



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Landgericht Nürnberg-Fürth, Urteil vom 22.02.2024 – 18 StL 6/23: Erfüllt ein Steuerberater seine ihm nach Maßgabe des GwG obliegenden Auskunfts- und Mitwirkungspflichten gegenüber der Steuerberaterkammer nicht, stellt dies einen Verstoß gegen die gewissenhafte Berufsausübung dar. Die Nichtbeachtung geldwäscherechtlicher Vorschriften schädigt regelmäßig das Ansehen des Berufsstandes.

Sachverhalt:

Gegen eine berufsrechtlich nicht vorbelastete Steuerberaterin gingen bei der Steuerberaterkammer in den Jahren 2020 bis 2022 drei Mandantenbeschwerden ein. Beanstandet wurden u. a. eine fehlende Mitwirkung bei Mandatswechseln, eine fehlende Beantwortung von Mandantenanfragen und eine mangelnde Erreichbarkeit. Auf eine Vielzahl von Schreiben des zuständigen Referates der Steuerberaterkammer wegen dieser Beschwerden reagierte die Steuerberaterin nicht. Auch Auskunftsverlangen des Präsidenten mit Zwangsgeldandrohungen und -festsetzungen führten lediglich in einem der drei Vorgänge zu einer Äußerung der Beraterin.

Im Frühjahr 2022 verlangte die Steuerberaterkammer darüber hinaus von der Beraterin Auskünfte nach dem GwG im Rahmen der generellen Überprüfung der Einhaltung der geldwäscherechtlichen Pflichten. Trotz Erinnerung und eines förmlichen Aufforderungsschreibens des Präsidenten der Steuerberaterkammer ließ die Beraterin auch in diesem Vorgang sämtliche Fristen ohne

Reaktion verstreichen. Die Einleitung eines Ordnungswidrigkeitenverfahrens änderte ebenfalls nichts. Die Kammer erließ daraufhin einen Bußgeldbescheid i. H. v. 500 € wegen vorsätzlich nicht erfolgter Auskunft nach dem GwG. Die Steuerberaterin zahlte dieses Bußgeld.

Wegen der unterlassenen Beantwortung der gesamten Kammeranfragen in allen vier Vorgängen wurde gegen die Beraterin zusätzlich zum Bußgeldverfahren nach dem Geldwäschegesetz (GwG) ein berufsrechtliches Verfahren eingeleitet. In diesem Verfahren verurteilte das Landgericht die Steuerberaterin schließlich wegen schuldhafter Verletzung allgemeiner Berufspflichten zu einem Verweis und einer Geldbuße i. H. v. insgesamt 5.000 €.

Entscheidungsgründe:

Das Landgericht stellte als Grundlage für die Geldbuße in den vier Sachverhalten jeweils Berufspflichtverletzungen fest, insbesondere Verstöße gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 1 StBerG. So sei die Nichtbeantwortung von Anfragen des

zuständigen Referates der Steuerberaterkammer jeweils eine berufsrechtswidrige Nichtmitwirkung bei einer Vermittlung nach § 76 Abs. 2 Nr. 3 StBerG. Die Nichtbeantwortung eines Auskunftsverlangens des Vorstandes oder des Organs der Steuerberaterkammer sei eine Pflichtverletzung gemäß § 80 Abs. 1 StBerG.

Für die Verstöße gegen die Mitwirkungspflichten gilt Folgendes: Der Steuerberaterkammer obliegt es, auf Antrag bei Streitigkeiten zwischen Mitgliedern der Kammer und ihren Auftraggebern zu vermitteln (§ 76 Abs. 2 Nr. 3 StBerG). In solchen Fällen wird die Steuerberaterkammer nicht von Amts wegen tätig, sondern ist an den Antrag gebunden, der von dem Mandanten gestellt wird. Das Kammermitglied ist im Rahmen der allgemeinen Vorgaben zur Mitwirkung verpflichtet. Die Mitwirkungspflicht kann sich darin erschöpfen, sachliche Gründe für eine nicht bestehende Vermittlungsbereitschaft darzulegen. Anders als im Rahmen des § 80 StBerG muss im Vermittlungsverfahren kein bestimmter Auskunftsberechtigter (Vorstand oder Präsident) tätig

werden, wie der Wortlaut des § 76 Abs. 2 Nr. 3 StBerG ergibt. Fehlt es an jeglicher Antwort des Beraters, steht der Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht allein deshalb fest, auch wenn es sachliche Gründe gibt, warum keine Vermittlungsbereitschaft seitens des Beraters besteht.

