



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Finanzgericht Münster, Urteil vom 24.06.2022 – 4 K 135/19 E: Eine Steuerhinterziehung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung scheidet in den Fällen aus, in denen die Finanzbehörde zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis hatte.

### Sachverhalt:

Das klagende Ehepaar wurde zusammenveranlagt. Bis 2008 erzielte nur der Kläger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Lohnsteuerabzug erfolgte über Steuerklasse III. Der Steuerfall war beim beklagten Finanzamt als Antragsveranlagung abgespeichert. Erst ab 2009 erzielte auch die Klägerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Ihr Lohnsteuerabzug erfolgte über Steuerklasse V. Weitere Einkünfte erzielten die Kläger nicht.

Die Arbeitgeber übermittelten die jeweiligen Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2009 und 2010. Die Bescheinigungen waren nach Übermittlung im Datenverarbeitungsprogramm des Beklagten unter der Steuernummer der Kläger abgespeichert. Die Kläger erhielten von ihren Arbeitgebern jeweils eine Bescheinigung, auf der vermerkt war, dass die Bescheinigungen maschinell an die Finanzverwaltung übertragen worden seien.

Ab 2009 reichten die Kläger keine Steuererklärungen mehr ein. Eine Aufforderung zur Abgabe unterblieb. Der Beklagte schloss die wesentlichen Veran-

lagungsarbeiten (95%-Quote als Beginn der Tatvollendung) für 2009 am 31.03.2011 und für 2010 am 31.03.2012 ab.

Bei der Bearbeitung einer Prüfliste der Oberfinanzdirektion fiel dem Beklagten 2018 auf, dass die Kläger wegen der Aufnahme der nichtselbstständigen Tätigkeit durch die Klägerin ab 2009 zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet waren. Für die Jahre 2011 bis 2016 leitete daraufhin das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ein Strafverfahren ein, welches später gegen Zahlung einer Geldauflage eingestellt wurde. Für die Jahre 2009 und 2010 wurde kein Strafverfahren eingeleitet, da das Strafsachenfinanzamt von einer strafrechtlichen Verfolgungsverjährung ausging.

Der Beklagte erließ dennoch am 08.06.2018 für die Jahre 2009 und 2010 auf Schätzungen basierende Einkommensteuerbescheide. Die Kläger legten erfolglos Einsprüche ein. Die Klage hatte Erfolg.

### Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter hoben die Einkommensteuerbescheide wegen bereits ein-

getretener Festsetzungsverjährung zum Zeitpunkt ihres Erlasses im Jahr 2018 auf. Es sei im vorliegenden Fall nur die regelmäßige Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO einschlägig und nicht die verlängerte zehnjährige Frist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO.

Die Festsetzungsfrist beginne in den Fällen, in denen eine Steuererklärung verpflichtend einzureichen sei, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht werde, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO). Die regelmäßige Festsetzungsfrist habe damit Ende 2012 bzw. 2013 begonnen und aufgrund der Nichtabgabe der Erklärungen am 31.12.2016 bzw. am 31.12.2017 geendet.

Die für die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist vorausgesetzte Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO lag hingegen nach Auffassung der Finanzrichter nicht vor. Hinterzogen seien nur diejenigen Steuern, für die die objektiven und subjektiven Voraussetzungen

des § 370 AO erfüllt seien. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in der Unterlassensvariante (Nichtabgabefälle) setze voraus, dass der Steuerpflichtige die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lasse und dadurch Steuern verkürze oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlange.

Im vorliegenden Fall fehle es an einer derartigen Unkenntnis über die steuerlich erheblichen Tatsachen bei der für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzbehörde. Aufgrund der abrufbaren elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen seien die vollständigen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und der Lohnsteuerabzug bekannt gewesen.

Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen scheide in den Fällen aus, in denen die Finanzbehörde zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt (Abschluss von 95 % der Veranlagungsarbeiten) von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen Umständen Kenntnis hatte. Allein die Verletzung von Erklärungspflichten reiche hingegen nicht aus, um den Straftatbestand der Steuerhinterziehung in Nichtabgabefällen zu verwirklichen.

Der Wortlaut setze ein In-Unkenntnis-Lassen voraus. Wenn eine Finanzbehörde über alle wesentlichen, für eine Steuerfestsetzung maßgeblichen Umstände informiert sei, könne ein Steuerpflichtiger die Behörde nicht mehr in Unkenntnis lassen.

Der Sinn und Zweck des § 370 AO stehe dieser Wortlautauslegung nicht entgegen. Denn das geschützte Rechtsgut sei das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der von dieser Norm erfassten Steuern. Sei die Finanzbehörde tatsächlich bereits informiert, scheide eine Gefährdung des Rechtsgutes aus. Die Erfüllung von steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten sei hingegen kein von § 370 AO geschütztes Rechtsgut.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen könne nachvollzogen werden, dass die Finanzverwaltung es in gewöhnlichen Arbeitnehmerfällen unterlasse, die Vorgänge zur Überprüfung heranzuziehen. Konsequenz dieser Entscheidung sei, dass die Finanzverwaltung nicht in jedem

Fall feststelle, ob es sich um eine Pflichtveranlagung handle und eine Einkommensteuererklärung einzureichen sei. Dieses verwaltungsökonomische Vorgehen und die daraus resultierende fehlende Überprüfung ändere aber nichts an der tatbestandsausschließenden Kenntnis der Finanzverwaltung in einem derartigen Fall.

#### Praxishinweis:

Die aktuelle Entscheidung des Finanzgerichtes Münster ist zunächst interessant, da es weiterhin an höchstrichterlicher Rechtsprechung zu der Frage fehlt, ob eine Kenntnis der Finanzbehörde von den wesentlichen Besteuerungsgrundlagen eine Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung ausschließt. Erfreulicherweise hat sich das Finanzgericht Münster mit überzeugenden Argumenten den bisherigen strafgerichtlichen Entscheidungen des Oberlandesgerichtes Köln (Urteil vom 31.01.2017, III-1 RVs 253/16, Profile 2018, Heft 2, S. 16), des Oberlandesgerichtes Oldenburg (Beschluss vom 10.07.2018, 1 Ss 51/18, Profile 2018, Heft 5, S. 24) sowie der ebenfalls zu dieser Streitfrage ergangenen, steuerlichen Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf (Urteil vom 26.05.2021, 5 K 143/20 U, Profile 2022, Heft 1, S. 19) angeschlossen.

Die vorliegende Entscheidung nützt für die Verteidigung vor allem in den Fällen, in denen für sämtliche Einkünfte elektronisch übermittelte Bescheinigungen oder Unterlagen im Finanzamt vorliegen. Sobald noch zusätzlich unbekannte Einkünfte (beispielsweise aus VuV) zu erklären sind, fehlt es an einer tatbestandsausschließenden Kenntnis der Finanzbehörde.

Die nicht vollständige Kenntnis des Finanzamtes über einen Teil der Einkünfte könnte aber auch in einem solchen Fall genutzt werden, um den Umfang der strafrechtlichen Steuerverkürzung argumentativ zu begrenzen. Rechtsprechung existiert zu einer derartigen Abgrenzung von bekanntem und unbekanntem Steuerschaden in Nichtabgabefällen bislang nach unserem Kenntnisstand nicht. Es lässt sich aber durchaus vertreten, den strafrechtlichen Steuerschaden in Nichtabgabefällen ausschließlich auf den nicht bekannten Teil der Einkünfte zu begrenzen. Da die Höhe der hinterzogenen Steuern einen wesentlichen Faktor für die strafrechtliche Rechtsfolge darstellt, kann eine derartige Argumenta-

tion erfolgreich genutzt werden, um eine geringere Auflage oder Strafe zu erreichen.

