). In der Praxis ist darauf abzustellen, ob die Ermittlungsbehörden noch in der Lage waren, vor der Durchführung der Durchsuchungsmaßnahme eine richterliche Anordnung zu erlangen. Das wird, da das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 20. Februar 2001 (BVerfGE 103, 142 ff.) die Justiz praktisch verpflichtet hat, so genannte Eildienste einzurichten, in der Regel der Fall sein (zum zwar erreichbaren, jedoch „unwilligen“ Bereitschaftsrichter siehe Beichel/Kieninger NStZ 03, 10). Hat keine „Gefahr im Verzug“ vorgelegen, kann das zu einem Beweisverwertungsverbot hinsichtlich der bei der Durchsuchung gewonnenen Erkenntnisse führen.

Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet einen möglichst lückenlosen gerichtlichen Schutz gegen die Verletzung der Rechtssphäre des Einzelnen durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt. Auch für die nachträgliche gerichtliche Überprüfung gilt das Gebot der Effektivität des Rechtsschutzes (vgl. BVerfGE 104, 220; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Januar 2002, 2 BvR 1473/01, StV 2002, S. 348). Eine wirksame gerichtliche Nachprüfung der Annahme von „Gefahr im Verzug“ setzt daher voraus, dass sowohl das Ergebnis als auch die Grundlagen der Entscheidung in den Ermittlungsakten dargelegt werden (Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 20. Februar 2001, 2 BvR 1444/00, BVerfGE 103, S. 142, 151 ff.).

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

### 1.1 Durchsuchung

Zu unterscheiden ist die Durchsuchung beim Verdächtigen nach § 102 StPO von der Durchsuchung bei anderen Personen gemäß § 103 StPO (informativ zur Durchsuchung nach § 103 StPO, BGH-Beschluss vom 15. Oktober 1999, 2 BJs 20/97-2-StB 9/99, NStZ 2000, S. 154, 155 und BGH-Beschluss vom 21. November 2001, 3 BJs 22/04-4 (9)-StB 20/01, NStZ 2002, S. 215, 216).

Beim Verdächtigen einer Straftat kann die Durchsuchung zum Zwecke seiner Ergreifung oder dann vorgenommen werden, wenn zu vermuten ist, dass die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen wird. Bei anderen Personen sind die Voraussetzungen einer Durchsuchung enger: Sie ist nur zulässig zur Ergreifung des Beschuldigten, zur Verfolgung von Spuren einer Straftat oder zwecks Beschlagnahme bestimmter Gegenstände und dies auch nur dann, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den Räumen des Betroffenen befindet.

Die Ermittler sind, soweit sie nicht sogleich auf die gesuchten Unterlagen zugreifen können, zur Durchsuchung der Praxisräume berechtigt (§§ 102, 103 StPO).

Während die Durchsuchung der Unterlagen des Mandanten, gegen den die Ermittlungen sich richten, bei entsprechendem Beschluss nach § 103 StPO uneingeschränkt zulässig ist, ist das „**Durchblättern**“ von Unterlagen des Steuerberaters, die sich auf das betreffende Mandat beziehen, problematisch. Entgegen der Auffassung des Berufsstandes billigt die Rechtsprechung (OLG Hamm, Beschluss vom 23. Juni 1988 – 1 VAs 3/88, NStE 1989 H. 2) den Strafverfolgungsbehörden das Recht zu, sich darüber Gewissheit zu verschaffen, dass sich in den als Handakte bezeichneten Unterlagen (**Vorsicht:** Dies entspricht nicht der Handakte i. S. d. § 66 StBerG) 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 sowie auf deren Anordnung ihre Ermittlungspersonen (§ 110 Abs. 1 StPO) und die ihr gleichgestellten Steuer- und Zollfahndungsstellen und deren Beamte (§ 404 AO).

