

10/2026

wistra

Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht

45. Jahrgang

13. Oktober 2026

S. 397–440

PVSt 6929

Herausgegeben von: Dr. Franziska von Freeden, Richterin am BFH · Prof. Dr. Matthias Jahn · Prof. Dr. Markus Jäger, Vorsitzender Richter am BGH · Dr. Matthias Korte, Ministerialdirigent · Dr. Manfred Möhrenschlager, Ministerialrat a.D. · Dr. Martina Müller-Ehlen, Oberstaatsanwältin · Dr. Thomas Nuzinger, Rechtsanwalt (WisteV) · Prof. Dr. Franz Salditt, Rechtsanwalt (FAfStrR, FAFStR) · Prof. Dr. Charlotte Schmitt-Leonardy · Prof. Dr. Roland Schmitz · Prof. Dr. Carsten Wegner, Rechtsanwalt (FAfStrR) · Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt (FAfStR)

Redaktion: Prof. Dr. Charlotte Schmitt-Leonardy · Prof. Dr. Roland Schmitz

- **Martin Böse** — Rote Karte für die Europäische Staatsanwaltschaft – fehlende Richtervorbehalte als Kooperationshindernis? 397
- **Jan Dehne-Niemann** — Tatbegehung durch ein qualifikationslos-doloses Werkzeug? 402
- **Marcus Traut / Christoph Nickolaus** — Akteneinsichtsrecht trotz Steuergeheimnis? – Widerstreit zwischen § 147 StPO und § 30 AO 411
- **Udo Weiß** — Staatsschutz- oder Wirtschaftsstrafkammer? 416
- Rechtsfolgen des Todes eines von erweiterter selbständiger Einziehung Nebenbetroffenen (BGH, Beschl. v. 29.4.2026 – 3 StR 406/25) 422
- Taugliche Gegenstände einer Geldwäsche (BGH, Beschl. v. 9.7.2026 – 3 StR 202/25) 425
- Grober Eigennutz bei Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (BGH, Urt. v. 24.6.2026 – 1 StR 247/25) 429
- Hinreichender Tatverdacht bei Geldwäsche (OLG München, Beschl. v. 18.5.2026 – 3 Ws 242/26) *m. Anm. Jens Bülte* 434
- Notwendigkeit der gerichtlichen Kontrolle im EU-Partnerstaat für eine Durchsuchungsanordnung (LG Hamburg, Beschl. v. 19.1.2026 – 621 Qs 3/26) 439



C.F. Müller

wistra-online.com



Rechtsanwälte Marcus Traut/Dr. Christoph Nickolaus Mag. iur., Wiesbaden und Würzburg*

Akteneinsichtsrecht trotz Steuergeheimnis? – Widerstreit zwischen § 147 StPO und § 30 AO

Der Beitrag analysiert das dogmatische Spannungsverhältnis zwischen dem strafprozessualen Akteneinsichtsrecht und dem steuerrechtlichen Geheimnisschutz. Er untersucht die gängige Praxis von Finanzbehörden, Aktenbestandteile im Steuerstrafverfahren unter Berufung auf das Steuergeheimnis gem. § 30 AO zu schwärzen oder vorzuenthalten. Die hierdurch entstehende Kollision mit dem Akteneinsichtsrecht gem. § 147 StPO wird in einer Analyse aufgearbeitet. Zur Auflösung des Widerstreits wird die Klarstellung des Vorrangs des Akteneinsichtsrechts im Gesetz vorgeschlagen.

1. Einleitung

Das primäre Ziel des Steuerrechts ist die Sicherstellung einer gesetzeskonformen und gleichmäßigen Festsetzung sowie Erhebung von Steuern.¹ Um diesen Anspruch in einem Massenverfahren zu realisieren, ist der Staat auf die umfassende und wahrheitsgemäße Mitwirkung des Steuerpflichtigen² angewiesen. Als notwendiger Schutz aufgrund dieser tiefgreifenden Offenbarungspflichten fungiert das Steuergeheimnis gem. § 30 AO, welches das Vertrauen des Bürgers in den diskreten Umgang mit seinen sensiblen Finanzdaten schützen soll.³

Wenn im Rahmen des Besteuerungsverfahrens aus der Sicht der Finanzbehörde ein Anfangsverdacht steuerunredlichen Handelns besteht, ist ein Steuerstrafverfahren einzuleiten. Hierdurch entstehen Reibungspunkte: Das kooperative, durch Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen geprägte Verwaltungungsverfahren kollidiert mit dem durch die Schutzrechte des Beschuldigten geprägte Strafverfahren.⁴ In diesem Spannungsfeld zwischen steuerlichen Aufklärungsinteresse und staatlichem Strafanspruch muss die verfassungsrechtlich garantierte Waffengleichheit gewahrt bleiben. Ein zentraler Anspruch von Beschuldigten ist der Anspruch auf rechtliches Gehör gem. Art. 103 Abs. 1 GG. Dieser Anspruch bedingt zwingend ein effektives Akteneinsichtsrecht gem. § 147 StPO. Ausschließlich durch die zu gewährende Kenntnis des uneingeschränkten Akteninhalts kann die Verteidigung den Vorwürfen substantiiert entgegentreten. Die vorliegende Arbeit untersucht die Reibungspunkte, die entstehen, wenn das Akteneinsichtsrecht des Beschuldigten durch das Bestehen eines Steuergeheimnisses des § 30 AO zu scheitern droht.