Nicht entscheiden musste das Finanzgericht Münster, wie der Fall zu beurteilen gewesen wäre, wenn die elektronisch übermittelten Einnahmen zwar im Finanzamt verfügbar, aber nicht konkret mit der Steuernummer verknüpft gewesen wären oder diese einen bislang nicht veranlagten, damit unbekanntem Steuerpflichtigen betroffen hätten. In derartigen Konstellationen sollte der Berater bei eingeleitetem Steuerstrafverfahren zunächst versuchen, durch Akteneinsicht und konkret formulierte Auskunftsanträge in den Besteuerungsvorgang den Kenntnisstand der Finanzverwaltung und der zuständigen Sachbearbeitung sowie die in der Behörde gespeicherten Informationen Dritter nachzuvollziehen.

Maßgeblich für die Beurteilung der Kenntnis der Finanzverwaltung ist das Wissen des Sachbearbeiters, seines Sachgebietsleiters und des Vorstehers sowie der jeweiligen Vertreter. Je nach Einzelfall kann es sich trotz nicht erfolgter Zuordnung zum konkreten Steuerfall auch in anderen Fällen anbieten, mit einer Wissenszurechnung und damit einer tatbestandsausschließenden Kenntnis zu argumentieren. Dies gilt vor allem, wenn die unterbliebene oder unrichtige Zuordnung einer Bescheinigung über Einkünfte auf einem Fehler der Finanzverwaltung beruht und der Steuerpflichtige zudem davon ausging, dass das Finanzamt über sämtliche Informationen verfügte, die es für die Steuerberechnungen benötigte.

Aufgrund der mangels Rechtsprechung bestehenden Unsicherheiten in Bezug auf die Reichweite einer Wissenszurechnung innerhalb der Finanzverwaltung und der generellen Fehleranfälligkeit bei der Zuordnung von übermittelten Drittdaten ist diese Entscheidung letztlich nur zur Verteidigung geeignet. Auf die Straflosigkeit bei Nichtabgabe verlassen sollte sich ein Mandant trotz Übermittlung hingegen nicht, denn ein Steuerstrafverfahren wird zunächst schnell eingeleitet und belastet. Es existiert zwar eine mittlerweile deutliche Tendenz in der Rechtsprechung, die Kenntnis wie das Finanzgericht Münster als tatbestandsausschließend einzuordnen, aber weder der Bundesfinanzhof noch der Bundesgerichtshof haben die Auslegung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und des Begriffes des In-Unkenntnis-Lassens endgültig geklärt.

**2** Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.03.2021 – 1 StR 272/20:

1. Die Berechnung der Höhe der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge muss in den Urteilsgründen so dargestellt werden, dass nachprüfbar ist, ob die Nettolöhne rechtsfehlerfrei gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf die Bruttolöhne hochgerechnet wurden.

2. Der Einziehung der Lohnsteuer beim wegen Lohnsteuerhinterziehung angeklagten Arbeitgeber steht nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist und den Arbeitgeber unter den Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 EStG nur eine Haftungsschuld trifft. Die Abschöpfung ersparter Steueraufwendungen setzt voraus, dass der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen konnte.

**Sachverhalt:**

Der Angeklagte betrieb ein Wachdienstgewerbe als Einzelfirma. Nachdem das Hauptzollamt ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachtes des Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt eingeleitet hatte, ließ der Angeklagte seinen mitangeklagten Neffen eine Einzelfirma im Wachbereich gründen, die die Aufträge der Einzelfirma des Angeklagten übernahm. Es handelte sich größtenteils um Subunternehmeraufträge.