**Hinweis:** Eine separate Aufbewahrung der Handakte, unabhängig davon, ob diese in Papierform oder elektronisch vorliegt, ist anzuraten. Zu empfehlen ist eine Aufbewahrung in einem gesonderten, verschlossenen Behältnis.

Das Durchblättern bzw. Sichten von Daten darf allerdings **nur** dazu dienen, **überschlägig** festzustellen, ob es sich um die gesuch-

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

ten 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. Insolvenzvergehen) 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 StPO), es sei denn, der Inhaber genehmigt die Durchsicht.

Eine Durchsuchung, die ausschließlich dazu dient, Gegenstände ausfindig zu machen, die einem Beschlagnahmeverbot unterliegen, ist unzulässig (LG Köln, Beschluss vom 7. April 1981, 117 (62) Qs 3/80, NJW 1981, S. 1746, 1747; LG Fulda, Beschluss vom 12. Oktober 1999, 2 Qs 51/99, NJW 2000, S. 1508, 1509).

Erfolgt die Durchsuchung beim Berater, der selbst im Verdacht steht, Täter oder Teilnehmer einer Steuerstraftat zu sein, so kann die Durchsuchung unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 102 StPO erfolgen.

Brisanz hat in diesem Zusammenhang eine Entscheidung des BGH erlangt, nach der ein Berater als Teilnehmer einer Steuerstraftat gilt, sobald eine „Solidarisierung“ mit dem Täter vorliegt. In diesem Fall kann die Durchsuchung i. S. d. § 102 StPO durchgeführt werden, wenn zu erwarten ist, dass diese zur Auffindung von Beweismitteln führen wird (BGH Urteil vom 1. August 2000, 5 StR 624/99, BGHSt 46, S. 107, 113 ff.).

### 1.2 Beschlagnahme

Werden die Unterlagen nicht freiwillig herausgegeben, so können sie beschlagnahmt und mitgenommen werden, soweit es sich nicht um beschlagnahmefreie Gegenstände i. S. der § 97 StPO, § 66 II StBerG handelt. Beschlagnahmeverbote können sich auch direkt aus der Verfassung ergeben (bspw. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 14. September 1989, 2 BvR 1062/87 zum Frage der Beschlagnahmefähigkeit von Tagebüchern).

Grundlage für eine Beschlagnahme ist, außer im Fall von Gefahr im Verzug, ein richterlicher **Beschlagnahmebeschluss**. In diesem müssen die zu beschlagnahmenden **Gegenstände konkret bezeichnet** werden.

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 zufolge nicht (Bundesverfassungsge-

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

richt, Beschluss vom 3. September 1991 – 2 BvR 279/90 – NStZ 1992, S. 91), da ansonsten die Entscheidung, welche Gegenstände unter die richterliche Beschlagnahmeanordnung fallen, allein den Strafverfolgungsbehörden obliegen würde.

**Wichtig:** Die Beschlagnahme von Gegenständen im Gewahrsam des Steuerberaters, auf die sich dessen Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt, ist unzulässig. Die Grenzen des Beschlagnahmeverbotes nach § 97 Abs. 1 StPO bestimmen sich nach der Reichweite des Zeugnisverweigerungsrechtes. Vom Beschlagnahmeverbot werden daher nur solche Unterlagen erfasst, die dem Steuerberater in seiner Eigenschaft als Steuerberater anvertraut oder bekannt geworden sind.

Zu den **beschlagnahmefähigen** Unterlagen zählen nach herrschender Ansicht sämtliche dem Steuerberater überlassenen Buchführungsunterlagen, Verträge, Belege und sonstigen 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, Beschluss vom 12. Oktober 1995, B 29 Gs 14523/95; Nr. 58 AStBV (St)).