2. Rechtsgrundlage der Akteneinsicht

Der Verteidigung steht auch im Steuerstrafverfahren ein vollständiges Akteneinsichtsrecht gem. § 147 StPO zu. Das Akteneinsichtsrecht beginnt mit der Eröffnung des Ermittlungsverfahrens und gilt für das gesamte Verfahren.⁵ Verteidigern ist hierbei Einsicht in sämtliche dem Gericht vorliegenden oder nach der Anklage vorzulegenden Akten zu gewähren. Dies um-

fasst alle im Zusammenhang mit einer konkreten Tat angefallenen Vorgänge.⁶ Die Akteneinsicht ist die Grundlage und wichtigste Erkenntnisquelle der Verteidigung und dient der Ermittlung des Sachverhalts,⁷ des Sachstandes, der Beweislage und der Verfahrenssituation.⁸ Zudem ist sie absolut notwendig, um mit der Ermittlungsbehörde auf einen gleichen Wissenstand zu kommen.⁹

Es gilt der Grundsatz der Aktenvollständigkeit und der Aktenwahrheit.¹⁰ Dies hat eine besondere Bedeutung für die Verteidigung. Denn nur durch die vollständige Kenntnis der in diesen Akten dokumentierten Vorwürfe ist eine optimale Verteidigung möglich.¹¹ Dies bedeutet insbesondere, dass alle be- und entlastenden Akten vorzulegen sind.¹² Das Recht auf die vollständige Vorlage der Akten ergibt sich nicht nur direkt aus § 147 StPO, sondern auch aus dem Gebot des fairen Verfahrens gem. Art. 6 Abs. 3 Buchst. b) EMRK.

Der EGMR stellte klar:

„Nach Art. 6 III Buchst. b) EMRK muss der ‚angedagten Person‘ im Sinne dieser Vorschrift die Möglichkeit gegeben werden, ihre Verteidigung angemessen vorzubereiten, dem erkennenden Gericht alle sachdienlichen Verteidigungsmittel ohne Einschränkung vorzutragen und so den Ausgang des Verfahrens zu beeinflussen. Sie muss sich mit den Ergebnissen der Ermittlung vertraut machen können, das heißt ihr muss grundsätzlich uneingeschränkte Akteneinsicht gewährt werden“.¹³

Der Aktenbegriff ergibt sich daher aus der Rechtsprechung. „Akten“ umfassen hiernach sämtliche vom ersten Zugriff der Polizei oder der Steuerfahndung gesammelten be- und entlastenden Vorgänge, die im Rahmen der Ermittlungen gegen Be-

* Die Unterzeichner danken Frau ref. iur. Carolina Hey für ihre gewinnbringende Mitwirkung.

1 BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129.

2 Soweit in dieser Arbeit die maskuline Form Verwendung findet, ist sie im Sinne des generischen Maskulinums geschlechtsneutral zu verstehen.

3 BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022.

4 Insbesondere der Nemo-tenetur-Grundsatz, s. etwa: Jäger in Klein AO, 19. Aufl. 2025, § 398 Rz. 3.

5 Burkhard DStR 2002, 1794 (1798).

6 Willnow in KK/StPO, 9. Aufl. 2023, § 147 Rz. 4.

7 Madauß NZWiSt 2021, 305 (306).

8 Burkhard DStR 2002, 1794 (1800); Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand: 1.8.2024, AO § 392 Rz. 391, 392.

9 Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 391.

10 Schmitt in Schmitt/Köhler, 69. Aufl. 2026, § 147 Rz. 14; Willnow in KK/StPO, § 147 Rz. 4; vgl. LG Nürnberg-Fürth, Beschl. v. 12.1.2011 – 7 Qs 96/2010, StraFo 2011, 225.

11 Klaproth in Schwarz/Pahlke/Keß, Stand: 26.7.2023, AO § 392 Rz. 43.

12 Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 406.

