5.2.6 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. Juli 2025.

Stand: 5. Juni 2025

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

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, 5 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 zeitlich überschneiden 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 Hannover, Beschluss vom 7. Oktober 2014, 30 QS 29/14, Juris; LG Freiburg, Beschluss vom 7. September 1999, VIII Qs 4/99, DStRE 2000, 103). Zu beachten ist, dass der Beschluss nicht älter sein darf als 6 Monate (BVerfG, Beschluss vom 27. Mai 1997, 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96, 44, 52 ff.; LG Berlin, Beschluss vom 24. September 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004, 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, NStZ 2003, 319). 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 BVerfG in seiner Entscheidung vom 20. Februar 2001(2 BvR 1444/00, 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 2003, 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 BVerfG vom 22. Januar 2002, 2 BvR 1473/01, StV 2002, 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 (BVerfG, Urteil vom 20. Februar 2001, 2 BvR 1444/00, BVerfGE 103, 142,151 ff.). Im Wege der anschließenden Akteneinsicht kann geprüft werden, ob die Begründung zeitnah dokumentiert worden ist.

1.1 Durchsuchung

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

Der Steuerberater ist berechtigt, sich die **Dienstausweise** der beteiligten Beamten zeigen zu lassen. Ihm ist als Drittem außerdem bei Beginn der Durchsuchung grundsätzlich eine **Ausfertigung des Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses** mit vollständiger Begründung auszuhändigen (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Juni 2017, 1 BGs 148/17, NJW 2017, 2359). Die Ermittlungsbehörde kann sich also nicht auf das Steuergeheimnis berufen. Ausnahmen sind im zulässig, wenn und soweit der Ermittlungserfolg gefährdet werden könnte.

Der Steuerberater hat als Gewahrsamsinhaber seiner Praxisräume nur insoweit ein Anwesenheitsrecht, als er im Falle seiner Anwesenheit der Durchsuchung beiwohnen darf, § 106 Abs. 1 StPO. Im Falle seiner Abwesenheit hat er jedoch kein Widerspruchsrecht dergestalt, dass er die Durchsuchung bis zu seinem Eintreffen aufhalten kann. Im Falle von Abwesenheit sollen, soweit möglich, dessen Vertreter, erwachsene Angehörige, Hausgenossen oder Nachbarn hinzugezogen werden (§ 106 Abs. 1 S. 2 StPO). In der Praxis sind die Ermittlungsbeamten oft bereit, den Steuerberater telefonisch zu benachrichtigen. Allerdings ist ein längeres Warten rechtlich nicht erforderlich. Es kann zweckmäßig sein, dass der abwesende Kanzleiinhaber den Ermittlungsbeamten telefonisch die Bevollmächtigung eines bestimmten Kanzleimitarbeiters mitteilt. Der beschuldigte Mandant hat ebenso

wenig ein Anwesenheitsrecht wie dessen Verteidiger. Daher kann der abwesende Steuerberater auch kein eigenes Anwesenheitsrecht durch seine sofortige Mandatierung im Strafverfahren gegen seinen Mandanten erreichen.

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 **nur** dazu dienen, **überschlägig** festzustellen, ob es sich um die gesuchten Unterlagen handelt. Ein darüberhinausgehendes 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.

Im Einzelfall dürfen sog. Zufallsfunde beschlagnahmt werden. Die Regelung des § 108 Abs. 1 StPO erlaubt es, die bei Gelegenheit einer Durchsuchung gefundenen Gegenstände, die zwar in keiner Beziehung zu der Untersuchung stehen, aber auf eine andere Straftat hindeuten, einstweilen zu beschlagnahmen. Unzulässig ist es jedoch, anlässlich einer Durchsuchung nach Zufallsfunden Umschau zu halten oder gar die Durchsuchung nur zum Vorwand zu nehmen, systematisch nach diesen zu suchen (LG Berlin v. 15. Januar 2004, 518 Qs 44/03, NStZ 2004, 571). Wird ein Durchsuchungsbeschluss **ausdrücklich** auf die Sicherstellung **bestimmter Unterlagen beschränkt**, so sollen nach einer Ansicht andere Unterlagen, die nicht im Beschluss erfasst sind, nicht von § 108 StPO erfasst sein (LG Freiburg v. 4. März 1999, VIII Qs 17/98, NStZ 1999, 582). Wenn der Durchsuchungsbeschluss also ausdrücklich nur die Beschlagnahme z.B. eines bestimmten Vertragsdokuments vorsieht, dürfen nach dieser Ansicht keine Zufallsfunde beschlagnahmt werden.