Insbesondere die Frage der **Beschlagnahmefähigkeit von Belegen, Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen** ist nach wie vor umstritten. Inzwischen wird sie von den Gerichten aber wohl überwiegend bejaht (LG München I, Beschluss vom 4. Januar 1984, 29 Qs 16/83, BB 1985, S. 373; LG Stuttgart, Beschluss vom 14. September 1987, 10 Qs 53/87, wistra 1988, S. 40; LG Hildesheim, Beschluss vom 21. April 1988, 22 Qs 1/88, wistra 1988, S. 327; a. A. LG Bonn, Beschluss vom 15. März 1984, 22 Qs 30/84, StB 1984, S. 391; LG Koblenz, Urteil vom 30. Oktober 1984, 10 Qs 1023/84, StBG 1985, S. 13; LG Stade, Beschluss vom 24. März 1986, NStZ 1987, S. 38). In der Literatur wird dies zum Teil anders gesehen (Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 399 Rdnr. 54 mit weiteren Hinweisen). Die nicht eindeutige Rechtslage führt dazu, dass die Steuerfahndung unbeeindruckt von der anhaltenden rechtswissenschaftlichen Diskussion und der unterschiedlichen Beurteilung beim Steuerberater auf Belege, Buchführungs- und Bilanzunterlagen zugreift (vgl. Nr. 58 AStBV (St)). Für die Praxis bedeutet dies, dass sich der Steuerberater auf die Beschlagnahme der entsprechenden Unterlagen einstellen und auf die sorgfältige Trennung zwischen Handakte und übrigen Unterlagen achten sollte.

**Beschlagnahmefähig** sind darüber hinaus sämtliche Unterlagen, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht nicht erstreckt; also

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

Unterlagen, die keinen Bezug zu dem Beratungs- und Vertrauensverhältnis haben, wie z. B. Steuerbescheide.

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. Oktober 1995, B 29 Gs 14523/95).

Beschlagnahmefrei sind im Einzelnen:

- **Schriftliche Mitteilungen** zwischen dem Berater und seinen Mandanten, also Briefe, Karten, Telegramme, usw. Ob es sich dabei um das Original oder um Durchschriften oder Fotokopien handelt, ist unerheblich (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO);
- **Aufzeichnungen** des Beraters über vertrauliche Mitteilungen seines Mandanten und eigene das Mandat betreffende Aufzeichnungen des Beraters (§ 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO), also auch **Aktenvermerke** des Steuerberaters über den Inhalt von Telefonaten oder Besprechungen, die er mit dem Mandanten oder in dessen Auftrag mit Dritten geführt hat;
- andere **Gegenstände**, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Steuerberaters erstreckt (§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO). Dazu gehören im Hinblick auf das Zeugnisverweigerungsrecht z. B. auch die vom Mandanten übergebenen Unterlagen zur Vorbereitung einer Selbstanzeige (z. B. Bankbelege, vgl. LG Stuttgart vom 20. Februar 1997, 13 Qs 2/97, DStR 1997, S. 1449). Dagegen unterliegen diese Gegenstände dem Beschlagnahmeverbot nicht, wenn sie dem Berater nur zur Aufbewahrung und damit gerade nicht zur Ausübung seines Berufes übergeben wurden (Nr. 58 AStBV (St)).

Problematisch sind von Dritten erstellte Unterlagen, auf denen der Berater **handschriftliche Vermerke**, Stellungnahmen etc. angebracht hat. Nach zutreffender Ansicht erstreckt sich das Beschlagnahmeverbot auch auf vom Beschuldigten oder von Dritten erstellte Unterlagen, die nicht erst aus dem geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant hervorgegangen sind, jedoch in enger Verbindung damit stehen. Wird z. B. dem Steuerberater ein Gutachten eines Dritten mit der Bitte um steuerliche Stellungnahme zugesandt, ist dieses Dokument keine

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

Aufzeichnung i. S. d. § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO, die der Berater im Rahmen des Mandats selbst erstellt hat. Die handschriftlichen Anmerkungen des Beraters auf dem Dokument sind jedoch erst aus dem geschützten Mandatsverhältnis heraus entstanden. Sie sind untrennbar mit der Urkunde verbunden und führen daher insgesamt zur Beschlagnahmefreiheit. Gleiches gilt insoweit für **Kopien** von Geschäftspapieren des Mandanten, sofern solche Kopien mit **handschriftlichen Notizen** versehen sind, sowie Ergänzungen, Korrekturen oder Bearbeitungshinweise des Steuerberaters zur Erstellung des Jahresabschlusses nebst Auszügen aus entsprechender Fachliteratur.