13 EGMR, Urt. v. 25.7.2019 – 1586/15, NJW 2020, 3019; s. hierzu: BVerfG, Beschl. v. 8.1.1959 – 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89 (95); Nickolaus, Anker-effekte im Strafprozess, 2019, S. 133; Lesch StraFo 2021, 496 (501).

schuldigte entstanden sind oder noch anfallen werden, sowie herangezogene Beiakten.¹⁴ Hierzu zählen die Ermittlungsakte einschließlich amtlich verwahrter Beweisstücke und Sachverständigengutachten, wie auch Akten einer Vorermittlung, sämtliche Beiakten, Beweismittelordner sowie Strafregistrauszüge. Bestandteil sind zudem digitale Speichermedien, audiovisuelle Inhalte und deren Verschriftlichung.¹⁵ Zu sämtlichen im Zuge der Ermittlungen bereits angefallenen oder noch anfallenden Akten gehören auch sämtliche Spurenakten, soweit sie auch nur möglicherweise, bei großzügigster Auslegung, irgendeinen Bezug zu der zu untersuchenden Tat oder zum möglichen Täter haben.¹⁶ Insbesondere handelt es sich bei den Steuerakten von Beschuldigten um Aktenbestandteile in Form von Beiakten.¹⁷ Originale Beweisstücke können indessen nur an Amtsstelle eingesehen werden. Seit dem 1.1.2026 sind Akten zudem gem. § 32 StPO elektronisch zu führen.¹⁸ Aus diesem Grund ist die Verweigerung der Akteneinsicht, weil „die Akten versandt sind“ keine ausreichende Begründung. Auch bei nicht digital geführten Akten ist dies der Fall. Nr. 12 Abs. 2 S. 1 RiStBV regelt unmissverständlich, dass in geeigneten Fällen Hilfs- oder Doppelakten anzulegen sind. Im Übrigen stellte der BGH klar, dass das Akteneinsichtsrecht das gesamte gesammelte Beweismaterial umfasst.¹⁹

Verweigert die Finanzbehörde nach Übernahme des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft die Einsicht in die bei ihr als Beiakten zu ihren Vorgängen genommenen und dort verbleibenden Betriebsprüfungsakten, ist hiergegen mit einem Antrag auf gerichtliche Entscheidung gem. § 147 Abs. 5 S. 2 StPO (analog) vorzugehen.²⁰

Das umfangreiche Akteneinsichtsrecht im Steuerstrafverfahren scheint im Widerstreit zu dem Steuergeheimnis des Besteuerungsverfahrens zu stehen. Im Gegensatz zum Strafverfahren existiert im Besteuerungsverfahren eine Regelung, nach der ein Anspruch auf Akteneinsicht besteht, nicht.²¹ Lediglich § 364 AO ermöglicht die Offenlegung der Besteuerungsunterlagen. Die Gewährung von Akteneinsicht erfolgt hiernach ausschließlich aufgrund einer Ermessensentscheidung des Finanzamtes,²² wobei deren Versagung mit der Verpflichtungsklage angreifbar ist.²³ Dies wird mit der Eigenschaft des Besteuerungsverfahrens als Massenverfahren begründet. Dies könnte nachhaltig verzögert werden, wenn dort ein Akteneinsichtsrecht existiere. Zudem sei es mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, von dem Steuergeheimnis betroffene Akteile vor der Einsichtnahme auszusondern.²⁴ Erst im finanzgerichtlichen Verfahren gem. § 78 FGO existiert ein Akteneinsichtsrecht, welches dann grundsätzlich den gesamten Akteninhalt umfasst.²⁵ Auch hier ist der Anspruch Ausdruck des rechtlichen Gehörs.²⁶ So besagt § 96 Abs. 2 FGO, dass sich das Gericht nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse stützen darf, zu denen sich die Beteiligten äußern konnten. Das Gericht kann die Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren daher nur verweigern, wenn eine Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses oder datenschutzrechtliche Bedenken bestehen.²⁷

3. Grundlagen des Steuergeheimnisses

Während strafrechtlicher Ermittlungsverfahren wird der Verteidigung die vollständige Akteneinsicht durch die Finanzbehörde nicht selten mit der Begründung eines vorliegenden Steuergeheimnisses²⁸ gem. § 30 AO verweigert. Dies betrifft

Schwärzungen oder gar die fehlende Übermittlung von ganzen Aktenbestandteilen.²⁹

Die Vorschrift des aus fiskalischer Sicht bedeutsamen Steuergeheimnisses gem. § 30 AO ist eine der zentralen Normen der AO und findet ihre Entsprechung in § 355 StGB, der Verletzung des Steuergeheimnisses. Sie wird als Rechtfertigung der umfassenden Wahrheits- und Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren betrachtet, welche nur durch den intensiven Schutz des Steuergeheimnisses zu rechtfertigen ist.³⁰ Mit einer Bereitschaft zur Erfüllung dieser Verpflichtungen sei nämlich nur zu rechnen, sofern ein weit verbreitetes Bewusstsein des Steuerpflichtigen vorherrscht, dass seine übermittelten Informationen nicht nach außen dringen.³¹ Neben dem hierdurch starken öffentlichen Interesse bestehe auch ein starkes privates Interesse, dass die übermittelten Informationen ausschließlich für steuerliche Zwecke Verwendung finden.³²

Zu der Einhaltung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind die in § 7 AO definierten Amtsträger³³ und in § 30 Abs. 3 AO diesen gleichgestellten Personen.³⁴ Die Pflicht ist gem. § 30 Abs. 1 und Abs. 2 AO an den jeweils einzelnen Amtsträger adressiert. Hieraus ergibt sich eine individualisierte amtsträgerbezogene Zuschreibung des Steuergeheimnisses.³⁵

