

Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis

So verteidigen Sie optimal

A. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis bietet ein ungeahntes Verteidigungspotenzial

1. Verfassungsrechtliches Spannungsverhältnis.....1
2. Aktenführung als Grundlage der Akteneinsicht.....4
3. Gleichrang von Verteidigern und Ermittlungsbehörden4
4. § 147 AO als Fall des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO4
5. Schwärzen oder Entheften5

B. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: Das sind die Anforderungen an die Ermittlungsakte

1. Reichweite der Akteneinsicht.....7
2. Funktion und Aufbau der Ermittlungsakte7
3. Datenbankauszüge8
4. Anzeigen.....9
5. Rot- und Grünbogen.....11

C. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: Das ist bei Beiakten und Sonderbänden zu beachten

1. Beiakten12
2. Sonderbände15

D. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: So gehen Sie mit Problemen bezüglich der Handakte um

1. Handakten19
2. Spurenakten20

E. Akteneinsicht vs. Geheimhaltung: Das gilt beim Zeugenschutz

1. Schutz des Anzeigenerstatters als Zeugen durch § 68 StPO...21
2. Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 S. 2 StPO21
3. Vertraulichkeitszusicherung durch berechnigte Dienststelle...21
4. Einschätzung bei steuerstrafrechtlichen Anzeigen22
5. Folgen der Vertraulichkeitszusicherung23

Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:
Dr. Gudrun Möller**

Redakteurin (verantwortlich)
Telefon 02596 922-48
Fax 02596 922-80
E-Mail moeller@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Andre Brochtrop
Stellv. Leiter Online
Telefon 02596 922-12
Fax 02596 922-99
E-Mail brochtrop@iww.de

LESERSERVICE

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice
Max-Planck-Straße 7/9
97082 Würzburg
Telefon 0931 4170-472
Fax 0931 4170-463
E-Mail kontakt@iww.de

AKTENEINSICHT

Akteneinsicht im Steuerstrafrecht

von RD a. D. Dr. Henning Wenzel, Tremsbüttel

I Die Akteneinsicht ist ein unverzichtbares Werkzeug des Strafverteidigers zwischen Steuergeheimnis (§ 30 AO) und den Rechten aus § 147 StPO. Diese Sonderausgabe beleuchtet die daraus resultierenden Herausforderungen. Teil A widmet sich den Grundlagen des Akteneinsichtsrechts und dem Steuergeheimnis. Teil B analysiert die Anforderungen an die Ermittlungsakte. Teil C zeigt den Umgang mit Beiakten und Sonderbänden auf. Teil D setzt sich mit Problemen in Bezug auf die Handakte auseinander. In Teil E erfahren Sie, was bezüglich des Zeugenschutzes gilt. I

A. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis bietet ein ungeahntes Verteidigungspotenzial

Zwischen dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) und dem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers (§ 147 StPO) besteht ein Spannungsverhältnis.

1. Verfassungsrechtliches Spannungsverhältnis

Das Akteneinsichtsrecht gem. § 147 Abs. 1 StPO dient dem Verteidiger dazu, die verfassungsmäßigen Rechte seines Mandanten als Subjekt des Ermittlungsverfahrens zu wahren. Er soll die Ermittlungen aktiv beeinflussen können, um die Sachaufklärung i. S. seines Mandanten zu lenken. Zugleich ist das Steuergeheimnis gem. § 30 AO zu beachten. Beide Rechtsinstitute sind verfassungsrechtlich verankert, weshalb sie über die verfassungsrechtlichen Abwägungen in eine Konkordanz zu bringen sind.

a) Informationelles Selbstbestimmungsrecht und Steuergeheimnis

Das Steuergeheimnis ist Ausfluss des informationellen Selbstbestimmungsrechts, Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG. Der Staat darf nur solche Daten erheben und weiterverarbeiten, bei denen er dazu rechtlich befugt ist (Wenzel, AO-StB 23, 85). Der Bürger entscheidet selbst über das Wann und Wie der Erhebung und der Nutzung seiner Daten (Schmidt, GrundR, 26. Aufl., Rn. 270). § 90 Abs. 1 AO durchbricht diese Eigenverantwortlichkeit des Steuerpflichtigen. Danach muss er aktiv dazu beitragen, den Sachverhalt vollständig und wahrheitsgemäß aufzuklären. Sein logistischer, organisatorischer und finanzieller Aufwand erstreckt sich bis zur Grenze des Zumutbaren (Henk, in: Große/Melchior/Lotz/Ziegler/Henk/Hudasch/Tenbergen, AO, 22. Aufl., Rn. 1009).

Durch § 40 AO wird die Erklärungsobliegenheit sogar auf solche Einkunftsquellen ausgedehnt, die aus inkriminierten Leistungen stammen.

■ Beispiel

A gibt seine Einkünfte aus Raubkopien von Software an, ohne dass die Strafverfolgungsbehörde hiervon bislang Kenntnis hatte. Bestünde das Steuergeheimnis nicht, müsste und könnte die Steuerverwaltung diese Information der pönalisierten Einkünfte der Staatsanwaltschaft einschränkungslos mitteilen.

§ 147 StPO ist eine der wichtigsten strafprozessualen Vorschriften

§ 90 AO: Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Ggf. Strafanzeige nach § 355 StGB erstatten

Wurden die Daten entgegen § 30 Abs. 4 u. 5 AO unbefugt weitergeleitet, kann der Verteidiger wegen § 355 StGB Strafanzeige erstatten; es sind Beweisverwertungsverbote zu prüfen.

Rechtsstaatsgebot

Das Steuergeheimnis schützt den Steuerpflichtigen vor einer verfassungsrechtlich ausgeschlossenen Selbstbelastung (Wenzel, AO-StB 23, 85). Das informationelle Selbstbestimmungsrecht ist aber aufgrund der Schrankentrias sowie der verfassungsimmanenten Schranken beschränkbar. Die Finanzverwaltung als Exekutive muss das Rechtsstaatsgebot und die nachgeordneten formal- und materiell-rechtlichen Regeln beachten (Schmidt, StaatsR, 22. Aufl., Rn. 160).

■ Beispiel

Die Steuerfahndung erhält bei Auswertung der beschlagnahmten IT des Beschuldigten Kenntnis von kinderpornografischem Material. Hier ist wegen § 30 Abs. 4 Nr. 4 lit. a AO, § 184c Abs. 1 StGB die Weitergabe der Erkenntnisse vorgeschrieben.

Zentrale Vorschrift ist Art. 103 Abs. 1 GG

b) Verfassungsgrundsatz des rechtlichen Gehörs und Akteneinsicht

Eine solche verfassungsimmanente Schranke ist der Verfassungsgrundsatz des rechtlichen Gehörs, der auch das Akteneinsichtsrecht umfasst, Art. 103 Abs. 1 GG (Kämpfer/Travers, in: MüKo, StPO, 2. Aufl., § 147 Rn. 1). Das Akteneinsichtsrecht als Teil des rechtlichen Gehörs impliziert die vollständige und rechtzeitige Information des Grundrechtsträgers (Schulze-Fielitz, in: Dreier, Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl., Art. 103 Abs. 1 GG Rn. 33 ff.). Das rechtliche Gehör enthält neben dem subjektiven Schutz des Bürgers vor allem eine objektive Verfahrensvorschrift, die sämtliche staatliche Gewalt bei ihrem Handeln bindet (Schmahl, in: Schmidt-Bleibtreu, 25. Aufl., Art. 103 GG Rn. 17). Ein Verstoß gegen das Akteneinsichtsrecht aus § 147 Abs. 1 StPO verletzt insoweit Art. 103 Abs. 1 GG (BVerfGE 18, 399, 405 f.: 9.3.1965, 2 BvR 176/63 LS 2).

c) Konkordanz zwischen Steuergeheimnis und Akteneinsicht

Zwischen diesen Verfassungsgrundsätzen und dem daraus resultierenden Steuergeheimnis sowie dem Akteneinsichtsrecht ist eine Konkordanz durchzuführen. Die Anklagebehörde oder das Gericht sind nicht befugt, darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die ermittelten Tatsachen, Informationen, Urkunden oder andere Akteninhalte einen generellen Beweiswert für das Verfahren haben oder nicht (Nolte/Aust, in: v. Mangoldt/Klein/Stark, 7. Aufl., Art. 103 GG Rn. 32). Auch über das Fortbestehen eines solchen Beweiswertes dürfen diese nicht entscheiden (BVerwGE 13, 187, 190).

■ Beispiel

Ursprünglich wurde gegen A wegen Steuerhinterziehung und Urkundenfälschung ermittelt. Die Urkundenfälschung konnte jedoch nicht erhärtet werden. Die Staatsanwaltschaft (StA) meint, die gefundenen Urkunden seien daher nicht mehr relevant.

Kein Vorenthalten von Ermittlungs- bestandteilen

Ermittlungsbestandteile dürfen nicht vorzeitig ausgesondert oder vorenthalten werden. Eine gegenteilige Ansicht der StA ist unerheblich. Es unterfallen alle Aktenbestandteile der Akteneinsicht, bei denen aus Sicht des Beschuldigten

die Möglichkeit einer informellen Beeinflussung des Gerichts möglich erscheint (Schulze-Fielitz, in: Dreier, a. a. O., Art. 103 Abs. 1 GG Rn. 34).

■ Beispiel

Gegen den B wird ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen der Tätigkeit als Callboy geführt, da er keine Steuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2018 bis 2020 abgab. Seine Ex-Freundin F belastet ihn nach der Trennung.

Bei Akteneinsicht des Verteidigers wird durch Rückgriff auf § 30 Abs. 2 AO seitens der Steuerfahndung eigenmächtig die Information geschwärzt, dass die B zuvor mit A in einer Liebesbeziehung stand, sie von seiner Arbeit peinlich berührt sei und sie sich von ihm gedemütigt fühle. Diese Informationen sind jedoch für die Prüfung der Glaubhaftigkeit der Aussage und der Glaubwürdigkeit der Zeugin F relevant.

Aufgrund des faktischen Betrachtungsansatzes kann bereits allein die Kenntnisnahmemöglichkeit des Gerichts zu einem Nachteil des Beschuldigten bzw. Angeklagten führen (BVerfG 3.4.04, 1 BvR 2378/98, Rn. 318 = BVerfGE 109, 279, 370 f.). Dem Gericht und der Staatsanwaltschaft ist es damit verboten, die zu überlassenden Aktenbestandteile zu sichten oder auszuwählen (BGH 4.10.07, KRB 59/07, Rn. 11, NJW 07, 3652, 3653).

Gleichsam ist zu beachten, dass das Strafprozessrecht dem verfassungskonformen Erkenntnisverfahren dient, mit dem die Grundrechtsbeeinträchtigung der Freiheitsstrafe verfassungsrechtlich abgesichert und legitimiert wird. Der drohende, sanktionierende Charakter der Strafe ist als sehr starke Grundrechtsbeeinträchtigung einzuordnen, die sich bei rechtskräftigem Urteil verstetigt. Das informelle Selbstbestimmungsrecht und damit das Steuergeheimnis stehen daher nicht auf gleicher Stufe mit dem Prozessgrundrecht, sondern müssen sich diesem bereits auf Verfassungsebene unterordnen.