Für die Verstöße gegen die Auskunftspflichten ist aus Sicht des Landgerichtes Folgendes maßgeblich: In Aufsichts- und Beschwerdesachen haben Kammermitglieder dem Vorstand, dem durch die Satzung bestimmten Organ der zuständigen Steuerberaterkammer oder einem Beauftragten des Vorstandes bzw. des Organs Auskunft zu geben (§ 80 Abs. 1 S. 1 StBerG).

Der Vorstand kann auch gemäß § 77a StBerG Abteilungen bilden. Diese Abteilungen können im Rahmen der übertragenen Geschäfte selbständig tätig werden und die Rechte aus § 80 StBerG geltend machen. Der Präsident der Steuerberaterkammer kann „beauftragtes Mitglied des Vorstands“ sein. Die Nichtbeantwortung eines entsprechenden Auskunftsersuchens stellt nur dann einen unter § 80 Abs. 1 S. 1 StBerG fallenden Verstoß dar, wenn das Auskunftsersuchen von einem der in dieser Vorschrift genannten Auskunftsberechtigten ausgeht.

Die Kammermitglieder sind verpflichtet, die in einem formal rechtmäßigen Auskunftsersuchen gestellten Fragen – vorbehaltlich einer Verletzung der Verschwiegenheitspflicht (wobei bei einer Mandantenbeschwerde von einer Entbindung auszugehen ist) oder der Gefahr der Selbstbezeichnung (auf die sich der Berater berufen muss, vgl. § 80 Abs. 1 S. 2 StBerG) – wahrheitsgemäß und vollständig zu beantworten. Der Umfang der zu erteilenden Auskunft wird durch das Auskunftsbegehren bestimmt. Die Auskunft kann in schriftlicher oder mündlicher Form verlangt werden. Wird die Pflicht zur Auskunft nicht vollständig erfüllt und besteht kein Auskunftsverweigerungsrecht, liegt eine Verletzung der Berufspflichten vor.

Eine nicht erfolgte Reaktion im Rahmen der geldwäscherechtlichen Auskunftspflichten stellt darüber hinaus eine eigene Berufspflichtverletzung gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 StBerG, §§ 1 Abs. 2, 4 Abs. 1 BOSTb dar. Werden die durch die §§ 2 Abs. 1 Nr. 12, 5 Abs. 2 Nr. 3, 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 GwG auferlegten Pflichten

gegenüber der Steuerberaterkammer als zuständiger Aufsichtsbehörde (§ 50 Nr. 7 GwG) nicht erfüllt, wird der Beruf nicht gewissenhaft ausgeübt.

Die Steuerberaterkammer als Aufsichtsbehörde kann im Rahmen der gesetzlich zugewiesenen Aufgaben die geeigneten und erforderlichen Maßnahmen und Anordnungen treffen, um die Einhaltung der im GwG und der in Rechtsverordnungen festgelegten Anforderungen sicherzustellen. Die Kammer kann hierfür auch die ihr für sonstige Aufsichtsaufgaben eingeräumten Befugnisse ausüben (§ 51 Abs. 2 S. 1 bis 3 GwG).

Die Steuerberaterkammer als Aufsichtsbehörde kann insbesondere bei den Kammermitgliedern Prüfungen zur Einhaltung der im GwG festgelegten Anforderungen durchführen. Der Steuerberater als Verpflichteter nach dem GwG hat der Kammer auf Verlangen unentgeltlich Auskunft über alle Geschäftsangelegenheiten und Transaktionen zu erteilen und Unterlagen vorzulegen, die für die Einhaltung der in diesem Gesetz festgelegten Anforderungen von Bedeutung sind (vgl. § 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2 GwG). Der Berater hat der Kammer auf Verlangen auch die jeweils aktuelle Fassung der Risikoanalyse zur Verfügung zu stellen (§ 5 Abs. 2 Nr. 3 GwG).

