
Datum: 12.08.2009
Gericht: Landgericht Essen
Spruchkörper: 6. Strafkammer
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 56 Qs 7/09
ECLI: ECLI:DE:LGE:2009:0812:56QS7.09.00

Normen: STPO § 97; StPO § 53 Abs. 1 Nr. 3; AO § 370

Sachgebiet: Strafrecht

Leitsätze:

Zur Beschlagnahme von Buchungsunterlagen in den Räumen des Steuerberaters bei Außenprüfung

Tenor:

wird die Beschwerde vom 09.07.2009 gegen den Beschluss des Amtsgerichts Es-sen vom 09.06.2009 (Az. 44 Gs 2624/09) zurückgewiesen, soweit sie sich gegen die Durchsuchungsanordnung richtet.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Beschlagnahmeanordnung wird die Sache zur Entscheidung an das Amtsgericht Essen verwiesen.

Der Beschwerdeführer trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens, soweit sich die Beschwerde gegen die Durchsuchungsanordnung richtet. Im Übrigen ergeht keine Kosten- und Auslagenentscheidung.

Gründe:

1

I.

2

Der Beschuldigten wird die Verkürzung von Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2005 bis 2007 vorgeworfen.	3
Nach den Ermittlungen bis zum Erlass des angefochtenen Beschlusses stellte sich der Sachverhalt vorläufig wie folgt dar:	4
Die Beschuldigte betrieb im oben genannten Zeitraum einen Einzelhandel [...], zunächst als Reisegewerbetreibende auf Märkten, seit dem 30.01.2006 mit einem Ladenlokal in E., in der Zeit vom 30.03.2007 bis zum 31.03.2007 mit einem weiteren Ladenlokal in I. Sie erklärte gegenüber dem zuständigen Finanzamt E. Nettoerlöse für 2005 in Höhe von 150.430,00 Euro, für 2006 in Höhe von 231.002,00 Euro und für 2007 in Höhe von 179.920,00 Euro.	5
Das Finanzamt E. ordnete am 09.02.2009 eine steuerliche Außenprüfung gemäß § 193 AO an. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers ergab eine Kalkulation der Erlöse anhand der Einkaufspreise zuzüglich eines Gewinnaufschlags erheblich höhere Erlösbeträge. Die vom Betriebsprüfer kalkulierten Nettoerlöse überstiegen die von der Beschuldigten erklärten Erlöse im Jahr 2005 um 408.796,42 Euro, im Jahr 2006 um 230.972,92 Euro und im Jahr 2007 um 288.529,16 Euro. Mit Vermerk vom 15.05.2009 leitete das daraufhin informierte Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung F. ein Strafverfahren gegen die Beschuldigte ein.	6
Das Amtsgericht Essen hat auf Antrag des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung F. mit Beschluss vom 09.06.2009 gemäß § 103 StPO die Durchsuchung der Geschäftsräume des Beschwerdeführers, des Steuerberaters der Beschuldigten, angeordnet. Der Beschluss enthält ferner die Anordnung der Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen für den Zeitraum 2005 – 2007, insbesondere von Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Kassenbuchaufzeichnungen, Kassenbelegen, Aufzeichnungen über Warenein- und Warenverkäufe, mit Abnehmern und Lieferanten geführtem Schriftverkehr, geschlossenen Verträgen, Inventurlisten, Kontoauszügen, Bestelllisten, Buchführungskonten (auch in elektronischer Form).	7
Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung F. führte den Beschluss am 09.07.2009 aus und beschlagnahmte im Büro des Beschwerdeführers zehn Stehordner mit Belegen (siehe im Einzelnen Bl. 27f. d. A.). Die Beschuldigte hatte dem Beschwerdeführer die Ordner überlassen, weil in seinen Räumen die Außenprüfung durchgeführt wurde.	8
Der Beschwerdeführer hat gegen den Beschluss des Amtsgerichts Essen Beschwerde eingelegt. Er führt u. a. aus: Durchsuchung und Beschlagnahme seien rechtswidrig. Denn die beschlagnahmten Unterlagen seien gemäß § 97 StPO beschlagnahmefrei. Es bestehe auch ein Verwertungsverbot aufgrund einer unterlassenen Belehrung nach § 10 BpO. Der Beschluss sei ferner unverhältnismäßig. Denn das Finanzamt habe über die vollständige Buchführung in elektronischer Form verfügt, so dass eine Beschlagnahme nicht erforderlich gewesen sei. Der Prüfer habe die relevanten Belege überdies kopiert. Letztlich hätte als milderer Mittel die Prüfung auch in die Räume des Finanzamtes verlegt werden können.	9
Das Amtsgericht hat der Beschwerde nicht abgeholfen.	10
II.	11
1.	12
	13