Zudem unterfällt das Erkenntnisverfahren den Vorgaben des Art. 6 EMRK; damit sind die Ermittlungsbehörde sowie das zuständige Gericht verpflichtet, das Verfahren fair und transparent durchzuführen. Der Beschuldigte muss als Subjekt eigenbestimmt am Verfahren teilnehmen können. Zu jeder Zeit des Verfahrens ist die Parität des Wissens sicherzustellen (Jahn, in: Löwe-Rosenberg, 27. Aufl., § 147 StPO Rn. 4). Mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens soll neben dem rechtsstaatlichen Hauptverfahren vor allem das Ermittlungsverfahren abgesichert werden, in dem der Beschuldigte eigeninitiativ, selbstständig und beeinflussend handeln darf. Hierfür muss er zu jedem Zeitpunkt der Ermittlungen einen umfassenden und detaillierten Überblick über das derzeitige Ermittlungsergebnis haben, das dem der ermittelnden Behörde entspricht.

Das Akteneinsichtsrecht ist mithin für den Strafverteidiger und seinen Mandanten eine der wichtigsten Erkenntnisquellen, weshalb das informelle Selbstbestimmungsrecht nicht zu einer Hürde bei der sachgerechten Verteidigung und Informationsgewinnung werden darf (Heerspink, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 66. Lfg, § 392 AO Rn. 392).

**Faktischer
Betrachtungsansatz**

**Strafverfahren
müssen Vorgaben
des Art. 6 EMRK
einhalten**

**Anspruch auf ein
faireres und trans-
parentes Verfahren**

**Sachgerechte
Verteidigung muss
gewährleistet sein**

Verfassungsrechtliche Anforderungen gelten auch für die E-Akte

■ Beispiel

Woher stammt der Ermittlungsansatz, welche Indizien oder Tatsachen wurden ermittelt und inwieweit tragen diese den Tatvorwurf, was wurde zum subjektiven Tatbestand ermittelt, in welchem Umfang wurden auch entlastende Umstände ermittelt und berücksichtigt, wurden Beschuldigter und Zeugen richtig belehrt?

Gleichsam ist zu beachten, dass die informelle Selbstbestimmung im Rahmen der Konkordanz weiterhin ihre Wirkung entfaltet, wenn die geschützten Daten objektiv nicht zur Verteidigung beitragen können bzw. keinen Bezug zum Prozessstoff haben.

■ Beispiel

Steuerliche Daten Dritter aus der Einkommensteuerakte betreffen nicht den Veranlagungszeitraum.

d) Gleichlauf von herkömmlicher und elektronischer Akte

Diese Grundsätze gelten auch für die digitalisierte Ermittlungsakte (Growe/Gutfleisch, NStZ 20, 633 ff.). Das Akteneinsichtsrecht erfasst damit Beweismittel, Verfügungen, Beschlüsse, dokumentierte Verfahrensgegenstände sowie elektronisch gespeicherte Daten (Wohlers, in: SK-StPO, 5. Aufl., § 147 Rn. 25).

2. Aktenführung als Grundlage der Akteneinsicht

Die Staatsanwaltschaft muss sicherstellen, dass die Aktenführung mit ihren Grundprinzipien der Vollständigkeit, der Aktenwahrheit und Aktenklarheit sowie der Unveränderlichkeit durch sämtliche Ermittlungsbehörden eingehalten wird. Denn mit der verschriftlichten und verstetigten Aktenführung wird die Entscheidung vorbereitet, ob Anklage erhoben (§ 170 Abs. 1, § 169a StPO) oder das Ermittlungsverfahren eingestellt werden soll, § 170 Abs. 2 StPO. Diese Regeln sind auch bei der Akteneinsicht zu beachten (BGH 10.10.90, StB 14/90, Rn. 4 f.).

3. Gleichrang von Verteidigern und Ermittlungsbehörden

Der Verteidiger ist ein Organ der Rechtspflege, der auch gegenseitige Kontrollaufgaben wahrnimmt (Schmidt, Staatsorganisationsrecht, 22. Aufl., Rn. 162). Insoweit ist es die alleinige Befugnis des Strafverteidigers, selbst, autonom und eigenverantwortlich zu entscheiden, welche Unterlagen für seine Verteidigung relevant sein könnten, ohne dass zuvor eine Selektion durchgeführt werden dürfte. Sonst könnte das verfassungsrechtlich verankerte Recht auf effektive Verteidigung unterminiert werden (LG Koblenz 8.6.20, 10 Qs 29/20, Pkt. II 1. a.).

MERKE | Der Steuerberater ist im Hinblick auf die Akteneinsicht dem Anwalt gleichgestellt, sobald er die Strafverteidigung eigenverantwortlich wahrnimmt (Lampe, PStR 19, 179). Solange der Steuerberater in den Grenzen des § 392 Abs. 1 S. 1, § 386 AO das steuerstrafrechtliche Mandat ausüben kann, stehen ihm auch diese strafprozessualen Rechte vollumfänglich zu.

4. § 147 AO als Fall des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO

Eine Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist zulässig, wenn sie durch Bundesgesetz ausdrücklich zugelassen, also im Bundesgesetz enthalten ist (Nr. 7 zu § 30 AEA0 2019). Die Befugnisnorm braucht die Erlaubnis aber nicht

ARCHIV

Ausgabe 7 | 2019
Seite 179–180



i. S. e. Zitiergebots zu erfüllen (Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 30 AO 173. Lfg. 11/2022, Rn. 71). Eine methodische Auslegung der Norm reicht aber nicht aus, vielmehr muss die Durchbrechung eindeutig und unmissverständlich enthalten sein (Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 30 AO, 136. Lfg. 02/2023, Rn. 36).

§ 147 Abs. 1 StPO beinhaltet mit seiner Befugnis des Verteidigers zur Akteneinsicht in die dem Gericht vorliegenden oder diesem im Fall der Erhebung der Anklage vorzulegenden Akten einen eindeutigen und unmissverständlichen Normbefehl, ohne dass diese Vorschrift dem Wortlaut nach weitere Beschränkungen oder Ausnahmen enthielte; seine Einsichtsbefugnis reicht so weit wie die des Gerichts. Der Wortlaut des § 147 Abs. 1 StPO enthält damit ein unbeschränktes, umfassendes Einsichtsrecht des Verteidigers, sofern nicht durch die weiteren Absätze des § 147 StPO Einschränkungen vorgenommen werden. Diese sind jedoch nur temporär ausgerichtet und führen zu keiner Reduktion der Akteneinsicht, da sie spätestens nach Anklageerhebung erlöschen.

Die Akte ist dem Richter vollständig, ungefiltert und ungeschwärzt vorzulegen, ohne dass das Steuergeheimnis Restriktionen auslösen könnte (Wenzel, AO-StB 23, 85). Wegen Vorgabe des paritätischen Wissens, des Fair-Trial-Prinzips, der Grundwertungen aus Art. 103 GG sowie des klaren Normbefehls aus § 147 Abs. 1 StPO ist das Akteneinsichtsrecht – als eine der wichtigsten Regelungen im strafprozessrechtlichen Verfahrensrecht (Beulke, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StPO, 5. Aufl., § 147 Rn. 1) – darauf ausgerichtet, dass solche Handlungen unterlassen werden, die die Stellung des Verteidigers und vor allem seines beschuldigten Mandanten unterminieren könnten. Es ist bereits der bloße Anschein eines Täuschens, Verbergens oder Manipulierens der Ermittlungsbehörde zu verhindern (BVerfG 14.6.16, 2BvR 2474/14, Rn. 21, StV 17, 361, 362).

§ 147 Abs. 1 StPO ist eine unmissverständliche Regelung, die das Steuergeheimnis durchbricht (Müller-Jacobsen/Peters, wistra 09, 458, 460 f.). Dem Verteidiger ist ein umfassendes, gleichrangiges Einsichtsrecht zu gewähren, bei dem er im schriftlichen Ermittlungsverfahren denselben Wissensstand wie die Ermittlungsbehörden und das -gericht erhält. Vor diesem Hintergrund ist das Akteneinsichtsrecht gem. § 147 StPO als solche bundesgesetzliche Vorschrift i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO einzuordnen (LG Frankfurt a. M. 29.6.05, 5/2 AR 3/2005, StraFo 05, 379; Müller-Jacobsen/Peters, a. a. O.; Lesch, StraFo 21, 496, 502; Madauß, NZWiSt 21, 305, 306; Polenz, NJW 09, 1921, 1924; Rüsen, in: Klein, § 30 AO Rn. 139; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, 173. Lfg. 11/2022, Rn. 74).

MERKE | Selbst wenn dieser Sichtweise nicht gefolgt wird, wäre § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO verfassungskonform auszulegen. Danach ist das Steuergeheimnis zu durchbrechen. Die Akteneinsicht des Verteidigers dient dem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren und ist daher vollständig zu gewähren.

5. Schwärzen oder Entheften

Die Ermittlungsbehörden schwärzen oder entheften immer mal wieder Seiten. Dies ist aber wegen § 147 StPO regelmäßig verboten. Nur einzelne Ausnahmenvorschriften räumen solche Maßnahmen ein.

Durchbrechung
des Steuer-
geheimnisses nach
§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO

Akte ist vollständig,
ungefiltert und
ungeschwärzt
vorzulegen

Durchbrechung
des Steuergeheim-
nisses auch nach
§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO

Vereinzelt greift
§ 68 Abs. 5 StPO

■ Beispiel

Beschränkung der Akteneinsicht wegen § 68a Abs. 5 StPO, eingeschränkte Akteneinsicht bei verdeckten Maßnahmen wegen § 101 Abs. 2 StPO

Im Wirtschaftsstrafrecht greift nur die Ausnahme nach § 68 Abs. 5 StPO vereinzelt ein. Trotzdem kommt es seitens des FA oft bei Täterschafts- oder Teilnahmeformen dazu, dass Aktenbestandteile geschwärzt oder entheftet werden.

■ Beispiele: Mittäterschaft, Beihilfe

Anders als die Staatsanwaltschaften führen die Steuerfahndung bzw. Strafsachen- und Bußgeldstellen bei mehreren Beschuldigten für jeden Beschuldigten ein eigenes Ermittlungsverfahren. Das Akteneinsichtsrecht des Strafverteidigers erstreckt sich – wie das des Richters – allerdings auch auf die Akten der anderen Täter und/oder Teilnehmer (Wenzel, AO-StB 23,117 f.).

Bei einigen Dokumenten sind verfahrenserhebliche Teile mit anderen unerheblichen Daten untrennbar verwoben; in einem solchen Fall muss die aktenführende Stelle vor Einfügen in die Hauptakte abschließend entscheiden, ob sie es vollumfänglich aufnehmen will.