Der Schutz des Steuergeheimnisses umfasst die personenbezogenen Daten und Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse anderer (natürlicher oder juristischer) Personen. Geschützt sind nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch auskunftspflichtige

14 BVerfG, Beschl. v. 12.1.1983 – 2 BvR 864/81, NStZ 1983, 273 (274); *Kämpfer/Travers* in MünchKomm/StPO, 2. Aufl. 2023, § 147 Rz. 11; zum Umfang der Akteneinsicht s. insbesondere *Burkhard* DStR 2002, 1794 (1794 ff.).

15 *Kämpfer/Travers* in MünchKomm/StPO, § 147 Rz. 11.

16 OLG Rostock, Beschl. v. 7.7.2015 – 20 VAs 2/1, NZWiSt 2015, 351 (352).

17 *Burkhard* DStR 2002, 1794 (1795).

18 *Heerspink* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 407, 437.

19 BGH, Beschl. v. 11.2.2014 – 1 StR 355/13, NStZ 2014, 347.

20 OLG Rostock, Beschl. v. 7.7.2015 – 20 VAs 2/1, NZWiSt 2015, 351 (351), der Rechtsweg gem. § 23 ff. EGGVG ist subsidiär.

21 BFH, Beschl. v. 4.6.2003 – VII B 138/01, DStRE 2003, 1180; *Burkhard* DStR 2002, 1794 (1795).

22 BFH, Beschl. v. 4.6.2003 – VII B 138/01, DStRE 2003, 1180; *Fu* in Schwarz/Pahlke/Keß § 78 AO, Stand: 1.6.2018, Rz. 3; BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

23 *Fu* in Schwarz/Pahlke/Keß § 78 AO, Rz. 4.

24 *Fu* in Schwarz/Pahlke/Keß § 78 AO, Rz. 7.

25 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

26 *Fu* in Schwarz/Pahlke/Keß § 78 AO, Rz. 7.

27 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

28 Gemeint ist das Steuergeheimnis eines Dritten: vgl. *Kordt*, in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Stand: 8.8.2023, Rz. 5.

29 *Lesch* StraFo 2021, 496 (497), bezeichnet dies als „Unsitte“; *Kordt* in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 5; *Heerspink* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 411; *Müller-Jacobsen/Peters* wistra 2009, 458 (458).

30 *Kordt* in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 1, 6.

31 *Kordt* in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 1.

32 BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, NJW 1984, 2271.

33 Dies sind Beamte oder Richter, Personen, die in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen, oder Personen, die sonst dazu bestellt sind, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen öffentlichen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen.

34 *Kordt* in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 20.

35 OVG NW, Urt. v. 6.11.2018 – 15 A 2638/17, Rz. 55, BeckRS 2018, 28802.

nicht steuerpflichtige Dritte.³⁶ Die Daten müssen dem Amtsträger oder der gleichgestellten Person in einem der in § 30 Abs. 2 S. 1 Buchst. a) – c) AO aufgezählten Verfahren bekannt geworden sein. Hierzu zählen auch die entsprechenden für ein automatisiertes Verfahren in einem automationsgestützten Dateisystem gespeicherten Daten gem. § 30 Abs. 2 Nr. 3 AO. Für den Schutz der Daten durch das Steuergeheimnis ist es hierbei nicht relevant, auf welche Weise die Kenntnis erlangt wurde. Entscheidend ist, dass die Kenntniserlangung innerhalb des Steuerverfahrens erfolgte. Der Schutz besteht unabhängig davon, ob die Datenerlangung erlaubt war.³⁷ Auch freiwillig offenbarte Daten wie die Weitergabe durch einen Anzeigerstatler unterfallen dem Schutzbereich des Steuergeheimnisses.³⁸

Diese Vorschriften werden durch Amtsträger sehr strikt angewandt. Der Stellenwert des Steuergeheimnisses ist für Finanzämter folglich überragend. Es verwundert daher nicht, dass immer wieder versucht wird, es auch im Steuerstrafverfahren auf die Akteneinsicht anzuwenden.