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, 1746, 1747; LG Fulda, Beschluss vom Oktober 1999, 2 Qs 51/99, NJW 2000, 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 Voraussetzungen des § 102 StPO erfolgen.

Brisanz hat in diesem Zusammenhang eine Entscheidung des BGH erlangt, nach der ein Berater als Teilnehmer einer Steuerstraftat bereits dann gilt, sobald eine „Solidarisierung" mit dem Täter vorliegt (sog. psychische Beihilfe). 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, 107, 113 ff.).

Die Mitnahme zur Durchsicht nach § 110, eine vorläufige amtliche Verwahrung, ist noch keine Beschlagnahme (BGH CR 1999, 292; NStZ 2003, 670). Ein generelles Anwesenheitsrecht des Verteidigers bei der Durchsicht vorläufig sichergestellter Datenträger besteht nicht (OLG Koblenz NZWiSt 2021, 386; a.A. LG Kiel NZWiSt 2021, 408 bezogen auf den konkreten Einzelfall) Ein Besichtigungsrecht der Verteidigung entsteht erst nach erfolgter Durchsicht und entsprechender Beschlagnahme (OLG Koblenz, NZWiSt 2021, 386). In der Praxis werden – insbesondere bei großen Datenbeständen – sog. Kooperationsvereinbarungen (Datenlieferungsvereinbarungen) geschlossen. In diesen verständigen sich Unternehmen und die Ermittlungsbehörden über die forensische Sicherstellung und Lieferung bestimmter Daten. Die Unternehmen sichern eine „freiwillige", vollständige und zeitnahe Herausgabe von angeforderten Daten zu. Im Gegenzug werden nicht sämtliche Daten gespiegelt. Die (weitere) Vollstreckung des Durchsuchungsbeschlusses wird so abgewendet (Abwendungsabrede), näher hierzu Wenzl, NStZ 2021, 395.

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 in seltenen Fällen auch aus der Verfassung ergeben (bspw. BVerfG, Beschluss vom 14. September 1989, 2 BvR 1062/87 zur 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** so **konkret** wie nach den Umständen möglich **bezeichnet** werden (vgl. BGH, Beschluss von 5. Juni 2019, StB 6/19, StV 2021, 770).

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 aufgefundener Gegenstände als Beweismittel" genügt dem Bundesverfassungsgericht zufolge nicht (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 3. September 1991 - 2 BvR 279/90- NStZ 1992, 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 im Einzelnen umstritten. Inzwischen wird sie von den Gerichten aber wohl überwiegend bejaht (LG München 1, Beschluss vom 4. Januar 1984, 29 Qs 16/83, BB 1985, 373; LG Stuttgart, Beschluss vom 14. September 1987, 10 Qs 53/87, wistra 1988, 40; LG Hildesheim, Beschluss vom 21. April 1988, 22 Qs 1/88, wistra 1988, 327; **a. A**. LG Bonn, Beschluss vom 15. März 1984, 22 Qs 30/84, StB 1984, 391; LG Koblenz, Urteil vom 30. Oktober 1984, 10 Qs 1023/84, StBG 1985, 13; LG Stade, Beschluss vom 24. März 1986, NStZ 1987, 38). In der Literatur wird dies

zum Teil anders gesehen (Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 399 Rn. 54 mit weiteren Hinweisen).

Hierzu bestehen im Wesentlichen folgende drei Ansichten:

• Buchführungsunterlagen und Belege sind grundsätzlich beschlagnahmefähig, sofern beim Berater **lediglich Buchführungsaufgaben** wahrgenommen werden (LG München I v. 22. April 1988, 19 Qs 3/88, NJW 1989, 536; LG Stuttgart v. 4. April 1990, 14 Qs 53/90, wistra 1990, 282).