Entlastende Daten
sind aufzunehmen

MERKE | Die aktenführende Stelle muss die vollständigen Daten aufnehmen, wenn sich aus dem Gesamtzusammenhang eine Entlastung vom Tatvorwurf ergibt.

Fraglich bleibt, ob Passagen aufgrund des Steuergeheimnisses vor dem Einheften geschwärzt werden dürfen (so Drüen, in: Tipke/Kruse, § 30 AO, 173. Lfg. 11/2022, Rn. 70).

■ Beispiel

B ist Beschuldigte des Steuerstrafverfahrens. Sie wird mit ihrer Ehefrau A, die nicht als Beschuldigte geführt wird, zusammen zur ESt veranlagt. Bestandteile der gemeinsam veranlagten Steuerakte sollen als Kopie in die Ermittlungsakte übernommen werden. Die Strafsachen- und Bußgeldstelle will alle Angaben zu A beim Kopieren abdecken und damit schwärzen.

Gericht und
Verteidiger können
sich ungeschwärzte
Akten vorlegen lassen

Das Gericht hat das Recht und die Durchsetzungsmöglichkeiten, sich jederzeit eine vollständig ungeschwärzte Akte herstellen zu lassen (Wenzel, AO-StB 23, 117). Macht das Gericht hiervon Gebrauch, ist dem Strafverteidiger ebenfalls das Einsichtsrecht in die ungeschwärzte Akte zu gewähren. Im Übrigen ist m. E. auch eine partielle Schwärzung im Vorfeld der Überführung des Dokuments in die Ermittlungsakte unzulässig. Das Gericht und der Verteidiger sind stets in denselben Wissensstand wie die Ermittlungsbehörde zu versetzen. Durch solche Schwärzungen könnte unzulässig gefiltert werden, weshalb es bei der oben beschriebenen Vorabauswahl verbleiben muss (Müller-Jacobsen/Peters, a. a. O., Krug/Skoupil, NZWiSt 15, 354).

B. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: Das sind die Anforderungen an die Ermittlungsakte

Die Akteneinsicht bezieht sämtliche Aktenbestandteile (Ermittlungsakte und Sonderbände) ein. Aufgezeigt werden Problemstellungen der Ermittlungsakte und an welcher Stelle der Verteidiger aufmerksam sein sollte.

1. Reichweite der Akteneinsicht

Das Akteneinsichtsrecht ist in Abgrenzung zum Steuergeheimnis weit und umfassend auszulegen; es durchbricht das Steuergeheimnis. Der Verteidiger darf auch solche Daten, Informationen oder Tatsachen einsehen, die auch Dritte betreffen, solange und soweit diese steuerlichen Angaben einen entfernten Bezug zum strafprozessualen Ermittlungsverfahren haben.

Die Ermittlungsakte kann sinnvoll gegliedert werden (Wenzel, PStR 24, 19 zu Grafik 2). Die Fragen der Tat, der Schuld, und der Rechtsfolge unterliegen gleichermaßen der Akteneinsicht (Lampe, PStR 19, 207 f.). Der Verteidiger ist ein der Staatsanwaltschaft und dem Gericht gleichgeordnetes Organ; während der Ermittlungszeit ist eine Waffengleichheit zu dessen Gunsten herzustellen (Schmid, NStZ 83, 89). Demzufolge ist das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers nicht ein- oder beschränkbar (BVerfG 7.12.82, 2 BvR 900/82, NJW 83, 1046). Es erstreckt sich auf sämtliche Aktenbestandteile und Vorgänge, die für das Gericht bestimmt sind (Michalke, NJW 13, 2334, 2335).

2. Funktion und Aufbau der Ermittlungsakte

Die Ermittlungs- bzw. Hauptakte ist die zentrale Akte des Ermittlungsverfahrens. Sie kann aus mehreren Bänden bestehen. Der Verteidiger muss aufgrund einer durchgängigen Paginierung prüfen können, ob die Akten vollständig sind. Dafür müssen in der Hauptakte chronologisch richtig abgeheftete Verweise enthalten sein, soweit Teile der Hauptakte in Sonderbände ausgelagert oder Beiakten hinzugezogen wurden. Werden Sonderbände zusammengeführt oder weiter diversifiziert, sind diese Informationen als Vermerk nicht nur in den betroffenen Sonderbänden, sondern auch in der Ermittlungsakte abzuheften.

■ Beispiel

A ist Beschuldigter eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens. Steuerfahnderin F hat einen einheitlichen Sonderband für Banken angelegt. Wegen des Umfangs legt F jeweils einen Sonderband für in- und einen für ausländische Banken an. Die Unterlagen zu den ausländischen Konten werden in den neuen Sonderband überführt. Den ursprünglichen Sonderband benennt sie um. Die F muss am selben Tag der Neuorganisation des Sonderbandes darin und in der Ermittlungsakte auf die neue Aufteilung hinweisen, den Vermerk einheften und paginieren.

Die Ermittlungsakte muss vollständig die Verfügungen enthalten, die für das Ermittlungsverfahren maßgeblich sind, z. B. den Anfangsverdacht i. S. d. § 152 Abs. 2 StPO, die Zusammenfassung von Ermittlungsständen, Zwischenverfügungen, Zwischenvermerke und vor allem auch Abschlussverfügungen, §§ 169a, 170 StPO. Die Ermittlungsakte enthält i. d. R. in den Aktendeckeln zwei Heftungen. Neben der Hauptheftung gibt es noch eine Vorheftung; auch diese gehört zur Ermittlungsakte und ist vom Akteneinsichtsrecht des Verteidigers umfasst.



ARCHIV
Beiträge unter
iww.de/pstr

Herzstück ist
die Ermittlungs-
bzw. Hauptakte

Datenbank-
informationen
gehören in die
Vorheftung

3. Datenbankauszüge

Die Ermittlungsbehörden gewinnen zu Beginn des Ermittlungsverfahrens aus Datenbanken Informationen, ob und in welchem Umfang der Beschuldigte im Zuge anderer Ermittlungen bekannt oder ggf. rechtskräftig verurteilt wurde. Diese Erkenntnisse werden i. d. R. in der Vorheftung abgelegt.

a) Datenbanken der Staatsanwaltschaft

Die Staatsanwaltschaften halten bundesweit (intern) Daten zu durchgeführten Ermittlungen oder anhängigen Ermittlungsverfahren vor. Diese beinhalten Erkenntnisse wie z.B. Aktenzeichen, Personendaten, Ermittlungsgegenstände sowie deren Ergebnisse. Es sind interne Datenbanken, mit denen zu Beginn der Ermittlungen u.a. die Art und Weise dieser bestimmt werden können.

■ Beispiel

Die neuen steuerstrafrechtlichen Ermittlungen werden wegen § 154 Abs. 1 StPO eingestellt, da der Beschuldigte zuvor wegen Mordes angeklagt wurde und diese Hauptverhandlung demnächst beginnt.

Rein interne
Verwaltungsinfor-
mationen

Hierbei handelt es sich um interne Verwaltungsinformationen, die keinen engeren Bezug zum Tatvorwurf der Steuerhinterziehung haben. Die daraus resultierenden Erkenntnisse müssen nicht und sollten auch nicht in die Ermittlungsakte aufgenommen werden. Dennoch drucken viele Ermittler diese aus und heften sie bei der Vorheftung in die Ermittlungsakte ein. In diesem Augenblick werden sie zum Gegenstand der Ermittlung. Die Informationen müssen nicht zielgerichtet oder nützlich sein, allein dass sie in die Ermittlungsakte eingeführt wurden, reicht für den Ermittlungsgegenstand aus. Aufgrund der formalen Vorgaben sind diese Ausdrücke sofort zu paginieren. M. E. spielt es hierbei keine Rolle, ob diese staatsanwaltlichen Datenbankauszüge in der Vor- oder in der Hauptheftung abgelegt wurden. Allein „die Heftung“ innerhalb des Aktenrückens der Ermittlungsakte bedeutet, dass der Ermittler diese zum aktenmäßigen Gegenstand seiner Ermittlung gemacht hat. Stellt der Verteidiger ein Akteneinsichtsgesuch oder werden die Akten an das Gericht übermittelt, ist ein späteres Ausheften unzulässig, gleich ob der Ausdruck sich in der Haupt- oder in der Vorheftung befindet.

MERKE | Diese Ausdrücke gehören zu keinem Zeitpunkt in die Ermittlungsakte, sondern ausschließlich in die Handakte der Steuerfahndung oder der Staatsanwaltschaft bzw. der Strafsachen- und Bußgeldstelle (StraBu), selbst wenn sie in eine Klarsichthülle eingelegt werden.

b) Bundeszentralregisterauszug

Nach § 4 BZRG sind rechtskräftige Entscheidungen in das Bundeszentralregister (BZR) einzutragen, wenn auf Strafe erkannt, eine Maßregel der Besserung und/oder Sicherung bestimmt, eine Person mit einem Strafvorbehalt verwarnt oder die Schuld eines Jugendlichen oder Heranwachsenden gem. § 27 JGG festgestellt wurde. Diese Ausdrücke werden durch die StraBu früh angefordert oder über die Onlineabrufmöglichkeit ausgedruckt und zur Ermittlungsakte genommen. Dem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers sind auch alle sonstigen

verfahrensbezogenen Vorgänge zuzuordnen. Hierzu gehört auch der BZR-Auszug. Sobald er sich im Aktendeckel der Ermittlungsakte befindet, wird er zum Gegenstand der Akteneinsicht (BVerfG 7.2.82, 2 BVR 900/82, NJW 83, 1046).

MERKE | Wird der BZR-Auszug in die Vorheftung eingefügt, darf er bei der Akteneinsicht nicht ausgeheftet werden. Der Ermittlungsbehörde ist es untersagt, den originalen BZR-Auszug in einer Handakte abzuheften, da die dort enthaltenen Informationen einen direkten Bezug und eine konkrete Auswirkung auf die zu bestimmende Rechtsfolge haben; der BZR-Auszug ist ein zentrales Element der Ermittlung. Er ist in der Ermittlungsakte abzuheften. Dies kann in der Vor- oder in der Hauptheftung geschehen. Jedenfalls ist er zu paginieren. Im Inhaltsverzeichnis der Ermittlungsakte ist er explizit aufzuführen. In die Handakte kann aber eine Kopie eingheftet werden.

BZR-Auszug darf nicht ausgeheftet werden

4. Anzeigen

Bei steuerstrafrechtlichen Ermittlungen stellt die Anzeige ein Problem dar, gleich ob sie anonym oder namentlich vorliegt: Immer wieder verweigert die aktenführende Dienststelle die partielle Akteneinsicht, indem die Anzeige aus der Ermittlungsakte ausgeheftet wird oder signifikante Teile davon dauerhaft oder temporär geschwärzt werden. Der strafprozessuale Ermittlungsvorgang kann auf unterschiedliche Art und Weise beginnen. Eine häufige Form ist die der Anzeige. Insoweit hat sie eine wichtige und verfahrensbestimmende Funktion.