Die Beschwerde gegen die Durchsuchungsanordnung ist zulässig. Sie ist jedoch nicht begründet, denn die Anordnung ist nach § 103 Abs. 1 StPO rechtmäßig:

a) Gegen die Beschuldigte bestand aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung der Tatverdacht der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch die Abgabe möglicherweise unrichtiger Steuererklärungen. 14

b) Die Durchsuchung diente der Beschlagnahme bestimmter Gegenstände, nämlich der Buchführungsunterlagen der Beschuldigten für einen genau bezeichneten Zeitraum. Es war aufgrund der Außenprüfung bekannt, dass sich die Unterlagen in den Geschäftsräumen des Beschwerdeführers befanden. 15

c) Die Anordnung der Durchsuchung war auch nicht deshalb ungeeignet und damit rechtswidrig, weil sie sich von vornherein nur auf die Beschlagnahme solcher Gegenstände bezogen hätte, die gemäß § 97 StPO beschlagnahmefrei gewesen wären. Ob und in welchem Umfang Buchhaltungsunterlagen eines Beschuldigten beschlagnahmt werden dürfen, die sich bei dessen Steuerberater befinden, ist in Rechtsprechung und Literatur allerdings umstritten (siehe mit Nachweisen Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 93 Rz. 17 ff): 16

So wird teils vertreten, Buchhaltungsunterlagen seien generell beschlagnahmefrei, teils heißt es dagegen, sie dürften ohne Einschränkung beschlagnahmt werden, da sich die Beschlagnahmefreiheit nach § 97 Abs. 1 StPO nur auf solche schriftlichen Unterlagen beziehe, die während des Mandatsverhältnisses entstanden seien. Zu folgen ist aber nach Auffassung der Kammer einer vermittelnden Ansicht, die die sich hinter diesen Maximalpositionen verbergenden gegenläufigen Interessen in Konkordanz bringt: Einerseits das öffentliche Interesse an einer effektiven Strafverfolgung, die gerade bei der Aufklärung von Steuerstraftaten auf Sachbeweise angewiesen ist, andererseits das Interesse des Beschuldigten, die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch zu nehmen, ohne befürchten zu müssen, die von ihm offenbarten Geheimnisse könnten in einem Strafverfahren gegen ihn verwendet werden. 17

Daher sind Buchhaltungsunterlagen eines Beschuldigten beim Steuerberater solange beschlagnahmefrei, als sie der Steuerberatung dienen, längstens also bis zur Erstellung und Freigabe des jeweiligen Jahresabschlusses (vgl. LG Hamburg, wistra 2005, S. 394 ff.). Auf diese Weise sind die berechtigten Belange eines Beschuldigten geschützt, jedoch wird vermieden, dass er sich hinter dem Steuerberater "verstecken" kann, indem er seine Buchhaltungsunterlagen über die Steuerberatung hinaus zum Steuerberater auslagert und so einer Verwertung im Strafverfahren entzieht. 18

Im vorliegenden Fall waren die Jahresabschlüsse für die Jahre 2005 – 2007 zum Zeitpunkt des Durchsuchungsbeschlusses offenbar bereits erstellt und freigegeben, so dass die Buchhaltungsunterlagen nicht (mehr) der Steuerberatung dienten. Sie unterfielen daher nicht § 97 Abs. 1 StPO und durften beschlagnahmt werden. 19