• Die Beschlagnahmefreiheit besteht nur für die Zeit, in welcher der Berater die Unterlagen noch für seine Beratungstätigkeit **benötigt**, d.h. insbesondere die Bilanzen noch nicht gefertigt sind (LG Hamburg v. 4. Juli 2005, 608 Qs 3/05. Wistra 2005, 394; LG Dresden v. 22. Januar 2007, 5 Qs 34/2006, wistra 2007, 237).

• Es besteht eine **grundsätzliche** Beschlagnahmefreiheit der Buchführungsunterlagen (LG Berlin v. 1. März 1989, 520 Qs 22/89, NJW 1990, 1058; LG Stade v. 24. März 1986, 13 Qs 4/85, NStZ 1987, 38).Diese 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 Abs. 1 AStBV (St), wobei diese Verwaltungsanweisung lediglich pauschal auf die unterschiedliche Rechtsprechung hinweist) Gerichte sind an diese Verwaltungsanweisung nicht gebunden. 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. Eine tiefgreifendere Diskussion über die Grenzen der Beschlagnahmefähigkeit im Einzelfall kann meist nur im Rahmen einer gerichtlichen Kontrolle erfolgen.

Beschlagnahmefähig sind darüber hinaus sämtliche Unterlagen, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht nicht erstreckt; also Unterlagen, die keinen Bezug zu dem Beratungs- und Vertrauensverhältnis haben, wie z. B. Steuerbescheide. Sind Gegenstände lediglich zum Zwecke der Aufbewahrung übergeben worden, sind sie stets beschlagnahmefähig (Nr. 58 Abs. 1 a. E. AStBV (St)).

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 § 53Abs. 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, 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 Abs. 1 a. E. 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 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, 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.

Sollen **E-Mails (Accounts, E-Mail-Postfächer)** durchsucht und beschlagnahmt werden, so muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zum Schutz des Fernmeldegeheimnisses in besonderer Weise beachtet werden. Soweit die konkreten Umstände dies ohne Gefährdung des Untersuchungszwecks erlauben, müssen bereits **Vorgaben in der Durchsuchungsanordnung** das Beweismaterial auf den tatsächlich erforderlichen Umfang beschränken, indem z.B. eine zeitliche Eingrenzung (z.B. Besteuerungszeiträume) oder die Beschränkung auf bestimmte Kommunikationsinhalte (z.B. bestimmte Geschäftsvorfälle oder Geschäftspartner) erfolgt (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 15. August 2014 – 2 BvR 969/14, NJW 2014, 3085; BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019, StB 6/19, StV 2021, 770). Eine Durchsuchung „ins Blaue hinein“ ist unzulässig. Ist eine sorgfältige Sichtung und Trennung der E-Mails nach ihrer Verfahrensrelevanz am Zugriffsort nicht möglich oder erlaubt die - auch technische - Erfassbarkeit des Datenbestands eine unverzügliche Zuordnung nicht, so ist nach der Rechtsprechung die vorläufige Sicherstellung größerer Teile oder gar des gesamten E-Mail-Bestands im Einzelfall zulässig, um dann anschließend eine Durchsicht gemäß § 110 StPO zur Feststellung der potenziellen Beweiserheblichkeit und -verwertbarkeit der E-Mails durchzuführen (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 15. August 2014, 2 BvR 969/14, NJW 2014, 3085; BVerfG, Beschluss vom 16. Juni 2009, 2 BvR 902/06, BVerfGE 124, 43, 67 f.).

Das Beschlagnahmeverbot entfällt in zwei Ausnahmefällen:

- bei **Entbindung** des Beraters von der V**erschwiegenheitspflicht**, 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 Berufsgeheimnisträger 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 beschlagnahmefähige 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 **Steuerberaters** 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 (BVerfG vom 12. April 2005, 2 BvR 1027/02, wistra 2005, 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, 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.

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 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).

Das Verfahren im Stadium der Durchsicht bildet noch einen Teil der Durchsuchung nach § 102 oder § 103 StPO. Deshalb setzt die Durchsicht voraus, dass die Voraussetzungen für eine Durchsuchung im Zeitpunkt der Entscheidung noch vorliegen (BGH, Beschluss vom 24. Oktober 2023, StB 59/23, NStZ-RR 2024, 24). Es muss also weiterhin ein Anfangsverdacht bestehen und die Durchsicht zur Auffindung von Beweismitteln geeignet und verhältnismäßig sein.