Auch eigene **Arbeitsergebnisse** des Beraters, z. B. Bilanzentwürfe, die noch nicht vom Mandanten gebilligt und freigegeben wurden, sind **beschlagnahmefrei**. In diesen Arbeitsergebnissen liegt eine noch nicht abgeschlossene Beratung, die vom Beratungsgeheimnis umfasst und deswegen beschlagnahmefrei ist (LG Stuttgart, Beschluss vom 14. September 1987, 10 Qs 53/87, wistra 1988, S. 40).

Für elektronische Daten gelten grundsätzlich die gleichen Prinzipien wie für Papierunterlagen, das heißt zwischen einer Ablage in Papier und einer digitalen Ablage besteht rechtlich kein Unterschied.

Das Beschlagnahmeverbot entfällt in zwei Ausnahmefällen:

- bei **Entbindung** des Beraters von der **Verschwiegenheitspflicht**, da dann nach § 53 Abs. 2 StPO auch das Zeugnisverweigerungsrecht entfällt;
- wenn der Berater selbst der **Teilnahme** an der dem Mandanten zur Last gelegten Tat oder einer Strafvereitelung, Begünstigung oder Hehlerei verdächtig ist.

Sollen Gegenstände beschlagnahmt werden, die der Berufsheimnisträger für beschlagnahmefrei hält, so sollte mit den Ermittlungsbeamten vereinbart werden, dass die Dokumente in einem Umschlag oder Karton **versiegelt** und dem **Gericht zur Entscheidung** über die Zulässigkeit der Beschlagnahme vorgelegt werden.

**Hinweis:** Auch beschlagnahmfähige Unterlagen sollten generell nicht freiwillig herausgegeben werden. Die Beweismittel sollten in jedem Fall förmlich beschlagnahmt werden, denn nur in diesem Fall sind Rechtsmittel gegen die Sicherstellung der Beweismittel möglich. Ein **Steuerberater** muss auf jeden Fall auf eine förmliche Beschlagnahme bestehen und darf die gesuchten Unterlagen keinesfalls freiwillig herausgeben. Die freiwillige Herausgabe verstößt gegen das Verschwiegenheitsgebot des **Steu-**

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

erbers und verletzt darüber hinaus möglicherweise Straftatbestände.

### 2. EDV-Durchsuchung und Beschlagnahme auch unter Nutzung von Dokumenten-Management-Systemen (DMS) und Application Service Providing (ASP)

Kommen Datenträger, wie z. B. Festplatten, CDs oder DVDs, als Beweismittel in Betracht, können auch diese als bewegliche Gegenstände beschlagnahmt werden. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts sind die darauf gespeicherten Daten ebenso beschlagnahmefähig. In der Praxis werden regelmäßig Kopien von den entsprechenden Daten gefertigt. Etwas anderes gilt nur, wenn zu befürchten ist, dass sich verborgene oder verschlüsselte Daten auf dem Datenträger befinden. Eine Beschlagnahme der gesamten EDV-Anlage beim Steuerberater kommt im Regelfall nicht in Frage (Bundesverfassungsgericht vom 12. April 2005, 2 BvR 1027/02, wistra 2005, S. 295 ff). Die Fahndungsbeamten können nur die den entsprechenden Mandanten betreffenden Daten sicherstellen und beschlagnahmen.