Die Prüfungen nach dem GwG können nach Ermessen der Steuerberaterkammer auch als sog. Schreibtischprüfung bei der Kammer stattfinden. Für die Durchführung einer derartigen Prüfung bedarf es keines konkreten Anfangsverdachts. Eine anlasslose Prüfung ist deshalb zulässig, auch wenn keine Anhaltspunkte für mögliche Verstöße gegen die Einhaltung geldwäscherechtlicher Verpflichtungen vorliegen. Insoweit beschränkt sich die Prüfung dann aber zunächst auf eine reine Organisationsprüfung.

Die von § 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GwG erfassten Auskünfte beziehen sich auf solche Unterlagen, die mit der Überprüfung der Einhaltung der geldwäscherechtlichen Vorschriften in Zusammenhang stehen. Vorzulegen sind damit nur Unterlagen mit einer Relevanz zu den Anforderungen des GwG. Hierzu gehören sowohl die Dokumentationen der Grundsätze und Verfahren zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung allgemein, als auch die Unterlagen, die für die Dokumentation im „KYC-Prozess“

erhoben worden sind, wie etwa die Risikoanalyse, die Risikobewertung im Einzelfall, der Mandantenannahmeformular, aber auch Transaktionsdaten und die Informationen, die im Rahmen einer Verdachtsfallbearbeitung erhoben worden sind bzw. die Verdachtsfallbearbeitung selbst.

Die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung erfolgt vorrangig mit dem Ziel der Verhinderung und Aufdeckung schwerer Straftaten. Der Berater soll zum einen „Schlupflöcher“ seiner Dienstleistungen für kriminelles Handeln definieren und zum anderen mögliche Indizien kriminellen Handelns durch genauere Untersuchungen entweder entkräften oder bestätigen. Damit ist die Wahrnehmung der Verpflichtungen aus dem GwG unmittelbar mit der Berufstätigkeit verknüpft, so dass die Nichterfüllung insbesondere der sich aus den §§ 2 Abs. 1 Nr. 12, 5 Abs. 2 Nr. 3, 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 GwG ergebenden Verpflichtungen gleichzeitig als Verstoß gegen die gewissenhafte Berufsausübung nach § 57 Abs. 1 S. 1 StBerG bzw. gegen die „sonstigen organisatorischen Voraussetzungen“ (§ 4 Abs. 1 BOSTb) zu sehen ist.

Derartige Verstöße können grundsätzlich Gegenstand eines berufsgerichtlichen Verfahrens sein (§ 89 StBerG). Das Verhältnis des berufsgerichtlichen Verfahrens zu einem Bußgeldverfahren der Steuerberaterkammer auf Basis der §§ 52 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 und 2, 56 Abs. 1 S. 1 Nr. 73 GwG richtete sich nach § 109 StBerG. Beide Verfahren können nebeneinander geführt werden. Das berufsgerichtliche Verfahren kann ggf. auch nach § 111 StBerG ausgesetzt werden, wenn in einem dem GwG unterliegenden Verfahren über eine Frage zu entscheiden ist, deren Beurteilung für die Entscheidung im berufsgerichtlichen Verfahren von wesentlicher Bedeutung ist.

Insoweit besteht auch trotz eines bereits verhängten Bußgeldes nach dem GwG ein disziplinarischer Überhang. Hierzu genügt es aufgrund des Wortlautes des § 92 S. 2 StBerG n. F., wenn eine berufsgerichtliche Maßnahme zusätzlich erforderlich ist, um das Ansehen des Berufes zu wahren. Gegen einen Steuerberater, der gegen Verpflichtungen nach dem GwG verstößt, die dem Schutz der Allgemeinheit vor schweren Straftaten dienen, nicht auch mit berufsrechtlichen Maßnahmen vorzugehen, würde in der Öffentlichkeit im Regelfall auf Unverständnis stoßen und das Ansehen des Berufes schädigen.

§ 90 Abs. 1 StBerG sieht als mögliche Ahndung die Warnung, den Verweis, die Geldbuße bis zu 5.000 €, das Berufsverbot für die Dauer von einem bis zu fünf Jahren oder die Ausschließung aus dem Beruf vor. Die berufsgerichtlichen Maßnahmen des Verweises und der Geldbuße können nebeneinander verhängt werden (§ 90 Abs. 3 StBerG).