4. Kollision von Akteneinsichtsrecht und Steuergeheimnis

In der Ermittlungspraxis von Steuerstrafverfahren sieht sich die Verteidigung häufig einer Behördenstruktur gegenüber, in der Beamte der Bußgeld- und Strafsachenstellen (BuStra) agieren, die primär im steuerrechtlichen Denken verwurzelt sind. Dies führt nicht selten dazu, dass die steuerrechtlichen Geheimhaltungsinteressen gem. § 30 AO Vorrang vor den verfassungsrechtlich geschützten Garantien des Strafprozesses erhalten. Die Gewährung vollständiger Akteneinsicht wird auf dieser Grundlage immer wieder verwehrt. Eine inhaltliche Auseinandersetzung, ob die aus dem Steuerrecht stammende Norm auch im Steuerstrafrecht anwendbar ist, ist geboten.

a) Einschränkung der Akteneinsicht gem. § 147 Abs. 2 StPO

Trotz des Umfangs und der rechtsstaatlichen Bedeutung des Akteneinsichtsrechts gem. § 147 Abs. 1 StPO, ist eine Einschränkung – unter strengen Bedingungen – nicht ausgeschlossen. § 147 Abs. 2 S. 1 StPO besagt:

„(2) Ist der Abschluss der Ermittlungen noch nicht in den Akten vermerkt, kann dem Verteidiger die Einsicht in die Akten oder einzelne Aktenteile sowie die Besichtigung von amtlich verwahrten Beweisgegenständen versagt werden, soweit dies den Untersuchungszweck gefährden kann.“

Vor Abschluss der Ermittlungen besteht folglich ein Ermessen der Ermittlungsbehörden, Akteneinsicht zu versagen.³⁹ Dabei besteht die Möglichkeit, dass Einsicht in die gesamte Akte verweigert werden kann. Die Anforderungen an die Verweigerung von Akteneinsicht insgesamt sind jedoch sehr hoch. Bei dem Akteneinsichtsrecht handelt es sich um ein zentrales eigenständiges Recht der Verteidigung, wobei dieses den Anspruch des Beschuldigten auf rechtliches Gehör konkretisiert.⁴⁰ Die Stellung des Verteidigers als Organ der Rechtspflege wird hierdurch deutlich.⁴¹ Nur bei Vorliegen erheblicher Gründe darf ausnahmsweise eine Einschränkung erfolgen.⁴²

Der Untersuchungszweck ist nach herrschender Meinung gefährdet, wenn konkret davon auszugehen ist, dass der Beschuldigte aufgrund der Informationen aus der Akte in unzulässiger

Weise nachteilig auf das Ermittlungsverfahren einwirken würde.⁴³

Bemerkenswert ist, dass auch in der Richtlinie „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) 2026“ explizit auf § 147 Abs. 2 S. 1 StPO hingewiesen wird. Auch hier wird eine Einschränkung der Akteneinsicht – zunächst – nur mit § 147 Abs. 2 S. 1 StPO begründet. Zudem wird darauf hingewiesen, dass in der Regel Akteneinsicht zu gewähren sein wird.⁴⁴

b) Ausnahme vom Steuergeheimnis gem. § 30 AO

Die Grundlage der Versagung der Akteneinsicht bei Vorliegen eines Steuergeheimnisses gem. § 30 AO wird hingegen nicht mit der Gefährdung des Untersuchungszwecks begründet.⁴⁵ Vielmehr ist die Schutzrichtung von § 30 AO eine andere und stellt keinen Fall von § 147 Abs. 2 StPO dar.

Die Einschränkung der Akteneinsicht aufgrund eines Steuergeheimnisses gem. § 30 AO erfolgt aus einer anderen Überlegung. Denn § 30 Abs. 1 AO besagt: „Amtsträger haben das Steuergeheimnis zu wahren“. Für Finanzbeamte besteht somit die Pflicht, Recht und Gesetz einzuhalten. Diese Pflicht existiere auch bei Gewährung des Akteneinsichtsrechts gem. § 147 StPO. Bei dem Bestehen eines Steuergeheimnisses würde man der Pflicht aus § 30 AO, auf Geheimhaltung des Steuergeheimnisses, bei einer Offenbarung aber gegen geltendes Recht verstoßen.⁴⁶ Steuerbeamte könnten sich bei im Falle der Gewährung von Akteneinsicht bei Vorliegen des Steuergeheimnisses gem. § 355 StGB strafbar machen, wenn sie vollständige Akteneinsicht gewähren würden.⁴⁷

Darüber hinaus wird zur Anwendung des § 30 AO argumentiert, dass sich diese Regelung im allgemeinen Teil der AO befände. Die Spezialvorschriften zum Steuerstrafverfahren seien jedoch im dahinter liegenden Teil der AO normiert, weswegen eine Abweichung von § 30 AO einer expliziten Regelung bedürft hätte.⁴⁸

Die Argumentation wird im Verhältnis zu § 147 StPO daher umgekehrt. Ausgangspunkt ist nicht § 147 StPO, sondern § 30 AO selbst. Es wird nicht die Frage gestellt, ob das Aktenein-

36 Kordt in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 28.

37 Kordt in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 27.

38 Kordt in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 28.

39 FG Düsseldorf, Beschl. v. 19.3.2007 – 16 V 4828/06 A H L, BeckRS 2007, 26023307.

40 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (461); Lesch StraFo 2021, 496 (496).