Anzeige hat eine verfahrensbestimmende Funktion

MERKE | Der Anzeige kann gerade bei Durchsuchungsbeschlüssen eine zentrale Rolle zukommen, wenn sie hinreichend substantiiert war. Um die Rechtmäßigkeit einer gerichtlich angeordneten Maßnahme beurteilen zu können, ist für den Verteidiger eine hinreichende Kenntnis von dieser Anzeige wichtig.

a) Sicht der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung

Die Rechtsprechung der FGes ist hinsichtlich der Akteneinsicht deutlich, indem das Akteneinsichtsrecht des Anwalts wegen des Steuergeheimnisses zugunsten des Anzeigenden beschränkt sei (BFH 7.12.06, V B 163/05); die Finanzverwaltung macht sich diese Rechtsprechung zu eigen (Nr. 1.4 AEAo zu § 30). Vor allem aber weitet die Finanzverwaltung diese finanzgerichtliche Rechtsprechung auf das strafprozessuale Verfahren ohne weitere Begründung aus (vgl. Nr. 35 Abs. 5, 128 AStBV (St) 2024). Diese Rechtseinschätzung reflektiert die Vorgaben des § 147 Abs. 1 StPO nicht. Aus meiner Sicht sind die anonymen und die namentliche Anzeige gleichlaufend zu behandeln, da teilweise auch bei der anonymen Form Rückschlüsse auf den Hinweisgeber möglich sein können.

b) Anzeigenerstatter als Zeuge

Ob eine Kenntnisnahme der Original-Anzeige die Verteidigung signifikant beeinflussen kann, können die Strafverteidiger nur im konkreten Einzelfall entscheiden, z. B. wenn es darum geht, die Glaubwürdigkeit des Zeugen zu beurteilen oder zu erschüttern oder die Glaubhaftigkeit der Anschuldigungen einzuschätzen. Standardmäßig spielt der Anzeigenerstatter für die Strafverteidigung wohl keine signifikante Rolle, sobald die Ermittlungen über einen längeren Zeitraum fortschreiten. Der Anzeigenerstatter ist jedoch Zeuge im strafprozessua-

ARCHIV

Ausgabe 9 | 2016
Seite 235–236



Keine Vorauswahl
oder Sortierung
durch Gericht und
Ermittlungsbehörde

len Verfahren (Ziegler, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 5. Aufl., § 158 StPO Rn. 4). Daran ändert auch eine anonyme Anzeige nichts, da der anonym Anzeigende zum ladungsfähigen Zeugen wird, wenn er später identifizierbar ist.

c) Akteneinsicht vor Steuergeheimnis auch bei der Anzeige

Das verfassungsrechtliche Verfahrensrecht aus Art. 103 GG sowie die Grundwertungen aus Art. 6 EMRK sind vorrangig gegenüber dem informationellen Selbstbestimmungsrecht, weshalb das Akteneinsichtsrecht dem Steuergeheimnis vorgeht (Wenzel, PStR 24, 158, 160). Das Akteneinsichtsrecht aus § 147 Abs. 1 StPO ist ein Bundesgesetz i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO, wodurch das Recht auf Akteneinsicht das Steuergeheimnis auf der gesetzlich – systematischen Ebene umfassend begrenzt.

Der Verteidiger hat ein unbeschränktes, umfassendes Akteneinsichtsrecht auf alle ermittelten Tatsachen, Informationen, Urkunden oder andere Akteninhalte, die den Tatbestand, die Schuld und die Rechtsfolge betreffen könnten. Das Gericht und die Ermittlungsbehörden können mithin die Informationsquellen nicht vorauswählen oder vorsortieren. Die strafprozessualen Organe müssen ein paritätisches Wissen erlangen. Das kann auch die konkrete Kenntnis des Inhalts der Anzeige nebst ladungsfähigen Zeugen sein (Madauß, NZWiSt 21, 305, 306). Demzufolge ist die Anzeige als Aktenbestandteil in der Ermittlungsakte zu führen und bei Akteneinsicht im Original vorzulegen (vgl. nur LG Frankfurt 29.6.05, 5/2 AR 3/2005, StraFo 05, 379; LG Saarbrücken 2.11.06, 8 Qs 110/06, PStR 07, 30; LG Lüneburg 26.10.15, 26 Qs 194/15; Madauß, a. a. O.; Löwe-Krahl, PStR 16, 235 f.; Rolletschke, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., Rn. 743; einschränkend LG Mühlhausen 26.1.05, 9(8) Qs 20/04, wistra 05, 357, 358; Randt, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Aufl., § 392 AO Rn. 82, die das Akteneinsichtsrecht nach § 147 StPO zulassen, wenn der genaue Inhalt der Anzeige oder die Personalien des Anzeigenerstatters für das Strafverfahren unentbehrlich sind).

d) Keine Umgehung der Akteneinsicht durch Abheften in der Handakte

Der Gesetzgeber hat ausgeführt, dass es „ein Verbot der nachträglichen Entfernung und Verfälschung von rechtmäßig erlangten Erkenntnissen und Unterlagen aus den Akten“ gibt (BT-Drucksache 17/11473, 38); die Ermittlungsakte ist hinsichtlich ihrer Authentizität und Integrität dauerhaft zu sichern.

Trotz dieser expliziten gesetzgeberischen Hinweise versuchen Steuerfahndungen immer wieder, die Reichweite des § 147 Abs. 1 StPO zu umgehen. Sie heften vornehmlich die namentlichen Anzeigen in ihren Handakten ab und fügen in die Ermittlungsakte lediglich einen zusammenfassenden Vermerk ein. In diesem werden die wesentlichen belastenden Erkenntnisse zusammengefasst. In ihrer irrigen Annahme eines Vorranges des Steuergeheimnisses vor dem Strafprozessrecht werden vielfach eigenmächtig Details der Anzeige nicht im erstellten Vermerk aufgeführt.

■ Beispiel

B wirft der A vor, A habe vor Kurzem 10 Mio. EUR in Form von Inhaberschuldverschreibungen geerbt und keine Erbschaftsteuererklärung abgegeben. Die Inhaberschuldverschreibungen lägen in einem Bodenfach im Schlafzimmer unter dem Bett. Der Steuerfahnder C unterlässt es, in der Akte den Anzeigenerstatter und den Ort, wo die Inhaberschuldverschreibungen abgelegt sind, aufzuführen, damit dieser nicht identifiziert werden kann. Das Verhalten ist verfassungswidrig.

MERKE | Die Ermittlungsakte ist ungefiltert zu führen. Sämtliche Informationen, Unterlagen, Urkunden oder Vermerke sind darin vollständig aufzunehmen. Tauchen zusammenfassende Vermerke z.B. über eine Strafanzeige darin auf, sollte der Strafverteidiger eine Akteneinsicht in die Handakte der Staatsanwaltschaft/StraBu bzw. Steuerfahndung auf der Amtsstelle verlangen. Hierdurch kann er kontrollieren, ob nicht weitere Unterlagen der Akte rechtsstaatswidrig entzogen wurden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im strafprozessualen Verfahren § 30 Abs. 2 AO zugunsten des Anzeigenerstatters nicht angewendet werden kann. Allerdings kann er im Einzelfall ausnahmsweise durch § 68 StPO geschützt werden.

5. Rot- und Grünbogen

Vielfach begleitet die Staatsanwaltschaft wegen § 386 Abs. 2 AO die Verfahren der Steuerfahndung. Die StraBu übernimmt hingegen mehrheitlich die Ermittlungen, wenn die Außenprüfungsdienste während ihrer Prüfungshandlungen einen Anfangsverdacht erkennen, z. B. bei Betriebsprüfung und Umsatzsteuersonderprüfung (Rotbögen) oder Lohnsteueraußenprüfung (Grünbögen). Auch wenn die Außenprüfungsdienste ihre Prüfungen fortführen, nachdem ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet worden ist, werden sie nicht zu Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft. Sie wenden ausschließlich die steuerrechtlichen Vorschriften der AO an. Ihre steuerlichen Erkenntnisse werden durch die StraBu in das strafprozessuale Ermittlungsverfahren transformiert. Für diese Transformation sind die Rot- und Grünbögen vorgesehen. In diesen sollen die Außenprüfer ihre ermittelten, steuerlichen Tatsachen pointiert zusammenfassen und dem objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung zuordnen. Die Bögen werden damit ein zentrales Element der strafprozessualen Ermittlung. Sie sind in die Ermittlungsakte aufzunehmen (Burkhard, StV 00, 526, 529) und unterliegen damit vollständig dem Akteneinsichtsrecht des Verteidigers (Burhoff, PStR 00, 58, 60). Das Akteneinsichtsrecht des Strafverteidigers erfasst explizit die originalen Rot- und Grünbögen (OLG Rostock 7.7.15, 20 VAS 2/15, StV 15, 678, 679).

MERKE | Sind nur Kopien zur Ermittlungsakte oder zu einem Sonderband Außenprüfung genommen worden, sind durch die StraBu die Akten vorzulegen, in denen sich die Originale befinden. Nur mit diesen kann die Authentizität der Dokumente bestimmt und notfalls im Strengbeweisverfahren überprüft werden.

Strafverteidiger sollte Akteneinsicht in die Handakte verlangen

Keine Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft: Außenprüfungsdienst

C. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: Das ist bei Beiakten und Sonderbänden zu beachten

Beiakten und Sonderbände stehen vielfach in einem sich ausschließenden oder ergänzenden Zusammenhang.

1. Beiakten

Die Strafverfolgungsbehörde oder die Staatsanwaltschaft können Akten von Fachbehörden oder Gerichten hinzuziehen.

MERKE | Diese Beiakten werden dadurch ein Teil der Ermittlungsakte und zum Gegenstand der Akteneinsicht, § 147 Abs. 1 StPO.