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung ist interessant, da sie sich ausführlich mit einer Vielzahl von berufsrechtlichen Themen im Zusammenhang mit Mitwirkungs- und Auskunftspflichten gegenüber der Steuerberaterkammer, mit der (anlasslosen) Prüfung nach dem GWG sowie Bußgeldverfahren nach dem GwG ggf. zusätzlich und parallel zu berufsgerichtlichen Verfahren beschäftigt und insoweit die rechtlichen Voraussetzungen relativ detailliert herausarbeitet.

Rechtlich zutreffend differenziert das Landgericht für Mandantenbeschwerden zwischen der fehlenden Mitwirkung an einem Vermittlungsverfahren der Kammer gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 3 StBerG und der Nichtbeantwortung von Kammeranfragen durch den Vorstand oder andere dazu legitimierte Personen nach § 80 Abs. 1 S. 1 StBerG. Die Voraussetzungen für die Auskunftersuchen sind insbesondere in Bezug auf die Auskunftsberechtigung unterschiedlich. Wenn es darauf ankommt, kann eine genaue Überprüfung nützlich sein. Werden mehrere Anfragen ohne sachlichen Grund vom Berater nicht beantwortet, stellt jeder einzelne Vorgang eine eigene Pflichtverletzung dar. Wie die Entscheidung belegt, gilt dies sogar, wenn bereits parallel wegen einer Pflichtverletzung nach dem GwG eine gesonderte Geldbuße nach dem GwG festgesetzt wurde.

Aus dem Urteil lassen sich auch konkrete Verteidigungsansätze für derartige

Verfahren ableiten. Nicht zuletzt hat das Landgericht ausdrücklich bei der Begründung der Rechtsfolgen festgehalten, dass ein Berufsverbot im vorliegenden Fall ausgeschlossen war, da es der betroffenen Steuerberaterin im Verfahren gelang, deutlich zum Ausdruck zu bringen, dass sie ihr Fehlverhalten erkennt und einsieht und dass sie die Erfüllung ihrer beruflichen Pflichten sehr ernst nimmt. Sie befand sich zum Zeitpunkt der Berufspflichtverletzungen in einer persönlichen Ausnahmesituation, die zum Gegenstand des Verteidigervorbringens gemacht wurde.

Eine derartige Ansammlung von formalen Verstößen sollte aber auch in schwierigen Ausnahmesituation des Beraters (z.B. wegen einer Erkrankung oder erheblichen Personalausfalls) möglichst unbedingt vermieden werden. Es sollte für Kammermitglieder selbstverständlich sein, auf Anfragen der Kammer stets zu reagieren, auch wenn beispielsweise eine zugrunde liegende Mandantenbeschwerde noch so unzutreffend und fernliegend erscheint. Bei zu kurz bemessenen Antwortfristen, Zeitnot durch besondere Umstände oder ggf. noch erforderlichen Recherchen und Aufklärungsmaßnahmen in der Kanzlei ist es erfahrungsgemäß immer möglich, eine angemessene Fristverlängerung bei der Kammer zu erreichen. Wichtig ist, dass reagiert, angemessen kommuniziert und sachlich argumentiert wird. Dann lassen sich derartige Bußgelder und Verweise wegen nicht erfolgter Mitwirkung nahezu ausnahmslos vermeiden. Kommunikation steht hier an erster Stelle, um eine solche Eskalation zu verhindern.

Sollte in einer Ausnahmekonstellation erwogen werden, von einem potentiellen Auskunftsverweigerungsrecht wegen einer möglichen Selbstbelastungsfahr Gebrauch zu machen, sollte sich das

Kammermitglied vor diesem Schritt im eigenen Interesse beraten lassen. In persönlichen Angelegenheiten ist der Berater kein guter Berater. Es ist erfahrungsgemäß besser, die Vor- und Nachteile einer potentiellen Aussage mit einem objektiven Dritten, der ebenfalls unter Verschwiegenheit steht, abzuwägen und erst danach auf einer möglichst objektiven, strategischen Entscheidungsgrundlage zu operieren.

Wenn ein von der Kammer angefragter Sachverhalt nicht auf einer Mandantenbeschwerde beruht, muss der Berater vor Beantwortung stets vorsorglich prüfen, welche Informationen über einen Mandanten und das Mandatsverhältnis wegen eines berechtigten Interesses preisgegeben werden dürfen, ohne die Verschwiegenheitspflicht zu verletzen. Auch insoweit kann es zweckmäßig sein, sich bei Zweifeln von einem objektiven Dritten, der ebenfalls unter Verschwiegenheit steht, beraten zu lassen.