In der Praxis führt das Auffinden einer beschlagnahmefähigen Datei dennoch oftmals dazu, dass zunächst der gesamte Datenbestand hinsichtlich des Mandanten kopiert und zur Durchsicht mitgenommen wird. Dabei sollte dokumentiert werden, welche Daten und Verzeichnisse kopiert wurden. Soweit es zumutbar ist, sollten die einzelnen Dateien benannt werden. Alternativ sollte zumindest ein Ausdruck der Verzeichnisstruktur erfolgen.

In jedem Fall sollte der Steuerberater bei der Beschlagnahme von Daten, die eventuell dem Beschlagnahmeverbot unterliegen, deren Verschlüsselung bzw. Versiegelung veranlassen und den zuständigen Ermittlungsrichter über die Beschlagnahmefähigkeit entscheiden lassen (vgl. ausführlich hierzu Schindhelm/Reiß, DSWR 11/99, S. 318).

Gleiches gilt, wenn die elektronische Handakte beschlagnahmt werden soll. Diese ist dann vom Steuerberater zu verschlüsseln und mit Passwort in versiegelter Form dem Ermittlungsrichter zur Entscheidung über die Beschlagnahmefähigkeit vorzulegen.

Die Sicherstellung der Daten zur Durchsicht ist zulässig, weil sonst die Beschlagnahme beweisrelevanter Daten nahezu unmöglich gemacht werden könnte, sofern sich unter beschlagnahmefähigen auch nur eine beschlagnahmefreie Datei befinden würde. Das Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO wird aber nicht umgangen: Werden beschlagnahmefreie Daten sichergestellt und beschlagnahmt, so unterliegen sie einem Verwertungsverbot.



## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

Deshalb muss die elektronische Ablage des Steuerberaters in einer eindeutigen und transparenten Verzeichnisstruktur auf den Datenträgern organisiert sein. Genau wie bei der Ablage der Schriftstücke muss quasi auf einen Blick zu erkennen sein, welche Datei welchem Mandanten zuzuordnen ist, z. B. mit einer Nummer für den Mandanten. Es ist davon auszugehen, dass (erst recht) dann, wenn solche Vorkehrungen getroffen werden, eine Sicherung des kompletten Datenbestandes, also der Daten aller Mandanten, grundsätzlich unverhältnismäßig und daher unzulässig ist (zur Sicherung des kompletten Datenbestandes siehe auch weiter unten).

Umstritten ist, was die Ermittlungsbeamten unternehmen dürfen, um sich über das EDV-System des Betroffenen einen Überblick zu verschaffen, um anschließend die beschlagnahmten Daten zu sichten und auszuwerten.

Nach herrschender Rechtsprechung dürfen EDV-Anlagen in Betrieb genommen werden, um überhaupt an die Daten zu gelangen (Meyer-Goßner, § 102 Rdnr. 10a). Den Behörden ist es also gestattet, in der EDV-Anlage des Steuerberaters gespeicherte Daten auf dem Bildschirm sichtbar zu machen, um zu beschlagnahmende Dateien aufzufinden. Sind Spezialprogramme erforderlich, um die Daten zu lesen, dürfen auch diese Programme auf der EDV-Anlage des Betroffenen beschlagnahmt werden (LG Trier, 5 QS 133/03 vom 16. Oktober 2003, NJW 2004, S. 869). Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch der verbreiteten Praxis der undifferenzierten Beschlagnahme von Daten im Zusammenhang mit Durchsuchungen bei Berufsgeheimnisträgern mit Beschluss vom 12. April 2005 (2 BvR 1027/02, wistra 2005, S. 295 ff.) klare Grenzen gesetzt. Danach ist bei der Durchsuchung, Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern und darauf vorhandenen Daten im Rahmen des Vertretbaren zu vermeiden, dass auf Informationen zugegriffen wird, die für das Verfahren bedeutungslos sind.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ist daher zumindest bei schwerwiegenden, bewussten oder willkürlichen Verfahrensverstößen ein Beweisverwertungsverbot als Folge einer fehlerhaften Durchsuchung und Beschlagnahme geboten.