DOWNLOAD

Abruf-Nr. 50042010



ÜBERSICHT / Akteninhalt Beiakte/Erkenntnis für Strafverteidiger

- **Steuerakte:** Steuererklärungen, ggf. steuerrelevante Belege (z.B. Verträge, Gesellschaftssatzungen usw.), Fragebögen, Korrespondenz zwischen Steuerpflichtigem (ggf. Steuerberater) und FA, Festsetzungs- (Steuerveranlagung) und Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide, z. B. bei Gewerbesteuer)
- **Rechtsbehelfsakte:** Einspruchsschreiben, ggf. Beweismittel des Einspruchstellers, Beweisfeststellung durch die Rechtsbehelfsstelle, Stellungnahmen und Schriftverkehr der Parteien (Steuerpflichtiger und FA), Einspruchsentscheidung
- **Prüferakte:** Anlassgeber Bürger (Rechnungen, Hinweisschreiben, anonyme oder namentliche Anzeigen), Anlassgeber FÄ durch Kontrollmitteilungen, Anlassgeber durch Zoll oder Banken, formale Prüfungsvorgänge (z.B. Prüfungsanordnung, Anforderung Unterlagen), Korrespondenz des Steuerpflichtigen oder seines Steuerberaters (z.B. Stellungnahmen des Steuerpflichtigen), Korrespondenzen mit Dritten wie z.B. Zeugen oder Banken, Zwischen- und Schlussbesprechungen, Kopien (z.B. Urkunden, Schriftstücke, Buchführungsunterlagen), Prüfungsauswertungen (z.B. elektronisch durch SRP, manuell durch Außenprüfer), Feststellung der Schätzungsbefugnis, Bestimmung der Schätzungsmethode und Berechnung der sachgerechten Schätzung, Prüfungsfeststellungen, Verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung
- **Insolvenzakte:** Antragstellung, Anordnungen und Entscheidungen des Gerichts, Verfahrensprotokolle, Schriftverkehr des Insolvenzschuldners, Gutachten zu Insolvenzfragen, betriebswirtschaftliche Auswertungen, eventuell Verwaltungsvorgänge des Insolvenzverwalters wie z.B. steuerliche Anmeldungen oder Steuererklärungen
- **Gerichtsakte:** Schriftsätze, Gutachten, rechtskräftige Urteile bzw. Beschlüsse

Konflikt zwischen
Akteneinsichtsrecht
und Steuergeheimnis

Enthalten Beiakten (z.B. die der Festsetzungs- und Außenprüfungsdienststellen der FÄ) Daten, die nicht zum Ermittlungsverfahren gehören, entsteht ein Konflikt zwischen dem Steuergeheimnis und dem Akteneinsichtsrecht.

a) Prüferakte

Es ist nicht einheitlich geregelt, wie Prüferakten auszugestalten sind. Sie werden i.d.R. noch in Papierform geführt. Die Prüfer sollen darin ihre Prüfungshandlungen dokumentieren und weitere Unterlagen bzw. Nachweise vorhalten, die für das steuerliche und ggf. strafprozessuale Verfahren relevant sind.

- **Prüfungshandlungen:** Prüfungsvorbereitungen; Kopie der Prüfungsanordnung und ggf. Zustellungsurkunde; Gesprächsvermerke mit Steuerpflichtigem, den Beratern und ggf. Dritten; Zwischenvermerke; Prüfungsanalysen wie z.B. SRP, interner oder externer Betriebsvergleich; Schätzungsgrundlagen und Schätzungsmethoden; Prüfungsunterbrechungen wie bei Vorlage des Vorgangs bei der Strafsachen- und Bußgeldstelle; Vermerke und Zusammenfassungen zur Schlussbesprechung; Prüfungsberichte; verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung
- **Unterlagen und Nachweise:** Kontrollmitteilungen; namentliche oder anonyme Anzeigen; Vorerkenntnisse aus abgeschlossenen Prüfungen durch Einsicht und ggf. Beiziehung von älteren Prüferakten; Kopien von beweisrelevanten Unternehmensunterlagen wie Buchführung oder Rechnungen; Prüfungsanfragen und Stellungnahmen des Steuerpflichtigen oder seiner Berater (Kopie des) Verdachtsprüfungsvermerk und Einleitungsschreiben; (Kopien der) Rot- oder Grünbögen.

Die Prüferakte wird zur Ermittlungsakte beigezogen, wenn die StraBu die maßgeblichen Tatsachen aus den Prüfungshandlungen der Außenprüfer (Betriebs-, USt-Sonder- oder Lohnsteueraußenprüfer) extrahiert und darauf den strafrechtlichen Vorwurf gründet.

PRAXISTIPP | Der Beschuldigte hat keinen Anspruch darauf, dass die Prüferakte beigezogen wird. Deren maßgebliche Bestandteile können auch als Kopie in einen Sonderband Prüferakte oder in die Ermittlungsakte aufgenommen werden.

Beiakten unterliegen dem Akteneinsichtsrecht (Burhoff, PStR 00, 58, 59), weshalb auch die Prüferakte als Beiakte dem Akteneinsichtsrecht unterfällt (Lampe, PStR 19, 179). Es kommt in der Praxis wiederholt vor, dass die StraBu bewusst die Prüferakten nicht beizieht (Bach, PStR 15, 323), sondern nur Fragmente dieser Akte in die Ermittlungsakte überführt oder einen Sonderband Prüferakte anlegt.

MERKE | Die Beiziehung der Prüferakte kann jedoch durch das zuständige Gericht angeordnet werden (OLG Rostock 7.7.15, 20 VAs 2/15, NZWiSt 15, 351, 352); der Richter muss entweder selbst gem. § 244 Abs. 2 StPO von Amts wegen oder aufgrund eines Antrags des Strafverteidigers darüber entscheiden, ob er die Prüferakte beizieht.

In der Prüferakte werden u. a. Prüfungshandlungen dokumentiert

Kein Anspruch auf Beiziehung der Prüferakte

PRAXISTIPP | Die StraBu sollte von vornherein nicht den Eindruck der Geheimhaltung oder Vertuschung erwecken. Die Prüferakte sollte stets als Original hinzugezogen werden. Die Ermittlungsbehörde erlangt sonst einen Wissensvorsprung, wenn sie den Inhalt sichtet, um den Teil in den Sonderband oder in die Ermittlungsakte zu übertragen.

Entsteht der Eindruck, dass sie diesen Wissensvorsprung selektiv, beweisverzerrend einsetzt, sollte der Strafverteidiger eine Entscheidung des Gerichts beantragen, um Akteneinsicht in die Prüferakte zu erhalten.

Auch die Akteneinsicht in die Beiakte ist vollumfänglich zu gewähren. Ausheftungen oder Schwärzungen sind insoweit i. d. R. unzulässig; das Steuergeheimnis lässt solche Informationsselektionen generell nicht zu. Sämtliche Informationen, Tatsachen oder anderweitige Erkenntnisse, die der Außenprüfer im Laufe des Verfahrens sammelte, sind für das Ermittlungsverfahren relevant. Ausschließlich der Strafverteidiger kann beurteilen, ob und in welchem Umfang eine solche Information für ihn bedeutsam sein könnte. Dies gilt auch, wenn Daten Dritter wie z. B. Anzeigen, Zeugenbefragungen, Bankabfragen oder Eingangsrechnungen, betroffen sein sollten. Eine Ausnahme könnte sich im Wirtschafts- oder Steuerstraßverfahren allenfalls durch § 68 Abs. 5 S. 2 StPO ergeben.

Frühere Prüferakte
kann Gegenstand
des Verfahrens
werden

Hat ein Außenprüfer bei seiner Prüfungsvorbereitung oder im späteren Verfahren Erkenntnisse aus einer früheren Prüferakte im neuen Prüfungsverfahren genutzt, wird auch die frühere Prüferakte zum Gegenstand des Verfahrens. Ein hinweisender, zusammenfassender Vermerk von ihm reicht ebenso wenig, wie dies bei der Anzeige durch den Steuerfahnder ausreicht.

PRAXISTIPP | Die Prüferakte der vormaligen Außenprüfung wird zum verfahrensbestimmenden Aktenbestandteil der aktuellen, verfahrensgegenständlichen Prüferakte und ist mit dieser gemeinsam zu verwahren.

Eine Aktenzusammenführung in einem Aktendeckel ist nicht erlaubt, da sonst die historischen Zusammenhänge und die Authentizität der älteren Prüferakte zerstört werden.

In der Prüferakte
werden u. a.
Prüfungshandlungen
dokumentiert

Die StraBu muss im Rahmen ihrer originären rechtlichen Zuständigkeit darauf achten, dass die Prüferakte den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Aktenführung im strafprozessualen Verfahren genügt. Zwar erlangt der Außenprüfer keine gleichlaufenden strafprozessualen Befugnisse wie die Steuerfahndung. Seine Ermittlungen reichen aber über die steuerliche Dimension hinaus und werden zur maßgeblichen Grundlage, um eine Anklage zu erheben. Da das Ermittlungsverfahren ein schriftliches Verfahren ist, müssen auch derart maßgebliche Erkenntnisgewinne der Außenprüfer dem strafprozessualen Standard genügen. Ungenauigkeiten oder Verletzungen dieser Aktenführungsregelungen gehen insoweit zulasten der Ermittlungsbehörde.

b) Steuerakte

Die Steuerakte wird in vielen Bereichen der Steuerverwaltung elektronisch geführt. Dies liegt auch daran, dass die Steuererklärungen im erweiterten gewerblichen Kontext (z. B. Selbstständige, Kapitalgesellschaften, Gewerbetreibende usw.) elektronisch einzureichen sind. Daher liegen die Tathandlungen durch die elektronisch eingereichten Steuererklärungen nicht mehr körperlich vor. Die Gerichte erwarten zu Recht, dass die elektronischen Erklärungsdokumente (z. B. Steuererklärung, EÜR, Bilanzen) ausgedruckt oder in die elektronische Ermittlungsakte überführt werden. Eine Beiziehung der Steuerakte ist in solchen Fällen nicht möglich.

PRAXISTIPP | Vielfach wird der „Sonderband Steuerakte“ angelegt oder die Tathandlungen werden als Ausdrucke in der Ermittlungsakte dokumentiert.

Die Finanzverwaltung hält weitestgehend nur noch Briefe und Faxe der Steuerpflichtigen oder ihrer Berater in Papierform vor; diese können vielfach noch nicht in die elektronische Akte importiert werden. Im strafprozessualen Verfahren kommt es eher selten darauf an. Wenn diese Aktenfragmente als Beiakte hinzugezogen werden, besteht ein umfassendes Akteneinsichtsrecht in diese Beiakte (Polenz, NJW 09, 1921, 1925). Schwärzungen, Ausheftungen usw. sind unzulässig. Sind in der Steuerakte auch Vorgänge enthalten, die nicht im Zusammenhang mit den strafprozessualen Ermittlungen stehen, sind diese wegen des Steuergeheimnisses vorab und unverzüglich auszusondern.

Oft liegen nur noch Briefe und Faxe der Steuerpflichtigen in Papierform vor

■ Beispiel

Die Steuerakte enthält die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2019. Die strafprozessuale Ermittlung betrifft aber nur die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2019.

2002 bis 2009 sind daher vorab auszusondern. Die Ermittlungsbehörde oder das Festsetzungs-FA sondern sie aus. Die aktenführende Dienststelle des Festsetzungs-FAs bewahrt sie auf.

Ist die Steuerakte als Beiakte hinzugezogen, darf sie aus Gründen der Waffengleichheit zwischen Strafverteidiger und Ermittlungsbehörde nicht nachträglich ausgesondert werden. Die Beiakte muss demzufolge ab dem Zeitpunkt, zu dem sie hinzugezogen wurde, unverändert und vollständig bleiben.