Die vorliegende Entscheidung belegt nicht zuletzt, wie wichtig es aus Berater-sicht ist, sich proaktiv und frühzeitig um die bestehenden Pflichten nach dem GwG zu kümmern. Es finden regelmäßig anlasslose Prüfungen durch die Kammer im Rahmen von Zufallsstichproben statt und unabhängig von einer Mitwirkungspflichtverletzung im Rahmen der Prüfung kann ein Verstoß gegen die Pflichten nach dem GwG ein Bußgeld nach sich ziehen. Wird ausnahmsweise aufgrund eines konkreten Verdachtes ein derartiges Verfahren gegen den Berater eingeleitet, sollte immer erst nach Akteneinsicht Stellung bezogen werden. Es sind dann die Besonderheiten im Einzelfall herauszuarbeiten, die im Optimalfall für eine Erledigung möglichst ohne Verhängung eines Bußgeldes und ohne zusätzliche berufsaufsichtsrechtliche Maßnahmen sprechen.

2 Bundesfinanzhof, Urteil vom 31.01.2024 – X R 7/22: Nur Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen der Verfolgungsbehörde oder des Richters unterbrechen nach § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 OWiG die Verfolgungsverjährung, nicht aber Anordnungen der Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft. Wenn es für die Frage, ob eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO eingetreten ist, auf die verjährungsunterbrechende Wirkung einer Durchsuchungsanordnung ankommt, hat das Finanzgericht Feststellungen dazu zu treffen, ob mit der Anordnung die inhaltlichen Mindestanforderungen erfüllt sind.

Sachverhalt:

Auf den Namen der Klägerin war im Streitjahr 2001 ein gewerbliches Einzelunter-

nehmen angemeldet. Die ESt-Erklärung für 2001 reichte sie 2002 ein. Das Finanzamt erließ den ESt-Bescheid am 06.02.2003

unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 28.01.2010 erging ein auf § 164 Abs. 2 gestützter Änderungsbescheid, in dem

erklärte Betriebsausgaben nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Seither streiten die Beteiligten darüber, ob dieser Änderungsbescheid noch innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist.

Am 03.05.2006 wurde in den Geschäftsräumen des Einzelunternehmens durchsucht, ohne dass sich das Verfahren schon gegen die Klägerin gerichtet hätte. Erst im Verlauf der Durchsuchung kam der ermittelnde Steuerfahnder zu dem Ergebnis, dass gegen die Klägerin ein Verfahren einzuleiten sei. Er gab ihr die Einleitung aber nicht bekannt. Gleichzeitig ordnete er wegen Gefahr im Verzug auch die Durchsuchung in dem Verfahren gegen die Klägerin an und protokollierte die Beschlagnahme und Sicherstellung von Unterlagen „in dem Strafverfahren gegen die Klägerin“.

Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht wurde des Weiteren noch auf den Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses durch das Amtsgericht vom 27.10.2006 verwiesen. Dieser Beschluss lag im finanzgerichtlichen Verfahren aufgrund einer Vernichtung der Akten nicht mehr vor. Die Ermittler konnten sich an Einzelheiten des Beschlusses nicht mehr erinnern. Das Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin wurde am 13.01.2010 mangels Vorsatznachweis eingestellt. Am 19.07.2012 wurde eine Geldbuße wegen leichtfertiger Steuerverkürzung festgesetzt.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es würdigte den Sachverhalt dahingehend, dass der Klägerin zwar keine Steuerhinterziehung nachgewiesen werden konnte, ihr jedoch in Bezug auf die erklärten Betriebsausgaben eine leichtfertige Steuerverkürzung nachgewiesen wurde. Die fünfjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 AO) hätte am 31.12.2007 geendet, sei aber nach § 171 Abs. 7 AO bis zum 27.10.2011 gehemmt gewesen. Damit sei der Änderungsbescheid rechtzeitig erlassen worden. Die Revision gegen dieses Urteil war erfolgreich. Die Sache wurde zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof bestätigte zunächst, dass das Finanzgericht zutreffend davon ausgegangen ist, dass eine möglicherweise ergangene Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung vom

03.05.2006 keine verjährungsunterbrechende Wirkung hatte und damit die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO nicht auslösen konnte. Gemäß § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 OWiG wird die Verfolgungsverjährung unter anderem durch Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen der Verfolgungsbehörde oder des Richters unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt nur gegenüber demjenigen, auf den sich die Handlung bezieht (§ 33 Abs. 4 S. 1 OWiG). Folglich muss sich die Unterbrechungshandlung gegen eine bestimmte Person richten.