Bei Verwendung eines Dokumenten-Management-Systems (DMS) stellt sich die Situation komplexer dar. Hier sind die Dateien in der Regel verschlüsselt und nicht strukturiert abgelegt, weshalb **keine** eindeutige Zuordnung „auf einen Blick“ erfolgen kann. So ist z. B. eine Selektion auf Ebene des Speichermediums, z. B. der Festplatte, nicht möglich. Eine Zuordnung der Dateien zu den sie betreffenden Mandanten ist nur mit Kenntnis des/der Zugangs-

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

passworts/Zugangspasswörter und unter Verwendung des eigentlichen Programms (DMS) möglich.

Mit dem oben erwähnten Beschluss vom 12. April 2005 hat das Bundesverfassungsgericht auch klargestellt, dass an die Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern und hierauf gespeicherten Daten bei Berufsheimnisträgern besondere Anforderungen zu stellen sind, weil dadurch in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung eingegriffen wird. Durch den Zugriff auf den Datenbestand einer Rechtsanwalts- und Steuerberaterkanzlei werde in schwerwiegender Weise das rechtlich besonders geschützte Vertrauensverhältnis zwischen den Mandanten und den für sie tätigen Berufsträgern beeinträchtigt. Dies bedeutet zwar einerseits, dass die Beschlagnahme des kompletten Datenbestandes in der Regel unverhältnismäßig ist. Andererseits bedeutet dies aber auch, dass die Ermittlungsbehörden grundsätzlich einen Anspruch auf Erhalt des Zugangspassworts haben.

Damit durch die Bekanntgabe des Passworts nicht alle im DMS-System befindlichen Daten zugänglich werden, ist es erforderlich, die Dokumente durch ein gesondertes Sicherungssystem mandanten- und objektbezogen (z. B. Handakte bzw. nur beschlagnahmefreie Dokumente) zu schützen. Die Herausgabe des – dafür erstellten – Passwortes, das einen Zugriff auf die so selektierten Daten ermöglicht, stellt keine freiwillige Herausgabe dar und entspricht im Bereich von Papierakten einer Schlüsselübergabe für den Schrank, in dem sich nur die gesuchten Akten befinden.

Welche Daten in einem DMS in welchen Ordner gehören, hat die Kanzleileitung ebenso klar vorzugeben wie die strikte Trennung der (grundsätzlich beschlagnahmefreien) Handakte – einschließlich einer eventuellen Strafakte – von der (grundsätzlich beschlagnahmefähigen) Mandantenakte.

Es wird davon ausgegangen, dass Kopien in elektronischer Form dann zur Handakte gehören und damit (grundsätzlich) beschlagnahmefrei sind, wenn sie mit händischen oder elektronischen Anmerkungen versehen sind, die über bloße Organisationsanweisungen hinausgehen.

Für die Untersuchung bzw. Feststellung, ob sich in der Datei Dokumente befinden, die einer Beschlagnahme unterliegen, kann der Berater – zur Vermeidung ausufernder Durchsuchungsmaßnahmen – die betreffenden Dokumente vorab selektieren. Dies entspricht dem Durchblättern und Durchsehen von Handakten in Papierform. Auch hier stellt die Beschlagnahme der ganzen Datei – unter möglicher Einbeziehung nicht betroffener Mandanten – eine unverhältnismäßige Maßnahme dar.

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

Das Gleiche gilt sinngemäß bei der Nutzung eines Application-Service-Providing (ASP). Hier liegen die Daten jedoch nicht auf dem Kanzleiserver, sondern sind bei einem Provider gehostet.