41 Burkhard DStR 2002, 1794 (1796).

42 Burkhard DStR 2002, 1794 (1796); BeckOK/StPO/Wessing/Pfister StPO, 60. Edition, Stand: 1.4.2026, § 147 Rz. 5.

43 BeckOK/StPO/Wessing/Pfister StPO § 147 Rz. 5; MünchKomm/StPO/Kämpfer/Travers StPO § 147 Rz. 24; vgl. Kordt in Schwarz/Pahlke/Keß § 30 AO, Rz. 5.

44 AStBV (St) 2026, 35 Akteneinsicht Abs. 1.

45 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (459).

46 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (459).

47 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (459); vgl. Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 411; vgl. Radon NZWiSt 2024, 209 (210).

48 Lesch StraFo 2021, 496 (502) mit Verweis auf Viertelhausen wistra 2003, 409 (413).

sichtsrecht eingeschränkt wird, sondern ob die Akteneinsicht als Ausnahme vom Steuergeheimnis zulässig ist. § 30 Abs. 4 AO lässt nämlich die Offenbarung oder Verwertung geschützter Daten unter bestimmten Voraussetzungen zu.

So besagt die Richtlinie Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) 2026, dass vor der Gewährung der Einsichtnahme oder Besichtigung von Beweisstücken zu prüfen ist, ob sich Verhältnisse Dritter ergeben, die dem Steuergeheimnis unterliegen. In diesem Falle sei eine Offenbarung nur gem. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO statthaft, soweit die Beweisstücke der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht vorgelegt werden.⁴⁹

Aus § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ergibt sich, dass die Norm zur Durchführung des Strafverfahrens anwendbar ist.⁵⁰ Auch Hinweise auf steuerliche Verhältnisse Dritter stehen dem nicht entgegen.⁵¹ § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO regelt, dass die Offenbarung der Durchführung eines Verfahrens i.S.d. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b – also auch einem Strafverfahren – zu dienen hat. Das Akteneinsichtsrecht ist integraler Bestandteil des Strafprozesses. Die Offenbarung im Rahmen der Gewährung von Akteneinsicht dient daher auch dieser Norm.⁵²

§ 147 StPO beinhaltet daher keine unzulässige Offenbarung und Verwertung i.S.d. § 30 Abs. 2 AO. Bei der Durchführung eines Strafverfahrens ist die Verwendung und Offenbarung von Informationen zur Durchführung eines Strafverfahrens gem. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig. Darüber hinaus ist die Offenbarung durch § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ausdrücklich zugelassen, wenn ein Bundesgesetz – insbesondere § 147 StPO – die Offenbarung und Verwertung zulässt.⁵³

§ 30 AO stellt keinen Ausnahmetatbestand für eine Einschränkung nach § 147 StPO dar. Die Ausnahmen sind in § 147 Abs. 2 StPO klar und abschließend geregelt. Jedenfalls besteht keine Gefahr einer Straftat, da ein Ausnahmetatbestand gem. § 30 Abs. 4 AO vorliegt.

c) Diskussion

Die Anwendung von § 30 AO zur Begründung der Verweigerung von Akteneinsicht ist aus dogmatischen Gesichtspunkten fernliegend. Die Anwendung mutet aus rechtsstaatlicher Sicht willkürlich an.

Sobald ein Strafverfahren eingeleitet wird, sind die Vorschriften der StPO anzuwenden. In § 385 AO ist vorgegeben, dass Verfahrensvorschriften aus der StPO Anwendung finden, es sei denn, dass sich aus der AO – explizit – eine modifizierende Ausnahme ergibt.⁵⁴ Bei § 30 AO handelt es sich nicht um eine solche modifizierende Norm. Im Strafverfahren gelten für das Akteneinsichtsrecht daher ausschließlich die Regeln von § 147 StPO.⁵⁵

§ 30 AO ist im Fall der Frage nach Akteneinsicht gem. § 147 StPO daher nicht einschränkend anzuwenden. Es ist nämlich so, dass § 30 AO vor dem Strafverfahren Steuerdaten betrifft. Durch die Einleitung des Strafverfahrens bekommen die Steuerdaten jedoch eine neue Funktion – sie werden Beweismittel und damit Teil der Akte. Als Beweismittel ist deren Weitergabe durch die Akteneinsicht jedoch nicht mehr durch die Normen des Besteuerungsverfahrens geregelt.⁵⁶ Die Frage, ob ein Steuergeheimnis besteht, ist damit irrelevant. Die Befürworter einer

Anwendung von § 30 AO übertragen im Wesentlichen die Regelungen aus dem Steuerrecht auf das Strafstrafrecht.⁵⁷

Aus § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ergibt sich jedoch genau das Gegenteil. Die Norm stellt klar, dass die Offenbarung zur Durchführung des Strafverfahrens „dient“.⁵⁸ Da ohne die Gewährung der vollständigen Akteneinsicht das Strafverfahren nicht gemäß den rechtsstaatlich garantierten Rechten durchführbar ist, ist die Gewährung unabdingbar geboten.⁵⁹