Beschlagnahmeanordnungen von Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft lösen die verjährungsunterbrechende Wirkung des § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 OWiG nicht aus. Der klare Wortlaut beschränkt sich auf Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen „der Verfolgungsbehörde oder des Richters“. Bei der Verfolgungsbehörde handelt es sich um die für die Verfolgung und Ahndung der Ordnungswidrigkeit zuständige Behörde nach §§ 35 ff. OWiG, deren Befugnisse in § 46 Abs. 2 OWiG bestimmt sind.

§ 53 Abs. 2 OWiG kennt daneben auch Beschlagnahme- und Durchsuchungsanordnungen durch die „Beamten des Polizeidienstes, die zu Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft bestellt sind“ (im Steuerstrafverfahren: Beamte der Steuerfahndung gemäß § 404 AO). Das Tätigwerden in dieser Funktion ist aber kein Tätigwerden für die „Verfolgungsbehörde“ im Sinne des OWiG. Es wäre gesetzestech-nisch zu erwarten gewesen, dass diese Anordnungsbefugten dann ebenfalls in § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 OWiG erwähnt worden wären, wenn der Gesetzgeber ihren Anordnungen dieselbe verjährungsunterbrechende Wirkung hätte zumessen wollen wie den Anordnungen der Verfolgungsbehörde oder des Richters. Dies ist aber gerade nicht geschehen. Die vorliegende Anordnung am 03.05.2006 vermochte deshalb die Verjährung nicht zu unterbrechen, weil der Steuerfahnder sie in seiner Eigenschaft als Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft ausgesprochen hatte.

Für einen Eintritt der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO durch einen Durchsuchungsbeschluss des Amtsgerichtes vom 27.10.2006 reichten die getroffenen tatsächlichen Feststellungen dem Bundesfinanzhof nicht aus. Ein Durch-

suchungsbeschluss muss tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs enthalten, wofür die lediglich schlagwort-artige Bezeichnung der jeweiligen Straftat nicht genügt. Ferner muss der Beschluss die Art sowie den denkbaren Inhalt der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt, erkennen lassen. Durchsuchungsbeschlüsse, die die genannten verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen an ihre inhaltliche Bestimmtheit nicht erfüllen, haben nicht die in § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 OWiG vorgesehene verjährungsunterbrechende Wirkung. Das OWiG enthält keine eigenen Regelungen über die Anordnung von Durchsuchungen, sondern verweist insoweit in vollem Umfang auf die StPO (§ 46 Abs. 1 OWiG).

Etwas anderes in Bezug auf den Eintritt der Ablaufhemmung gilt vorliegend auch nicht deshalb, weil im Steuerfestsetzungsverfahren die Rechtmäßigkeit eines Durchsuchungsbeschlusses aufgrund der Tatbestandswirkung der Entscheidungen anderer Gerichte grundsätzlich nicht überprüfbar ist. Diese Tatbestandswirkung tritt nur ein, wenn der Beschluss nicht angefochten oder ein Rechtsmittel des Betroffenen zurückgewiesen wurde. Das setzt aber voraus, dass eine Gelegenheit zur Anfechtung des Beschlusses bestanden hat.

Vorliegend ist weder festgestellt noch feststellbar, ob der amtsgerichtliche Durchsuchungsbeschluss vom 27.10.2006 der Klägerin bekanntgegeben oder ob er vollzogen worden ist und die Klägerin damit Gelegenheit hatte, den Beschluss anzufechten. Es besteht keine tatsächliche Vermutung dahingehend, dass ein richterlicher Durchsuchungsbeschluss bekanntgegeben wurde. Es kommt vor, dass sich die Ermittlungsbehörde zunächst einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss beschafft, diesen aber wegen veränderter Umstände nicht vollzieht.