An diesem Ergebnis ändert es nichts, dass die Beschuldigte die Unterlagen anlässlich der Außenprüfung dem Steuerberater erneut zur Verfügung stellte. Denn ein berechtigtes Interesse eines Beschuldigten an der Geheimhaltung von Buchhaltungsunterlagen durch den Steuerberater besteht nicht, wenn er sie – wie vorliegend – dem Steuerberater gerade mit dem Ziel überlässt, dem Betriebsprüfer in den Räumen der Steuerkanzlei Einsicht zu verschaffen und ihm die Möglichkeit einer Überprüfung zu geben. In derartigen Fällen weiß der Beschuldigte, dass der Steuerberater die Buchhaltungsunterlagen offenlegen wird; es 20

kommt ihm gerade darauf an. Insoweit dient die Überlassung der Unterlagen nicht der steuerlichen Beratung, sondern der Erfüllung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäß § 200 Abs. 1 AO im Rahmen der Außenprüfung, bei der er sich der räumlichen Kapazitäten des Steuerberaters bedient. Seine steuerrechtliche Pflicht zur Mitwirkung kann ein Steuerpflichtiger nämlich nicht nur dadurch erfüllen, dass er die in § 200 Abs. 1 AO genannten Unterlagen in seinen Wohn- oder Geschäftsräumen oder an der Amtsstelle vorlegt. Vielmehr ist auch die gesetzlich nicht vorgesehene Außenprüfung in den Räumen des Steuerberaters zulässig und wird vielfach praktiziert, wenn sich Finanzbehörde und Steuerpflichtiger – wie hier – darauf einigen (vgl. Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 200 Rz. 48).

Eine andere Sichtweise hätte im Übrigen zur Folge, dass Finanzämter auf die für den Steuerpflichtigen sehr praktikable Außenprüfung in den Räumen des Steuerberaters verzichten würden, weil sie befürchten müssten, dass – paradoxerweise – ausgerechnet die Offenlegung der Unterlagen zu einem Beschlagnahmeverbot führen würde.

21

d) Die Anordnung der Durchsuchung war weiterhin nicht deshalb ungeeignet und damit rechtswidrig, weil die zu beschlagnahmenden Gegenstände wegen eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip im Steuerstraßverfahren nicht hätten mehr verwertet werden dürfen. Der Beschwerdeführer bezieht sich insoweit auf § 10 Abs. 1 Betriebsprüfungsordnung (BpO). Danach dürfen die Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung – sobald sich der Verdacht einer Straftat ergibt – erst fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens bekannt gegeben worden ist. Die Finanzbehörde habe die Beschuldigte pflichtwidrig nicht entsprechend aufgeklärt und belehrt. Dieser Rechtsverstoß führe zu einem Beweisverwertungsverbot.

22

Dabei wird allerdings der Regelungsgehalt des § 10 Abs. 1 BpO missverstanden. Diese Verwaltungsvorschrift ordnet – anders als der Beschwerdeführer meint – keineswegs an, "dass im Falle des Verdachts einer Steuerstraftat der Steuerpflichtige darüber aufzuklären ist, dass gegen ihn ein Steuerstraßverfahren eingeleitet wird." Wann die Einleitung eines Strafverfahrens dem Beschuldigten mitzuteilen ist, regelt allein § 397 Abs. 3 AO, nämlich spätestens, wenn er zur Stellungnahme oder zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert wird. § 10 Abs. 1 BpO soll "nur" den Grundsatz verwirklichen, dass niemand sich selbst zu belasten braucht ("nemo tenetur ..."). Die Vorschrift suspendiert daher den Fortgang der Außenprüfung und die erheblichen Mitwirkungspflichten gemäß § 200 AO, wenn bei der Außenprüfung der Verdacht einer Straftat aufkommt. Sie hindert aber nicht, sonstige Ermittlungsmaßnahmen durchzuführen. Diese Sichtweise steht auch im Einklang mit § 33 Abs. 4 StPO, wonach eine Durchsuchung ohne vorherige Anhörung zulässig ist.