Das Steuergeheimnis leitet sich rechtsstaatlich betrachtet aus dem informationellen Selbstbestimmungsrecht gem. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG her. Dieses Recht schützt die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen. Darüber hinaus ist die Zielrichtung von § 30 AO, das Steuererkenntnis durch Kooperationsbereitschaft zu gewährleisten.⁶⁰ In einer grundsätzlichen Entscheidung stellte der BFH zudem klar, dass der Zweck des Steuergeheimnisses sei, eine möglichst vollständige Erschließung der Steuerquellen zu sichern.⁶¹

Hingegen stellte das BVerfG klar, dass das Akteneinsichtsrecht ein Teil des rechtlichen Gehörs gem. Art. 103 Abs. 1 GG⁶² und damit ein zentraler Grundsatz des Strafprozesses ist.⁶³ Dies ist von elementarer Bedeutung. Ohne dass Beschuldigte wissen, wozu sie etwas sagen können oder dürfen, ist rechtliches Gehör nicht gewährleistet.⁶⁴ Das Recht Ermittlungsakten einzusehen, wird gar als eines der wichtigsten Rechte des Verteidigers betrachtet.⁶⁵ Der Anspruch auf rechtliches Gehör, ist mit dem Recht auf Waffengleichheit als Teil des fairen Verfahrens verknüpft.⁶⁶ Ein Verstoß hiergegen stellt einen Verfassungsver-

49 AStBV (St) 2026, 35 Akteneinsicht Abs. 5.

50 OLG Rostock, Beschl. v. 7.7.2015 – 20 VAs 2/1, NZWiSt 2015, 351 (353); Radon NZWiSt 2024, 209.

51 OLG Rostock, Beschl. v. 7.7.2015 – 20 VAs 2/1, NZWiSt 2015, 351 (353).

52 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (460).

53 LG Frankfurt, Beschl. v. 29.6.2005 – 5/2 AR 3/2005, StraFo 2005, 379 (379); Madauß NZWiSt 2021, 305 (306); Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (460 f.) mit vertiefter Auseinandersetzung; Lesch StraFo 2021, 496 (501).

54 Lesch StraFo 2021, 496 (496).

55 FG Düsseldorf, Beschl. v. 19.3.2007 – 16 V 4828/06 A H L, BeckRS 2007, 26023307; Lesch StraFo 2021, 496 (502).

56 FG Düsseldorf, Beschl. v. 19.3.2007 – 16 V 4828/06 A H L, BeckRS 2007, 26023307.

57 Vgl. Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (461 f.).

58 Die Norm verweist auf Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a. und b. In diesen Absätzen wird zunächst grundsätzlich dargelegt, dass das Steuergeheimnis verletzt ist, wenn es sich um personenbezogene Daten eines anderen nach Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a. in einem Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen oder nach Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b. um Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit handelt.

59 Lesch StraFo 2021, 496 (502).

60 Vgl. Madauß NZWiSt 2021, 305 (306 f.).

61 BFH, Beschl. v. 7.12.2006 – V B 163/05, DStR 2007, 195 (195 f.).

62 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

63 BVerfG, Beschl. v. 11.10.1978 – 2 BvR 1055/76, NJW 1979, 154 (155).

64 Burkhard DStR 2002, 1794 (1800).

65 Burkhard wistra 1996, 171; Klaproth in Schwarz/Pahlke/Keß, AO § 392 Rz. 43.

66 Lesch StraFo 2021, 496 (500); vgl. Satzger in Satzger/Schluckebier/Widmaier, Art. 6 EMRK Rz. 40.

stoß dar.⁶⁷ Das Recht auf Akteneinsicht dient damit auch unmittelbar der Waffengleichheit der Beteiligten und damit dem umfassenden Rechtsschutz i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG.⁶⁸ Aus rechtsstaatlicher Sicht ist der Zweck der Akte zudem, das Ob und Wie der Tätigkeit von Behörden zu dokumentieren.⁶⁹ Ohne eine sorgfältig geführte Akte ist die Nachprüfbarkeit des Handelns von Ermittlungsbehörden nicht möglich. Aufgrund dieser Tragweite ist es daher erstaunlich, dass der Begriff der Akte nicht legaldefiniert ist.⁷⁰

Das Akteneinsichtsrecht leitet sich aus dem verfassungsrechtlich höherwertigeren Recht des rechtlichen Gehörs her. Dieses schützt Beschuldigte vor staatlicher Willkür im Verfahren.⁷¹ Daher erfordert die Menschenwürde gem. Art. 1 Abs. 1 GG, dass Beschuldigte kein bloßes Objekt des Verfahrens sind. Sollte dem Steuergeheimnis Vorrang vor dem Akteneinsichtsrecht und damit dem rechtlichen Gehör zugestanden werden, würde die Herabwürdigung zu bloßen Objekten vorliegen.