2. Sonderbände

Die Strafermittlungsbehörden legen Sonderbände an, um die Ermittlungsakte übersichtlich und nachvollziehbar zu halten, um Teilaspekte der Ermittlung sachgerecht zusammenzufassen und in sich geordnet darzustellen.

Hierbei gibt es Überschneidungen zu möglichen Beiakten, da teilweise Akten nach Sichtung nicht zur Ermittlungsakte als Beiakte hinzugezogen werden, sondern Kopien der eingesehenen Akten in einem Sonderband abgelegt werden.

Bei Steuerakten ist zudem zu beachten, dass diese oft elektronisch geführt werden.

Ermittlungsakte soll übersichtlich und nachvollziehbar sein



ÜBERSICHT / Akteninhalt Sonderband/Erkenntnis für Strafverteidiger

- **Steuerakte:** vollständige Kopie oder ausgewählte Teile der relevanten Steuerakten (siehe im Übrigen bei Beiakten)
- **Prüferakte:** vollständige Kopie oder ausgewählte Teile der relevanten Prüferakte (siehe im Übrigen bei Beiakten)
- **IT-Forensik:** wie, wann, wo, durch wen und ggf. in welcher Form wurden die Asservate gefunden und erlangt; welche forensischen Arbeiten und welche Auswertungen wurden durch den zuständigen IT-Fahnder vorgenommen; IT-Asservatenverzeichnisse bzw. IT-Gerätebegleitzettel; IT-Ein-/Ausgangs- und Rückgabeprotokolle nebst Quittungen; IT-Durchsuchungs- und Datensicherungsprotokolle; Suchaufträge inkl. Anforderungen des leitenden Fahnders; spezielle Vermerke des IT-Fahnders bei ungewöhnlichen Funden (Kinderpornografie usw.); IT-Auswertebericht und Folgeberichte
- **Arrest:** Prüfvermerke der Arrestvoraussetzungen; Anträge und Gerichtsbeschlüsse; Arrestprotokolle; Schriftverkehr; Einlagerungsbelege; Verwertungsprotokolle
- **Beweismittel:** Kopien der relevanten Beweismittel
- **Zeugenvernehmung:** Ladungen; Belehrungen; Niederschriften der Zeugenvernehmungen; Verschriftlichungen von Ton- oder Videoaufzeichnungen; ggf. Auswertungen der Vernehmungen
- **Durchsuchungsband:** Anträge und Gerichtsbeschlüsse; Belehrungen; formale Protokolle der Durchsuchungen; Ereignisprotokolle zur Durchsuchung; Beschlagnahme- und Herausgabeverzeichnisse; Rechtsmittelverfahren wegen Durchsuchung oder Beschlagnahme; Durchsicht nach § 110 StPO; Schriftverkehr zu Durchsuchungsmaßnahmen
- **Bankermittlungen:** Anträge und Gerichtsbeschlüsse; Belehrungen; Kopien der Banken zu angeforderten Konten und Depots; Durchsuchung von Bank-schließfächern; Schriftverkehr; Kontenauswertungen

Notfalls Einsicht
in die Originalakte
verlangen

a) Sonderband Steuerakte und Prüferakte

Hier gilt das zur Bei- und zur Ermittlungsakte Ausgeführte entsprechend. Im Einzelfall werden Kopien nur partiell in den Sonderband überführt. Sollten sich dadurch Ungereimtheiten, Unvollständigkeiten oder Widersprüche ergeben, sollte der Strafverteidiger auch auf eine Akteneinsicht in die Originalakte dringen und ggf. eine gerichtliche Entscheidung herbeiführen.

b) Sonderband Zeugenvernehmung

Beim Sonderband Zeugenvernehmung ist § 30 Abs. 2 AO ausgeschlossen; allein der Anwendungsbereich des § 68 Abs. 5 StPO ist zu berücksichtigen.

c) Sonderband Bankermittlung

Der Sonderband Bankermittlung ist vollständig der Akteneinsicht nach § 147 Abs. 1 StPO unterworfen; Ausheftungen, Schwärzungen oder sonstige Beeinträchtigungen sind unzulässig. Eine Vorauswahl und Schwärzung der übrigen Buchungen ist rechtswidrig.

d) Sonderband IT-Forensik

IT-Forensiker werten IT fachgerecht aus und sichern Beweise. Sollen diese strafprozessual verwertet werden, müssen die technischen Analyseschritte lückenlos dokumentiert werden, da sie Rückschlüsse auf die Glaubhaftigkeit der Informationen geben. Dazu sind und werden auch regelmäßig Sonderbände angelegt. Der IT-Fahnder soll den Sonderband IT-Forensik ab dem Zeitpunkt der Fall- bzw. Auftragszuweisung anlegen und mindestens so lange fortführen, bis der IT-Auswertebereich erstellt ist. Dieser Sonderband unterliegt vollständig dem Akteneinsichtsrecht nach § 147 Abs. 1 StPO.

Werden elektronische Speichermedien, wie z. B. Festplatten, Datensticks, Cloudspeicher, Cachespeicher im Computer, Smartphones oder Tablets usw. gesichert und ausgewertet bzw. Verlaufsspeicherungen in Internetbrowsern gesichtet, werden alle Daten ungefiltert sichtbar. Neben den beweisheblichen Tatsachen können Daten des Zeugen sichtbar werden, die dieser ohne direkten oder indirekten Bezug zum strafprozessualen Verfahren generiert hat. Hierbei können z. B. eigene strafrechtliche Vorwürfe, z. B. Kinderpornografie, sichtbar werden. Wegen dieser Datenvielfalt ist die Akteneinsicht des Strafverteidigers beschränkt, wenn die Daten erkennbar nicht im Zusammenhang mit den Ermittlungen stehen. In solchen Einzelfällen kann der Strafverteidiger nur die strafprozessual relevanten Beweismittel und nicht die gesperrten elektronischen Daten einsehen. Diese besonderen Erkenntnisse dürfen in der Ermittlungsakte oder dem Sonderband IT-Forensik nicht einsehbar oder sonst nachvollziehbar sein – z. B. keine Ausdrucke. Im Sonderband IT-Forensik ist aber auf die gesperrten Vorgänge abstrakt hinzuweisen.

MERKE | Sollten Zweifel an den Gründen einer solchen Datensperre bestehen, ist es Aufgabe des Richters, über die Freigabe zur Akteneinsicht zu entscheiden.

Wird gegen mehrere ermittelt, haben alle Beschuldigten ein vollumfängliches Akteneinsichtsrecht in die anderen Ermittlungsakten, Beiakten und Sonderbände; für die IT-Forensik gilt das zu den Zeugen Aufgeführte entsprechend.

e) Sonderband Beweismittel

Der Sonderband Beweismittel enthält nur Kopien von Beweismitteln. Im Gegensatz zu den Originalen können auf den Kopien auch handschriftliche Hinweise, Vermerke oder Verweise angebracht werden. Der leitende Fahnder wählt vorab die relevanten Beweismittel aus; besonders bei beschlagnahmten oder zur Durchsicht mitgenommenen Ordnern sind nicht alle Seiten bedeutsam.

Der Verteidiger kann Beweismittel gem. § 147 Abs. 1 StPO ausschließlich an Amtsstelle besichtigen oder einsehen. Damit soll deren Authentizität gesichert werden. Für den Sonderband Beweismittel gilt das nicht, da es sich um Kopien handelt. Dieser Sonderband wird zum Gegenstand der Ermittlungsakte und unterfällt dem Akteneinsichtsrecht aus § 147 StPO, ohne dass das Steuergeheimnis die Akteneinsicht beschränken könnte. Denn auch die Originale der Beweismittel dürfen nicht geschwärzt oder verändert werden. Auch die vom Fahnder angebrachten Hinweise usw. unterfallen der Akteneinsicht des Strafverteidigers. Die Einschränkung des § 147 Abs. 1 StPO zur Besichtigung der originalen Beweismittel gilt beim Sonderband Beweismittel nicht.

Arbeit der
IT-Forensik
muss dokumentiert
werden

Im Zweifel entschei-
det das Gericht

Sonderband
Beweismittel enthält
nur Kopien

Einsichtnahme von
originalen Beweis-
mitteln nur auf
der Amtsstelle

Verfahren
sind miteinander
verknüpft

f) Sonderband Arrest

Beim Arrest werden oft auch Belange Dritter berührt. Das FA verwehrt deshalb mit Verweis auf § 30 Abs. 2 AO das Akteneinsichtsrecht in den Sonderband. Ein weiteres Argument ist insoweit, das Verfahren habe keinen Zusammenhang mit den strafprozessualen Ermittlungen, für die der § 147 StPO gedacht sei.

Der Adhäsionsprozess, in dem darüber entschieden wird, ob der Verletzte entschädigt wird, ist im Zusammenhang mit der Hauptverhandlung durchzuführen, weshalb ein innerer Kontext mit der strafprozessualen Ermittlung besteht (Roxin/Schünemann, Strafverfahrensrecht, 30. Aufl., § 67 Rn. 5). Demzufolge sind die strafprozessualen Maßnahmen i. S. d. §§ 111b ff. StPO mit dem strafrechtlichen Vorwurf und den damit verbundenen Ermittlungen sachlogisch verbunden.

Der Strafverteidiger muss die Interessen seines Mandanten hinsichtlich eines gegen diesen ausgebrachten Arrestes mittels Rechtsbehelfe wahrnehmen. Um die Ausgangslage sachgerecht beurteilen zu können, ist seine paritätische Kenntnis mit den weiteren Organen der Strafrechtspflege notwendig; sie erfasst vollumfänglich die gesetzlichen und tatsächlich vorliegenden Arrestvoraussetzungen, die aus den Ermittlungserkenntnissen folgen. Diese ergeben sich nicht nur aus der Ermittlungsakte, sondern auch aus dem Sonderband Arrestakte. Er hat deshalb auch einen vollumfassenden Anspruch auf Akteneinsicht in die Arrestakte (so auch Marberth-Kubicki, StraFo 03, 366, 369).

g) Sonderband Durchsuchung

Der Sonderband Durchsuchung enthält nicht nur die Unterlagen der Durchsuchung beim Beschuldigten, sondern auch solche, die ggf. bei Zeugen gem. § 103 StPO angefallen sind. Daten und Informationen des Zeugen können durchaus dem Steuergeheimnis unterfallen.

Regelmäßig
vollumfängliche
Akteneinsicht auch
bei § 103 StPO

■ Beispiel

Im Ereignisprotokoll wird ausgeführt, dass die betroffene männliche Person nackt an ihrer Haustür angetroffen wurde und sie sich weigerte, sich trotz mehrmaliger eindringlicher Bitte zu bekleiden.

Da jedoch sowohl die Ergebnisse als auch die konkrete Durchführung einer Durchsuchung im Rahmen der strafprozessualen Beweiswürdigung zu beurteilen ist, müssen sämtliche Daten, Informationen und Erkenntnisse des Zeugen dem Strafverteidiger offengelegt werden, da nur er beurteilen kann, ob und ggf. wie er gegen die dort gewonnenen Beweismittel vorgehen will.