Eine Nachholung der erforderlichen Tatsachenfeststellungen zum konkreten Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses ist wegen der Vernichtung aller maßgeblichen Akten und des fehlenden Erinnerungsvermögens der vom FG befragten Beamten nicht mehr möglich. Dieses Informationsdefizit geht zu Lasten des FA, so dass die Voraussetzungen für den Eintritt einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO als nicht erwiesen anzusehen sind. Schon nach den allgemeinen Regeln

liegt die Feststellungslast für Umstände, die den ausnahmsweisen Erlass eines Steuerbescheids nach Ablauf der regulären Verjährungsfrist ermöglichen würden, beim FA, das sich auf den Eintritt der Voraussetzungen eines Tatbestands der Ablaufhemmung beruft. Dies gilt erst recht unter den Umständen des Streitfalls. Denn nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung fällt es in den Risikobereich der Behörde und hat Einfluss auf das von den Tatsachengerichten anzuwendende Beweismaß, wenn verfahrensrelevante Akten zu einem Zeitpunkt vernichtet werden, in dem ein Besteuerungsverfahren noch nicht bestandsoder rechtskräftig abgeschlossen ist.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes ist insbesondere für die steuerliche Beratungspraxis im Zusammenhang mit Strafverfahren von Bedeutung, da sie das Zusammenspiel zwischen Straf- und Bußgeldverfahren sowie Besteuerungsverfahren im Rahmen der Prüfung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO relativ umfassend beleuchtet. Im Besteuerungsverfahren ist für die Frage, ob eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO vorliegt, zu prüfen, ob die entsprechende Durchsuchungsanordnung auch die rechtlichen Mindestanforderungen erfüllt. Es muss also inzidenter für den Ablauf der

steuerlichen Fristen geprüft werden, ob mit der Durchsuchungsanordnung die Regeln der StPO eingehalten wurden. So muss ein Durchsuchungsbeschluss u.a. tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs enthalten, wofür die lediglich schlagwortartige Bezeichnung der jeweiligen Straftat nicht genügt. Ferner muss der Beschluss die Art sowie den denkbaren Inhalt der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt, erkennen lassen. Dies alles ließ sich im vorliegenden Fall nicht mehr rekonstruieren.

Für die Beratung ist es in diesem Zusammenhang wichtig zu wissen, dass etwas anderes gilt, wenn ein nachgewiesen bekannt gegebener Durchsuchungsbeschluss nicht angefochten oder ein Rechtsmittel des Betroffenen endgültig zurückgewiesen wurde. In diesen Fällen tritt eine sog. „Tatbestandswirkung“ des Beschlusses ein. Es kommt dann auf die Prüfung der Rechtmäßigkeit im Rahmen der Prüfung der Ablaufhemmung nicht mehr an. Dem Finanzgericht ist in diesen Fällen eine inhaltliche Überprüfung des Durchsuchungsbeschlusses verwehrt. Sie haben für das Steuerfestsetzungsverfahren von der Rechtmäßigkeit der Durchsuchungsanordnung auszugehen.

Kommt es für das Besteuerungsverfahren und eine steuerliche Verjäh-

rungsprüfung auf die Hemmungswirkung eines Durchsuchungsbeschlusses nach § 171 Abs. 7 AO an, kann es deshalb strategisch zweckmäßig sein, den Beschluss im Strafverfahren nach den Regeln der StPO anzugreifen, wenn es entsprechende Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit gibt und die zeitlichen Verläufe der beiden Verfahren hierfür geeignet erscheinen. Wenn eine Ablaufhemmung noch durch eine erneute Maßnahme innerhalb nicht festsetzungsverjährter Zeit herbeigeführt werden kann, läuft die Beschwerde gegen den Durchsuchungsbeschluss zur Auflösung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO durch den Beschluss möglicherweise ins Leere. Sobald die Behörde das Problem erkennt, wird sie ggf. eine weitere Maßnahme mit hemmender Wirkung ergreifen.

Da die Beschwerde gegen den Durchsuchungsbeschluss nicht fristgebunden ist, kann deshalb unter Umständen mit dem Rechtsbehelf strategisch bis zum Verjährungsablauf gewartet werden. Es sollte dann nur kurz geprüft werden, wann im Einzelfall wegen einer Untätigkeit des Betroffenen mit dem potentiellen Risiko einer Verwirkung des Beschwerderechtes zu rechnen sein könnte. Hierfür gibt es keine starren Fristen.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 15.08.2024 – 5 StR 435/23: Führt die Erfüllung eines Vergleichs zur vollständigen Abgeltung des Anspruchs eines Verletzten gegen den Angeklagten, ist eine Einziehung gemäß § 73e Abs. 1 S. 1 StGB insgesamt ausgeschlossen.