23

e) Die Durchsuchungsanordnung war auch verhältnismäßig. Insoweit ist das Beschwerdegericht aufgrund seiner Kompetenz zur eigenen Sachentscheidung berechtigt, die im angegriffenen Beschluss fehlende Abwägung nachzuholen:

24

Mildere Mittel als die Durchsuchung, die gleich gut geeignet gewesen wären, kamen nicht in Betracht. Insbesondere war eine verantwortliche Vernehmung der Beschuldigten ebenso wenig erfolgversprechend wie die vom Beschwerdeführer ins Spiel gebrachte Verlegung der Prüfung ins Finanzamt. Die Beschuldigte wäre gewarnt gewesen. Nicht auszuschließen ist, dass sie daraufhin die Buchhaltungsunterlagen vernichtet oder manipuliert hätte. Ein Tatnachweis der Steuerhinterziehung im gewerblichen Bereich ist ohne Buchhaltungsunterlagen aber nur schwer zu führen.

25

26

Auf die Überlassung von Kopien braucht sich die Finanzbehörde wegen des geringeren Beweiswertes von Ablichtungen grundsätzlich nicht einzulassen. Eine elektronische Kopie der Buchführung schließlich kann die Belege als Urkunden nicht ersetzen.

Auch die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn ist gewahrt: Die Differenzen zwischen den tatsächlich erklärten Erlösen und den Feststellungen der Außenprüfung sind so erheblich, dass Steuerverkürzungen großen Ausmaßes (§ 370 Abs. 3 Nr. 1 AO) in Betracht kommen. Der Strafraum reicht hier von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe. Damit überwiegt das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung das grundgesetzlich geschützte Interesse des Beschwerdeführers an der Unverletzlichkeit seiner Räume. 27

2. 28

Soweit sich der Beschwerdeführer gegen die Beschlagnahmeanordnung wendet, geht sein Rechtsmittel ins Leere, weil eine mit der Beschwerde anfechtbare richterliche Beschlagnahmeentscheidung noch nicht vorliegt. 29

Ordnet – wie hier – der Ermittlungsrichter gleichzeitig mit dem Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses die Beschlagnahme von Gegenständen an, bevor diese von den Strafverfolgungsbehörden in amtliche Verwahrung genommen und gesichert worden sind, so muss er die Gegenstände so genau bezeichnen, dass keine Zweifel darüber entstehen, ob sie von der Beschlagnahmeanordnung erfasst sind oder nicht. Denn andernfalls würde die Entscheidung, welche Gegenstände unter die richterliche Beschlagnahmeanordnung fallen, entgegen dem Gesetz nicht vom Richter, sondern von den Strafverfolgungsbehörden getroffen (vgl. Bundesverfassungsgericht, NStZ 1992, S.92). 30

Die Beschlagnahmeanordnung des Amtsgerichts im Beschluss vom 09.06.2009 genügt diesen Anforderungen nicht, weil sich erst aus einer wertenden Prüfung durch die Ermittlungsbehörde ergibt, welche Unterlagen als Beweismittel in Betracht kommen. Sie ist damit zu unbestimmt. 31

Eine nur allgemeine Beschlagnahmeanordnung wie im angegriffenen Beschluss, die ohne Benennung konkreter Beweismittel zugleich mit dem Durchsuchungsbefehl ergeht, hat lediglich die Bedeutung einer Richtlinie für die Durchsuchung und ist noch keine wirksame richterliche Beschlagnahmeanordnung (vgl. dazu Karlsruher Kommentar zur StPO, 5. Auflage 2003, § 98 Rdnr. 2, m.w.N.). In solchen Fällen ist eine Beschwerde gegen die Beschlagnahmeanordnung als Antrag nach § 98 Abs. 2 S. 2 StPO umzudeuten, über den der Ermittlungsrichter zu entscheiden hat (vgl. Meyer-Goßner, StPO, 51. Aufl. 2008, § 98 Rz. 19), hier betreffend die beschlagnahmten Gegenstände, wie sie sich aus Bl. 28 d. A. ergeben. 32

III. 33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 473 Abs. 1 StPO. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Beschlagnahmeanordnung war eine Kosten- und Auslagenentscheidung nicht veranlasst, da keine verfahrensabschließende Entscheidung im Sinne des § 464 Abs. 2 StPO vorliegt. 34

Essen, 12.08.2009 35

Landgericht, XXI. Strafkammer 36