Hingegen wirkt die Herleitung des Steuergeheimnisses aus dem Datenschutzinteresse des Steuerpflichtigen als vorgeschoben. Der Schutz der Daten dient nämlich nicht ausschließlich dem Betroffenen, sondern primär dem fiskalischen Zweck, das Vertrauen der Steuerpflichtigen zu wahren, um so die zwingend erforderliche Erschließung der staatlichen Steuerquellen zu sichern. Zudem ist es bei den steuerrelevanten Daten Dritter meist so, dass es sich um die Personalien durch eine Anzeige handelt. Diese Daten sind alleine deshalb weniger schützenswert als die Rechte von Beschuldigten, da die Anzeigerstatte ihre Daten gegenüber der Behörde freiwillig preisgeben.

Das Interesse an der Geheimhaltung von Daten im Sinne des Steuergeheimnisses hat daher hinter der existenziellen Verteidigungsnotwendigkeit durch Akteneinsicht zurückzutreten. Der Vorrang des Akteneinsichtsrechts vor dem Steuergeheimnis ist aus mehreren Gründen, insbesondere unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten, eindeutig.

5. Eigene Position

Im Widerstreit zwischen dem strafprozessualen Akteneinsichtsrecht aus § 147 StPO und dem steuerlichen Geheimhaltungsinteresse des § 30 AO ist mit der Einleitung des Ermittlungsverfahrens ein klarer Vorrang der Strafprozessordnung festzustellen. Die gegenteilige behördliche Praxis, die Akteneinsicht unter Berufung auf das Steuergeheimnis zu verweigern oder weitreichend einzuschränken, erweist sich bei systematischer und verfassungsrechtlicher Betrachtung als rechtsfehlerhaft.⁷²

Durch die Praxis des Zurückhaltens von Aktenbestandteilen aufgrund des Steuergeheimnisses werden Beschuldigtenrechte

auf eklatante Weise beschnitten. Um die verfassungsrechtlich garantierten Rechte von Beschuldigten, insbesondere des rechtlichen Gehörs, einzuhalten, müssen Beschuldigte den gegen sie erhobenen Vorwurf jedoch nicht nur dem Grunde nach kennen, sondern ihm auch auf Augenhöhe entgegentreten können. Der uneingeschränkte Zugang zu den Akten ist hierfür unerlässlich. Er bietet die einzige Möglichkeit, die Vorwürfe sowie deren steuerliche Grundlagen in Gänze zu prüfen.⁷³

Wenn die Voraussetzungen des § 147 StPO vorliegen, besteht das Akteneinsichtsrecht grundsätzlich uneingeschränkt. Dies ist nicht trotz des Steuergeheimnisses der Fall, sondern bedingungslos.

Die Konsequenz einer Verweigerung des Akteneinsichtsrechts kann daher nur ein *Beweisverwertungsverbot* sein. Das bewusste Zurückhalten von Aktenstücken aufgrund vermeintlicher Pflichten aus § 30 AO ist kein bloßes Versehen der Behörde. Es stellt sich als ein systematischer, schwerwiegender Verstoß gegen den Kernbereich der Verfassung und das Beschuldigtenrecht auf rechtliches Gehör dar. Werden der Verteidigung während des Ermittlungsverfahrens Aktenbestandteile unter dem Hinweis auf § 30 AO vorenthalten, dürfen die darauf gestützten Beweismittel nicht verwertet werden. Das Gericht darf seine Überzeugung nicht auf Tatsachen stützen, die der Verteidigung im Original vorenthalten wurden.

Im Ergebnis verdrängt § 147 StPO als *lex specialis* § 30 AO. Durch die Einleitung des Steuerstrafverfahrens sind sämtliche Steuerdaten Teil der Ermittlungsakte und daher – ohne Ausnahme – Gegenstand der Akteneinsicht.

6. Lösungsvorschlag

Zur Lösung dieser Problematik ist es angezeigt, einen Absatz in § 30 AO aufzunehmen, der das Verhältnis von § 147 StPO gegenüber § 30 AO klarstellt.

Die einzuführende Vorschrift des § 30 Abs. 4a AO könnte lauten:

„Die Offenbarung und Verwertung geschützter Daten ist im Falle von § 147 StPO geboten. § 147 StPO gilt vorrangig.“

Der Lösungsvorschlag erkennt nicht die Bedeutsamkeit des Steuergeheimnisses für den Schutz des Steuerpflichtigen und die Sicherung des Steueraufkommens. Die rechtsstaatliche Betrachtung gebietet jedoch den Vorrang der fundamentalen Rechte des Beschuldigten – insbesondere des Gebotes des fairen Verfahrens und der Waffengleichheit – gegenüber dem Steuergeheimnis.

67 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

68 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, NJW 2010, 2118.

69 Warg NJW 2015, 3195.

70 Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO § 392 Rz. 406.

71 Vgl. Lesch StraFo 2021, 496 (497), „Gebot der Nachvollziehbarkeit“.

72 Lesch StraFo 2021, 496 (501), „aus dem Steuergeheimnis lassen sich nach alledem keine Beschränkungen für das Akteneinsichtsrecht herleiten“; vgl. Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (460 ff.).

73 Müller-Jacobsen/Peters wistra 2009, 458 (461).