### 3. 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. Insoweit sollten auch die Mitarbeiter entsprechend instruiert werden, damit sie nicht in falsch verstandener Kooperationsbereitschaft Gegenstände freiwillig herausgeben. Wenn Gegenstände freiwillig herausgegeben werden, liegt keine Beschlagnahme vor und eine gerichtliche Überprüfung der Maßnahme ist nicht mehr möglich.

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; ggf. kann auch der Rechtsanwalt des Mandanten angerufen werden. Um eine zeitaufwändige 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.

**Hinweis:** Der Steuerberater sollte während der Ermittlungsmaßnahme keinesfalls von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden werden.

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 ggf. 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

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

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 ist zudem durch die Angabe der **Seitenzahlen** eine weitere Konkretisierung der weggenommenen Unterlagen möglich.

Das Gleiche gilt, wenn unklar ist, ob die Unterlagen beschlagnahmefrei sind. Im Rahmen der Durchsicht nach § 110 StPO ist dann zu prüfen, ob die als Beweisgegenstände in Betracht kommenden Unterlagen beschlagnahmefrei sind oder ob eine richterliche Beschlagnahme zu beantragen ist. 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. Der Berater hat daher dafür zu sorgen, dass die entsprechenden Unterlagen der zuständigen Stelle ungelesen vorgelegt werden (AG Hanau, NJW 1989, S. 1493, 1494; Burkhard, Stbg 2000, S. 401, 404).

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.

Die Strafverfolgungsbehörden müssen bei der Durchsicht keine gesetzlich geregelte Frist beachten. Eine Frist orientiert sich allein am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (BGH-Beschluss vom 5. August 2003, 2 BJs 11/03-5, NStZ 2003, S. 670). Diese kann allerdings im Einzelfall schon nach Ablauf von 3 Monaten ver-

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

letzt sein (LG Dresden, Beschluss vom 18. Oktober 2002, 5 Qs 82/2002, NStZ 2003, S. 567).

### 4. 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 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 drei Tagen dem Beschwerdegericht (Landgericht) zur Entscheidung vorzulegen (§ 306 Abs. 2 StPO). Gegen die Entscheidung des Beschwerdegerichts kann **keine** weitere Beschwerde erhoben werden (§ 310 Abs. 2 StPO).

Da die Steuerfahndung selbst die Unterlagen durchsehen kann, erfolgen Rechtsbehelfe oft nicht rechtzeitig bzw. kann eine Überprüfung der Maßnahme nur nachträglich erfolgen. Angesichts der Schwere des Eingriffs und der nicht kontrollierbaren Auswirkungen eines rechtswidrig erlangten Wissens (auch wenn die Unterlagen selbst als Beweismittel nicht verwertbar sind) ist diese Rechtslage bedenklich. In der Praxis zeigt sich die Tendenz, dass die Steuerfahndung bereit ist, im Einzelfall auf die Durchsicht der Dokumente vorläufig zu verzichten, wenn die Durchsuchung und die Beschlagnahme angegriffen werden sollen – ein Anspruch darauf besteht allerdings nicht.

Bei Gefahr im Verzug können die Ermittlungsbehörden auch ohne richterliche Anordnung die Berufspraxis durchsuchen und Gegenstände beschlagnahmen. In diesem Fall sollte der Steuerberater die Unterlagen versiegeln und 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.

## 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

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 **Beweisverwendungsverbot** 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** (Handakten möglichst separat in einem verschlossenen Behälter aufbewahren)
- **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 ggf. 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 ggf. einem Rechtsanwalt aufnehmen, evtl. **Bestellung als Verteidiger**
- **Suchhilfe** geben, um Zufallsfunde zu vermeiden, aber **keine** freiwillige Herausgabe, bei DMS-Systemen eine Selektion vornehmen und ggf. kontrolliert beschlagnahmen lassen
- Immer **widersprechen** und Widerspruch im Beschlagnahmeprotokoll **dokumentieren** lassen

### 5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

- **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:

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