Die wesentlichen Firmenentscheidungen bestimmte faktisch der Angeklagte. Der Neffe war aber generell für die Steuerangelegenheiten zuständig. Das Entgelt für den jeweiligen Auftrag zahlten die Auftraggeber auf ein Konto des Neffen ein, über das der Angeklagte nach Belieben verfügen konnte. Diese Erlöse wurden nicht in der Buchführung erfasst. Es wurden hiervon stattdessen Schwarzlöhne in bar an Angestellte der Einzelfirma des Neffen gezahlt. Die vom beauftragten Steuerberatungsbüro abgegebenen Meldungen zur Sozialversicherung, die Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen waren damit unvollständig.

Der Angeklagte war deshalb nach den Feststellungen des Landgerichtes für nicht abgeführte Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile in Höhe von 750.000 €, verkürzte Lohnsteuer von 150.000 € und hinterzogene Umsatzsteuer von 250.000 € verantwortlich. Das Landgericht hat ihn wegen Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt sowie Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt. Im Umfang der nicht abgeführten und verkürzten Abgaben und Steuern hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von rund 1,15 Mio. € angeordnet. Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg.

**Entscheidungsgründe:**

Zu 1.: Die Bundesrichter hoben zunächst die Einzelstrafen und die Einziehungsan-

ordnung in den Fällen des Vorenthalten von Arbeitsentgelt und der Lohnsteuerhinterziehung auf, da die Berechnung der Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge unter Anwendung der Hochschleusung des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV (sog. Nettolohnfiktion) im Urteil der Vorinstanz nicht nachzuvollziehen sei. Die Bruttolöhne seien offensichtlich einer von der Deutschen Rentenversicherung erstellten Berechnungstabelle entnommen.

In dieser übernommenen Berechnung seien aber die konkret monatlich ausbezahlten Arbeitslöhne, die als Bemessungsgrundlage im Urteil anzugeben seien, nicht im Einzelnen festgestellt worden. Die vorzunehmenden Rechenschritte habe die Vorinstanz zwar abstrakt zutreffend dargestellt, dann aber nicht mit konkreten Feststellungen zu den Gesamtlöhnen einschließlich der „Schwarzlohnanteile“ ausgefüllt und ausreichend transparent dargestellt.





Zu 2.: Des Weiteren haben die Bundesrichter ausgeführt, dass die monatliche Pflicht zum Abführen der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuern neben dem formellen Inhaber des Einzelunternehmens auch den faktischen (Mit-)Geschäftsinhaber treffe. Er rücke damit neben dem Inhaber in die Arbeitgeberstellung ein. Faktischer Geschäftsinhaber sei derjenige, der für Außenstehende erkennbar die rechtsgeschäftlichen Handlungen der Einzelfirma maßgeblich bestimme. Zu den hierfür relevanten Handlungen würden u. a. die Einstellung von Personal, Anweisungen und Organisation der Angestellten, die Aushandlung und Vereinbarung von Verträgen sowie die Abwicklung von Aufträgen zählen.

Aus diesen Gründen sei vorliegend die Einziehungsanordnung bezüglich der den Einzugsstellen vorenthaltenen

Sozialversicherungsbeiträgen und der beim Finanzamt verkürzten Lohnsteuern zumindest dem Grunde nach nicht zu beanstanden (für die Umsatzsteuer im Übrigen auch der Höhe nach nicht). Aber der Umfang der Einziehungsanordnung sei hierfür nicht nachvollziehbar bestimmt.

Die Richter des Bundesgerichtshofes wiesen in diesem Zusammenhang zunächst nochmals ausdrücklich auf den „quasi-bereicherungsrechtlichen“ Charakter der Abschöpfungsmaßnahmen im Strafverfahren hin, der eine gegenständliche Betrachtungsweise auch bei den für Steuern und Sozialabgaben ersparten Aufwendungen erfordere. Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten, konkreten Vermögensgegenständen und Rechten setze das Abschöpfen ersparter Aufwendungen voraus, dass der Tatbeteiligte über diese

Ersparnisse tatsächlich verfügen konnte. Die Vermögensvorteile aufgrund der Ersparnis müssten sich messbar in seinem Vermögen niedergeschlagen haben.