Das umfassende und uneingeschränkte Akteneinsichtsrecht des Strafverteidigers geht den Rechten des Zeugen aufgrund der bereits aufgestellten Postulate vollständig vor; Streichungen, Schwärzungen, Ausheftungen oder andere Manipulationen sind unzulässig.

D. Akteneinsicht vs. Steuergeheimnis: So gehen Sie mit Problemen bezüglich der Handakte um

Eine Handakte ist eine interne Akte, die von Gerichten, Staatsanwaltschaften und Dienststellen der Finanzverwaltung geführt wird. Streitig ist, ob dem Strafverteidiger ein Akteneinsichtsrecht in Handakten zusteht bzw. in welchem Umfang ein solches Recht besteht.

1. Handakten

Wie bei den Gerichten oder Staatsanwaltschaften führen auch die Dienststellen der Finanzverwaltung wie die StraBu, Steuerfahndung und Außenprüfungen Handakten, wobei bei Letzteren diese zumeist Fallhefte heißen. Aufgabe der Handakte ist, interne oder strategische Vorüberlegungen, noch nicht fertiggestellte Arbeitsergebnisse oder andere interne Verwaltungsvorgänge zu verwahren, die noch nicht Gegenstand der Ermittlungsarbeit sind oder auch nicht werden sollen.

In der Handakte sollen keine ermittlungsrelevanten Dokumente, Informationen oder andere Quellen enthalten sein, die nicht zugleich auch in der Ermittlungsakte vorhanden sind. Ermittlungserhebliche Inhalte dürfen nicht in der Handakte versteckt werden (Burhoff, PStR 00, 58). Vor allem dürfen entlastende Umstände nicht zur Handakte genommen werden (Krug/Skoupil, NZWiSt 15, 354).

Oft werden Anzeigen oder andere wichtige Dokumente in der Handakte abgeheftet. Diese Praxis ist weder mit den Grundsätzen der Aktenführung noch mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Akteneinsicht vereinbar. Der Strafverteidiger wird z. T. durch Vermerke in der Ermittlungsakte oder durch andere Ungereimtheiten darauf aufmerksam, dass Dokumente rechtswidrig dort abgeheftet werden. Gleichwohl wird z. T. vertreten, dass in diese Handakten der Steuerfahndung und der StraBu bzw. der Fallhefte der Außenprüfungen kein Einsichtsrecht bestünde (vgl. Rüping, in: Bonner Kommentar, 179 Lfg. 2016, Art. 103 Rn. 82; Nr. 186 Abs. 3 RiStBV; Nr. 35 Abs. 4 AStBV (St) 2024). In solchen Situationen solle ein Beweisverwertungsverbot angewendet werden (Viertelhausen, wistra 03, 409, 413). Dieses könne nur dadurch geheilt werden, dass der Strafverteidiger doch noch Einsicht in die Handakten erhalte oder die Aktenbestandteile der Handakten zur Ermittlungsakte genommen würden.

Diese Lösung funktioniert jedoch nur, wenn das Verstecken auffliegt und sich daraus das Beweisverwertungsverbot herleiten lässt. Sonst bleibt das Verheimlichen von beweis zugänglichen Informationen sanktionslos und die Ermittlungsbehörden können ihren Wissensvorsprung sichern bzw. eine nachteilige Vorauswahl von beweiserheblichen Informationen treffen. Demzufolge wird ein generelles Akteneinsichtsrecht in die Handakten der Steuerfahndung und der StraBu bzw. der Fallhefte der Außenprüfungen angenommen (Lesch, StraFo 21, 496, 500).

Dies geht m.E. zu weit, da kein allgemeines Misstrauen gegenüber den Ermittlungsbehörden begründet ist. Interne strategische Überlegungen, die

In die Handakte gehören keine ermittlungsrelevanten Dokumente

Zumindest entsteht ein Beweisverwertungsverbot

Ggf. Wissensvorsprung für die Ermittlungsbehörde

Maßgeblich sind
begründete Zweifel

sich nicht auf die Beweisführung auswirken, interne Vermerke über Gerichtssitzungen oder Telefonate mit der Staatsanwaltschaft, interne Rücksprachen mit der IT-Forensik z. B. über den Bearbeitungsstand oder ähnliche verwaltungsinterne Vorgänge müssen einen Platz haben, an dem sie gesichert auffindbar abgelegt werden können. Diese Form von Handakten ist nichts anderes als die Handakte der Strafverteidiger.

Bei einem begründeten Zweifel ist aber sicherzustellen, dass dieser aufgrund der rechtsstaatlichen Grundsätze der formalen Aktenführungsregeln sowie des verfassungsrechtlichen Akteneinsichtsrechts kontrollierend ausgeräumt werden kann (LG Nürnberg-Fürth 12.1.11, 7 Qs 96/2010, Rn. 26).

PRAXISTIPP | Die Akteneinsicht in die Handakten erfolgt – anders als die sonstige Akteneinsicht – an Amtsstelle unter Anwesenheit des aktenführenden Beamten.

Werden Unterlagen identifiziert, gilt: Der Beamte muss das betroffene Dokument aus der Handakte ausheften und dieses nebst eines begleitenden Vermerks in die Ermittlungsakte bzw. in den Sonderband überführen. Ist das Fallheft der Außen Dienste betroffen, muss die StraBu die Akteneinsicht in deren Diensträumen begleiten.

Keine überspannten
Anforderungen

Ein solcher liegt aber bereits immer dann vor, wenn bei den Akteninhalten auf Erkenntnisse oder Dokumente wie z. B. Anzeigen Bezug genommen wird, die sich nicht in den einzusehenden Akten befinden; wegen der Bedeutung der Akteneinsicht dürfen daran keine überspannten Anforderungen gestellt werden. Es reichen bereits mittelbare Bezüge, Teil- oder geschwärzte Kopien in den Akten.

Der Strafverteidiger darf seine Zweifel nicht ins Blaue hinein äußern, sondern er muss das Problem – z. B. Fundort in den Akten, Inhalt der Bezüge – substantiiert darlegen. Wird keine Prüferakte, sondern nur ein Fallheft durch die Außenprüfungen geführt, erstreckt sich das Akteneinsichtsrecht stets auch auf dieses, ohne dass Seiten ausgeheftet werden dürfen.

2. Spurenakten

Neben diesen Aktenformen existiert noch die Spurenakte, in denen Fingerabdrücke, Fotografien, Autokennzeichen u. Ä. abgespeichert sind (vgl. Roxin/Schünemann, Strafverfahrensrecht, 30. Aufl., § 19 Rn. 71).

Da solche Akten nur selten beim Wirtschafts- bzw. Steuerstrafrecht vorliegen, kann auf instruktive Quellen verwiesen werden (vgl. z. B. BVerfG 12.1.83, 2 BvR 864/81; BGHSt 30, 131, 141; Marberth-Kubicki, StraFo 03, 366).

E. Akteneinsicht vs. Geheimhaltung: Das gilt beim Zeugenschutz

Das Akteneinsichtsrecht ist besonders wichtig für den Strafverteidiger. Dieses Recht erfährt jedoch im Hinblick auf § 68 StPO Einschränkungen.

1. Schutz des Anzeigenerstatters als Zeugen durch § 68 StPO

Der Anzeigenerstatter wird im strafprozessualen Hauptverfahren zum Zeugen. Er wird über § 68 StPO abgesichert, der dem Schutzgedanken des Art. 2 Abs. 2 GG entspringt: Der Staat muss die körperliche Integrität und das Leben schützen. Rechtsmethodisch geht § 68 StPO dem Steuergeheimnis nach § 30 AO vor.

2. Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 S. 2 StPO

Im Wirtschaftsstrafrecht werden vornehmlich die Zeugen erfasst, die eine Anzeige erstattet oder Hinweise, wie z. B. Bons, gegeben haben, zu Geschäftspraktiken aussagen oder einen direkten Einblick in die Unternehmens- oder Lebensumstände haben.

Der Anzeigenerstatter ist regelmäßig keine Vertrauensperson oder Hinweisgeber. Vielmehr wird er als Informant tätig (Kirkpartrick, wistra 19, 264, 269 f.). § 68 Abs. 5 StPO schützt ihn als Zeugen, sodass eine Akteneinsicht des Strafverteidigers partiell beschränkt werden kann, wenn die Voraussetzungen der § 68 Abs. 2 bis 4 StPO vorliegen:

- Nach § 68 Abs. 3 StPO ist die Identität (Name, Zuname) i. S. d. § 68 Abs. 1 StPO des Zeugen inklusive seines Wohn- oder Aufenthaltsorts geheimzuhalten, wenn ein begründeter Anlass besteht, dass Leib, Leben oder die Freiheit des Zeugen oder einer anderen Person (Haushaltsangehörige, Freunde, Arbeitskollegen usw.) gefährdet sind. Erfasst sind auch frühere Identitäten.
- Nach § 68 Abs. 2 StPO kann der Zeuge nur eine andere ladungsfähige Anschrift angeben, wenn ein begründeter Anlass besteht, dass die Rechtsgüter (Eigentum, Besitz) einer zu schützenden Person gefährdet sind oder auf eine zu schützende Person in unlauterer Weise (Hausfrieden, Stalking, Zeugenbeeinflussung, vgl. auch § 112 Abs. 2 Nr. 3b StPO) eingewirkt wird. Die Identität darf nicht geheim gehalten werden. Gesperrt sind aber neben der ladungsfähigen Anschrift Kontaktmöglichkeiten wie E-Mail, Telefon, Fax usw.

3. Vertraulichkeitszusicherung durch berechtigte Dienststelle

Liegen die Voraussetzungen nach § 68 Abs. 2 oder 3 StPO vor, kann z. B. das zuständige Gericht (Schmidt, StPO, 66. Aufl., § 68 Rn. 11), im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft (StA) bzw. Strafsachen- und Bußgeldstelle (StraBu) Vertraulichkeit zusichern, § 68 Abs. 4 StPO (Kirkpartrick, a. a. O.).

Beachten Sie | Die Zusage kann nicht durch die Polizei oder die Steuerfahndung (Steufa) erteilt werden. Die sachlich zuständige Stelle muss vor der Zeugenaussage entscheiden und diese Ermessensentscheidung in der Ermittlungsakte vermerken (Lehmann, StraFo 16, 326, 328). Dies gilt auch, wenn die Ermittlungsbehörde einen Sonderband Zeugenvernehmung angelegt hat. Es kann aber auch geboten sein, nach der Zeugenaussage eine Vertraulichkeitszusicherung zu erteilen.