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 Rn. 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, 869). Eine **Mitwirkungspflicht** eines beschuldigten Beraters besteht dabei nicht, da er andernfalls an seiner eigenen Überführung mitwirken müsste. Das Bundesverfassungsgericht hat 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, 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 Zugangspassworts/ der 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 Berufsgeheimnisträgern 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. Auch hier kann eine Mitwirkungspflicht nur für den nicht beschuldigten Steuerberater bestehen.

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.

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.

Dieses Zeugnisverweigerungsrecht bezieht sich nicht unbedingt nur auf jene Berufsträger, die unmittelbar die Beratung durchführen. Im Rahmen einer Sozietät besteht dieses Recht auch für die **übrigen Sozien**, soweit das Mandatsverhältnis die Sozietät als solche betrifft. Soweit Berufsträger als Organe von Steuerberatungsgesellschaften tätig geworden sind, gilt selbstverständlich auch für diese Berufsträger das Zeugnisverweigerungsrecht. Das Zeugnisverweigerungsrecht gilt auch auf **Berufshelfer** (§ 53a StPO). Hierzu gehören sämtliche Angestellten, deren Tätigkeiten mit der des Hauptgeheimnisträgers unmittelbar zusammenhängen. Es werden also Steuergehilfen, Auszubildende, Sekretärinnen und Telefonistinnen und auch jene Personen umfasst, deren sich der Berater bei Ausübung seiner Tätigkeit bedient, z.B. freie Mitarbeiter sowie Dienstleister der DATEV. Die täterschaftliche Strafbewehrung der Schweigepflicht gilt hingegen nur für den Berufsträger oder Organe von Steuerberatungsgesellschaften (§ 203 Abs. 1 Nr. 3, 3a StGB). Allerdings können Berufshelfer z.B. wegen Beihilfe zur Tat des Berufsträgers strafbar sein.

Die Mitarbeiter sollten 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 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, 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, 670). Diese kann allerdings im Einzelfall schon nach Ablauf von 3 Monaten verletzt sein (LG Dresden, Beschluss vom 18. Oktober 2002, 5 Qs 82/2002, NStZ 2003, 567).

Damit ein Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss verhältnismäßig ist, kann u.U. eine Abwendungsbefugnis eingeräumt werden. Dies ist insbesondere bei nichtverdächtigten Dritten der Fall. Diesen ist vor der Vollstreckung der Zwangsmaßnahme Gelegenheit zur freiwilligen Herausgabe des sicherzustellenden Gegenstandes zu geben. Diese Abwendungsbefugnis ist regelmäßig in die gerichtliche Anordnungsentscheidung aufzunehmen, sodass dem herausgabewilligen Dritten der Eingriff der Durchsuchung erspart werden kann (BGH, Beschluss vom 6. September 2023, StB 40/23, juris Rn. 21). Umgekehrt kann die Gewährung einer Abwendungsbefugnis ausnahmsweise entbehrlich sein, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass der Betroffene zur freiwilligen Mitwirkung nicht bereit ist und Verdunkelungsmaßnahmen zu besorgen sind. Jedenfalls gilt hinsichtlich Berufsträgern, dass für diese eine Abwendungsbefugnis in aller Regel einzuräumen ist (vgl. LG Nürnberg-Fürth, Beschluss v. 08.01.2025 – 18 Qs 27, 18 Qs 28/24). In der Praxis wird die Abwendungsbefugnis auch durch eine sog. **Herausgabevereinbarung** umgesetzt. Dies entspricht dem gesetzlichen Leitbild, dass der Berufsträger als Organ der Steuerrechtspflege Recht und Gesetz unterworfen ist, dieses beachtet und ihm daher Vertrauen entgegenzubringen ist. Solange keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, dürfte daher eine Herausgabevereinbarung dem Gebot der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Ob sich der Berufsträger allerdings auch auf eine Herausgabevereinbarung **ohne** das Vorliegen eines **richterlichen** Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss einlassen sollte, darf bezweifelt werden. Zwar kann ein Herausgabeverlangen der Staatsanwaltschaft im Einzelfall ggf. auch auf § 95 StPO gestützt werden, statt einen gerichtlichen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss einzuholen. Der Berufsträger sollte sich jedoch nicht dem Vorwurf eines voreiligen Bruchs des Mandatsgeheimnisses aussetzen. Daher ist eine gerichtliche Anordnung zu bevorzugen.