Sachverhalt:

Der Angeklagte wurde wegen Betruges in 15 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verurteilt. Zudem hat das Landgericht gegen ihn die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 79 T€ angeordnet. Enthalten in diesem Einziehungsbetrag war ein Fall des Versicherungsbetruges, in dem der Angeklagte durch die Tat Versicherungsleistungen im Wert von 4.808,43 € erlangte.

Der Angeklagte zahlte an das Versicherungsunternehmen zur Schadenswiedergutmachung im Vergleichswege 2.413 €. Diese Vergleichszahlung zog das Landgericht bei der Einziehungsentscheidung ab, obwohl durch den Vergleich sogar sämtliche Ansprüche des Versicherungsunternehmens als abgegolten galten. Die Revision des Angeklagten war

in Bezug auf diese Einziehungsentscheidung erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Im Strafurteil kann der Wert des durch eine Tat Erlangten gemäß §§ 73, 73c StGB eingezogen werden. Die angeordnete Wertersatzeinziehung ist aber gemäß § 73e Abs. 1 S. 1 StGB insoweit zu reduzieren, als durch Zahlung die Ansprüche des Verletzten erloschen sind.

Führt die Erfüllung eines Vergleichs zur vollständigen Abgeltung des Anspruchs der Verletzten gegen den Angeklagten, ist eine Einziehung gemäß § 73e Abs. 1 S. 1 StGB insgesamt ausgeschlossen.

Praxishinweis:

Der vorliegende Beschluss bestätigt zunächst für Wirtschaftsstrafverfahren,

dass es sich für einen Angeklagten lohnen kann, durch wirtschaftlich sinnvolle und mögliche Vergleichsverhandlungen eine Einziehungsentscheidung im Strafprozess zu vermeiden. Kann insbesondere durch eine auch nur anteilige Zahlung im Vergleichswege eine vollständige Abgeltung sämtlicher Ansprüche gegen den Angeklagten vereinbart werden, kann hierdurch verhindert werden, dass der restliche Anspruch noch im Strafprozess tituliert wird. Es muss nur darauf geachtet werden, dass die Abgeltungsklausel im Vergleich in Bezug auf den betroffenen Angeklagten umfassend, abschließend und eindeutig formuliert wird. Da eine Schadenswiedergutmachung nicht zuletzt auch für die Strafzumessung ein bestimmender Faktor ist, kann eine derartige Zahlung zudem für eine optimale Gesamtlösung im Strafverfahren genutzt werden.

Interessant sind Entscheidungen zur Erfüllungswirkung von anteiligen Zahlungen im Vergleichswege aber nicht zuletzt auch im Hinblick auf die steuerstrafrechtliche Praxis. Denn es ist nach wie vor umstritten, ob einer tatsächlichen Verständigung eine entsprechende Abgeltungswirkung und damit ein Ausschluss einer entsprechenden Einziehungsentcheidung für die darauf basierenden Steuer zukommt.

Da die tatsächliche Verständigung bei unklaren Sachverhalten dazu dient, verbindliche Tatsachen als Basis für steuerliche Berechnungen festzuschreiben, wird damit auch das vergleichbare Ergebnis erreicht, dass darüber hinausgehende Feststellungen in diesen Sachverhalten mit weitergehenden steuerlichen Konse-

quenzen (Ausnahme nur bei arglistiger Täuschung) nicht mehr möglich sind. Damit lässt sich die vorliegende Rechtsprechung unmittelbar auf die Konstellation der tatsächlichen Verständigung übertragen.

Mit dem wirksamen Abschluss einer tatsächlichen Verständigung und der anschließenden Umsetzung der Verständigung durch entsprechende Steuerbescheide sind die steuerlichen Ansprüche aus dem festgeschriebenen Sachverhalt vollständig abgegolten. Damit bleibt kein Raum mehr für eine weitergehende Einziehungsanordnung. Sollte ein Strafgericht insoweit ausnahmsweise eine abweichende Auffassung vertreten, sollte in geeigneten Fällen eine endgültige rechtliche Klärung dieser Rechtsfrage herbeigeführt werden.

Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht/Partnerin in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

*48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;*

*59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;*

bischoff@minoggio.de

www.minoggio.de