Anzeigenerstatter
ist i. d. R. keine
Vertrauensperson

Geheimhaltung der
Identität des Zeugen

Nur Angabe einer
anderen ladungs-
fähigen Anschrift

Zeitpunkt der
Vertraulichkeits-
zusicherung ist nicht
abschließend

Polizei und Steuerverfahren müssen mit der StA Kontakt aufnehmen

Die Ermittlungsbehörden müssen wegen des Schutzgedanken des § 68 Abs. 2 bis 4 StPO auch bei einer nachträglich eintretenden Gefährdung unverzüglich reagieren; sie müssen zum Schutz des Zeugen das weitere Verfahren mit diesem abstimmen (BR-Drs. 178/09, 21). Wird eine Anzeige mündlich erstattet, ist vor der Anzeige über ein Gefährdungspotenzial zu sprechen. Hierdurch wird der zuständigen Stelle ermöglicht, rechtzeitig eine Entscheidung zu § 68 StPO zu treffen.

MERKE | Die Polizei und die Steuerverfahren müssen mit der StA Kontakt aufnehmen, wenn der Zeuge oder eine andere zu schützende Person gefährdet sein könnte. Schätzt die Polizei bzw. Steuerverfahren erst im Nachgang zur Zeugenvernehmung (Erstatte der Anzeige) ein, dass ein Gefahrenpotenzial i. S. d. § 68 Abs. 2 oder 3 StPO vorliegen könnte, muss sie dies unverzüglich mit dem betroffenen Zeugen erörtern. Im Einvernehmen mit diesem ist ggf. anschließend eine Entscheidung von der sachlich zuständigen Stelle einzuholen.

Anonyme Anzeigen

4. Einschätzung bei steuerstrafrechtlichen Anzeigen

Im Steuerstrafverfahren werden die Anzeigen regelmäßig unaufgefordert, schriftlich erstattet. Diesen ist fast nie zu entnehmen, ob eine Situation i. S. d. § 68 Abs. 2 oder 3 StPO erfüllt sein könnte. In anonymen Anzeigen oder steuerlichen Hinweisen wird oft pauschal darauf hingewiesen, dass sie anonym erfolgen müssten, weil sonst der Angezeigte sich rächen könne. Erst in dem Augenblick, wenn der Zeuge konkret vorträgt, gefährdet zu sein, oder sich die Gefahr aus anderen Erkenntnisquellen ergibt, kann die zuständige Stelle eine Zusicherung erteilen. Dafür muss jedoch der anonyme Zeuge für die Ermittlungsbehörde identifizierbar sein, was praktisch selten der Fall ist.

Namentliche Anzeigen

Namentliche Anzeigen werden zumeist schriftlich eingereicht. Wenn in solchen Fällen der Anzeigenersteller selbst auf eine Gefährdung substantiiert hinweist oder diese sich aufgrund vorhandener Ermittlungserkenntnisse ergibt, ist dem nachzugehen.

Ein pauschaler Hinweis des Hinweisgebers, man möge die Anzeige wegen des Beschuldigten vertraulich behandeln, reicht indes nicht. Vielmehr sind konkrete, nachvollziehbare Hinweise, Erkenntnisse oder Tatsachen notwendig.

■ Beispiel

Die A zeigt den B wegen Steuerhinterziehung an. A ist eine entlassene Mitarbeiterin des B. A schildert, dass sie Angst vor B habe, weil dieser in der Vergangenheit seinen Ehemann C mehrfach geschlagen habe. Dieser Hinweis wird durch in Datenbanken vermerkte Ermittlungsverfahren gestützt.

Erst wenn droht, dass ein Rechtsgut des Zeugen verletzt wird, kann eine Vertraulichkeitszusage erteilt werden (Franke, in: Satzger/Schluckebier/Wirdmaier, 5. Aufl., § 68 StPO Rn. 12).

Die Gefährdungen müssen plausibilisierbar sein (Kirkpartrick, wistra 19, 264, 269). Dabei können kriminalistische Erfahrungen herangezogen werden (Schmitt, a. a. O., Rn. 12). Allgemeine, pauschalierende Vermutungen oder Annahmen reichen nicht. Aus dem konkreten Sachverhalt müssen sich verifizierbare Rückschlüsse ziehen lassen, die eine Gefährdung i. S. d. § 68 Abs. 2 oder 3 StPO vermuten lassen; eine Rechtsgutsverletzung muss aber nicht unmittelbar bevorstehen. Es reicht z. B., dass bei dem Verdacht einer Bedrohung der Angezeigte wegen Körperverletzung bekannt ist. Die Tatsachen sind sorgfältig zu prüfen und mit dem Akteneinsichtsrecht abzuwägen.

5. Folgen der Vertraulichkeitszusicherung

Wurde eine Vertraulichkeitszusage erteilt, muss die StA gem. § 68 Abs. 4 S. 3 StPO die originale Aussage besonders gesichert verwahren, wohingegen eine an § 68 Abs. 2 oder 3 StPO angepasste, anonymisierte Aktenausfertigung zur Ermittlungsakte oder dem Sonderband Zeugenvernehmung zu nehmen ist.

MERKE | Die Ermittlungsbehörden haben nicht das Recht, Informationen, Urkunden, Dokumente, Verfügungen, Vermerke oder andere Papiere nachträglich aus den Akten vollständig zu entfernen, um einen Informanten zu schützen (Lehmann, StraFo 16, 326, 328).

Erfolgte die Zusicherung der StA erst nachträglich oder waren vor der Zusicherung bereits Daten des Zeugen aktenkundig, sind diese aber gem. § 68 Abs. 4 S. 4 StPO auch nachträglich in der Ermittlungsakte, Sonderbänden und ggf. Beiakten unkenntlich zu machen, wenn dies erforderlich ist (BR-Drs. 178/09, 21); sensible Daten sollen nur in begründeten Ausnahmefällen geschwärzt werden (BT-Drs. 16/13671, 21 li. Sp.).

Die Originalaktenbestandteile sind ungeschwärzt so lange gesichert bei der StA in einer eigenen Akte zu verwahren, bis die Gefahr nicht mehr besteht. Danach sind diese wieder in die Ermittlungsakte zu überführen. Das Gericht hat i. d. R. ein Akteneinsichtsrecht in die Originalaktenbestandteile, auch wenn diese gesondert verwahrt werden.

Der Zeugenschutz aus § 68 Abs. 5 S. 2 StPO ist insoweit nicht geeignet, die Identität eines Zeugen bei namentlichen, aber auch mittelbar bei anonymen Anzeigen pauschal zu verschleiern. Der Zeugenschutz ist nur in besonderen, einzelfallbezogenen Sachverhaltskonstellationen anwendbar. Die Staatsanwaltschaft bzw. StraBu muss den Einzelfall sorgfältig abwägen und eine nachvollziehbare Ermessensentscheidung treffen.

Gefährdungen
des Zeugen müssen
plausibilisierbar sein

Ausnahmsweise
erfolgt eine
Vertraulichkeits-
zusicherung

Gericht: Aktenein-
sicht auch in
gesondert verwahrte
Aktenbestandteile

Nachvollziehbare
Ermessensentschei-
dung erforderlich

**Komplexe Anforderungen souverän meistern:
Der SB stiftet Entlastung
für Stifter und ihre Berater**

Eva Köstler
Chefredakteurin

Wie wird eine Stiftung steuerlich und rechtlich optimal gestaltet?
Wie lassen sich gemeinnützige und wirtschaftliche Ziele sinnvoll verbinden?
Wer Stiftungen betreut, muss sich auf einem weiten Feld auskennen.
Der SB StiftungsBrief unterstützt Sie dabei: mit konkreten Handlungsempfehlungen und praktischen Arbeitshilfen zu allen wichtigen Problemstellungen rund um die Stiftungsarbeit.

Kostenloser Test unter
sb.iww.de

SB StiftungsBrief

Kombi-Abo: Print, Online, Mobile

monatlich 23,40 €

inklusive Versand und Umsatzsteuer

Digital-Abo: Online, Mobile

monatlich 18,90 €

inklusive Umsatzsteuer

Kündigungsfrist

jederzeit zum Monatsende



REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an
IWW Institut, Redaktion „PStR“
Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen
Fax: 02596 922-99, E-Mail: pstr@iww.de
Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der
IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg
Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de
Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter pstr.iww.de finden Sie

- Downloads (Checklisten u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2001)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren,
schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher.

Mobile: Lesen Sie „PStR“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „PStR“ auch auf facebook.com/pstr.iww



NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Rechtsanwälte
auf iww.de/newsletter:

- PStR-Newsletter
- IWW kompakt für Rechtsanwälte
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

PRAXIS STEUERSTRAFRECHT (ISSN 1435-0122)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen,
Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99,
E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Beteiligungsverhältnisse | Gesellschafterin: Vogel Communications Group GmbH & Co. KG

Mitherausgeber | RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger, Leipzig; RA Prof. Dr. Franz Salditt, Neuwied; PräsOLG Dr. Marc Tully, Hamburg;
RA Prof. Dr. Carsten Wegner, Berlin; RA Dr. Martin Wulf, Berlin

Redaktion | RA (Syndikus-RA) Michael Bach (Chefredakteur), RA Dr. Gudrun Möller (stellv. Chefredakteurin), FA Familienrecht
(verantwortlich)

Fachlicher Beirat | RAin Stefanie Schott, FAin StR und FAin StrR, Darmstadt

Ständige Autoren | RA Thorsten Franke-Roericht LL.M., CCFE, Düsseldorf; Assessor Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof und Speyer
RA Philipp Külz, Köln; RA Alexander Littich, FA StR und FA StrR, LL.M., Landshut; RAin Christina Odenthal-Middelhoff, Köln
RA und StB Julian Ott, Berlin; RD David Roth, LL.M. oec., Köln; OStA Dr. Jost Schützeberg, Köln; RAin Dr. Janika Sievert, FAin StR und
FAin StrR, LL.M. Eur, Würzburg; RA Dr. Rainer Spatscheck, FA StR und FA StrR, München; Prof. Dr. Michael Tsambikakis, FA StrR und
FA MedR Köln; StB Dipl.-Finanzwirt (FH) Michael Valder, Brühl; Dr. Karsten Webel, LL.M. (Indiana), Hamburg; RAin Dr. Katharina Wild
FAin StR und FAin StrR, München; Dipl.-Finanzwirt (FH/Zoll) Markus Bitzer, Odenthal

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 23,90 EUR einschließlich Versand und
Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien
sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist
nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie
machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleich-
zeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, PStR 11, 16“ oder „PStR 11, 16“

Bildquellen | Titel: Vergilij - stock.adobe.com, Umschlagseite 2: René Schwerdtel Fotodesign (Möller, Brochtrup)

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

PStR Praxis Steuerstrafrecht unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement erhält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter:
■ www.iww.de/anmelden
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter:
■ www.iww.de/registerkonto

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de
[Anmelden] [Abbrechen]

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter:
■ www.iww.de/mein-konto/aktive-abos
oder geben Sie den Link www.iww.de/handelscenter ein.

Mein Konto **Letzte Aktivitäten**

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**