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. Zur praktischen Durchführung ist dann aufgrund der Eilbedürftigkeit und zwecks Entlastung meist die sofortige Hinzuziehung eines Strafverteidigers zweckmäßig (ggf. telefonisch). Gefahr im Verzug besteht auch dann nicht, wenn die Ermittlungsbehörde einen (ergänzenden) Beschluss telefonisch beim Ermittlungsrichter beantragen könnte. Dies ist in der Regel praktisch durchführbar und darauf kann der Berater zwecks Klärung der Rechtslage hinwirken.

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, da hier ein **Beweisverwertungsverbot** vorliegen könnte. Dies folgt zwar nicht als Automatismus aus jedem noch so kleinen Verfahrensfehler, sondern ergibt sich im Zuge einer Abwägung des Strafverfolgungsinteresses und der Rechte des Betroffenen, wobei insbesondere die Schwere des Eingriffs und des Verstoßes eine maßgebliche Rolle spielen (statt vieler BGH 2 StR 394/15 - Beschluss vom 21. April 2016); dies wird vom Gericht in jedem Einzelfall gesondert geprüft.

. Da der Durchsuchungsbeschluss aufgrund von Art. 13 GG auch eine Umgrenzungsfunktion hat, ist der Durchsuchungsbeschluss auch insoweit genau zu prüfen: Ist dieser zu allgemein und pauschal gefasst – ohne in hinreichendem Maße zu spezifizieren, durch welche Handlung genau der Betroffene die ihm zur Last gelegte Straftat begangen haben soll – könnte bereits deswegen eine Rechtswidrigkeit des Beschlusses vorliegen (vgl. LG Nürnberg-Fürth, Beschluss v. 08.01.2025 – 18 Qs 27, 18 Qs 28/24).

Soweit die Durchsuchungsmaßnahme hingegen beendet ist, stellt sich hinsichtlich des Rechtsbehelfs der Beschwerde nach § 304 StPO die Frage, ob diese überhaupt noch statthaft ist. Nach früher vertretener Meinung war dies nicht der Fall, da die Rechtsbehelfe der StPO keine allgemeine Rechtskontrolle ermöglichen sollen, sondern zukunftsgerichtet auf ein bestimmtes, noch unerledigtes Verfahren Bezug nehmen sollen. Mittlerweile ist anerkannt, dass auch gegen erledigte Durchsuchungsmaßnahmen bei Darlegung eines hinreichenden Feststellungsinteresses weiterhin die Beschwerde, mit dem Ziel die bloße Rechtswidrigkeit festzustellen, statthaft ist (*Hauschild* in MüKoStPO, 2. Aufl. 2023, StPO § 105 Rn. 41a). Dies hat für das Hauptsacheverfahren, in dem dann die Frage aufkommen kann, ob die durch diese Durchsuchung erlangten Beweismittel verwertbar sind, eine gewisse präjudizielle Wirkung; nach obigen Maßgaben besteht jedoch auch insoweit kein Automatismus.

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 Behältnis 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 und gesuchte Unterlagen bereitlegen, 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.
- 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 (z.B. Beschwerde beim Amtsgericht gem. § 304 StPO gegen richterliche Durchsuchung bzw. Beschlagnahme).
- Bei Durchsuchung und/oder Beschlagnahme aufgrund „Gefahr im Verzug" **richterliche Bestätigung** dieser Maßnahme gemäß§ 98 Abs. 2 StPO beantragen.
- Wenn Unterlagen versehentlich freiwillig (also ohne Widerspruch) herausgegeben worden sind, so sollte diese **freiwillige Herausgabe widerrufen** werden und die dann folgende Beschlagnahme wiederum mit der **Beschwerde** beim Amtsgericht angefochten werden.
- **Steuerberaterkammer** informieren.

- Im Falle einer Beschlagnahme trotz Beschlagnahmeverbots **Beweisverwertungsverbot** geltend machen.