Die Einziehung von ersparten Steuern und Sozialabgaben sei regelmäßig, aber nicht zwingend, gegen den Steuerschuldner zu richten, dem zunächst schon begrifflich die Steuerersparnisse zugutegekommen seien. Die Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und über diese tatsächlich zu verfügen, genüge nicht für eine Einziehung beim Steuerschuldner.

Neben den formellen Steuerschuldnern kämen deshalb in einem derartigen Fall als Einziehungsbetroffene weitere Beteiligte in Betracht, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und nachfolgend originäre steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen zu erfüllen und die damit ebenfalls von der Steuerersparnis profitiert hätten. Kann der faktische Inhaber nach Belieben auf das Firmenvermögen zugreifen und es nach seinen Vorstellungen verwalten, wachse ihm der wirtschaftliche Vorteil aus den unvollständigen Erklärungen in seinem Vermögen zu. Die Einziehungsanordnung für Sozialabgaben und Lohnsteuer könne in einem derartigen Fall im vollen Umfang der ersparten Aufwendungen den faktischen Inhaber treffen.

In diesem Zusammenhang wiesen die Richter für die Einziehung der ersparten Lohnsteuer noch darauf hin, dass trotz der steuerlichen Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens für die Abschöpfung nichts anderes gelte als für die Abschöpfung anderer Steuerarten oder Sozialabgaben. § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG normiere für den Arbeitgeber eine „Entrichtungssteuerschuld“. Bei der Einziehung lasse sich somit diese Lohnsteuerentrichtungsschuld ebenfalls unter das Erfordernis der Steuerschuld fassen. Die Ersparnisse der Lohnsteuer würden sich unmittelbar im Vermögen des formellen bzw. faktischen Arbeitgebers niederschlagen: Dessen Aktiva, insbesondere liquide Mittel, seien durch den unterbliebenen Abzug nicht um die Lohnsteuer vermindert worden. In diesem Sinne sei der Arbeitgeber der Nutznießer der ersparten Lohnsteuer. Ohne Bedeutung für den Umfang der Einziehungsentscheidung sei dabei, in welchem Umfang die



Arbeitnehmer in Form der Abschöpfung ersparter Einkommensteuer in Anspruch genommen werden könnten.

**Praxishinweis:**

Zunächst ist erfreulich, dass im Urteil des Bundesgerichtshofes nochmals deutlich darauf hingewiesen wird, dass Berechnungen von Sozialversicherungsbeiträgen in einem Strafurteil im Einzelnen nachvollziehbar dargelegt sein müssen. Es genügt keinesfalls, einfach nur Berechnungsergebnisse der Deutschen Rentenversicherung ohne eigene Überprüfung durch das Strafgericht in das Urteil zu übernehmen. Insbesondere die Bemessungsgrundlage muss für die jeweiligen Anmeldezeiträume konkret festgestellt werden. Auch der daran anknüpfende Rechenweg für die Beiträge muss im Urteil im Einzelnen dargestellt werden.

Diese Anforderungen kann der Berater in geeigneten Verfahren nutzen, vor allem wenn eine Strafbarkeit dem Grunde nach kaum in Zweifel zu ziehen ist. Hierfür sollten sich Berater und Verteidiger mit den strafrechtlichen Schadensberechnungen im Einzelnen auseinandersetzen und genau prüfen, an welchen Stellen inhaltliche Fehler zu diskutieren sein könnten. Im Regelfall finden sich Mängel in den Berechnungen, vor allem wenn auch der zugrunde liegende Lebenssachverhalt nochmals gemeinsam mit dem Mandanten erörtert und überprüft wird.

Manchmal eröffnen sich danach plötzlich unerwartete Möglichkeiten für einen vorteilhaften Verfahrensabschluss, wenn das von der Behörde oder dem Gericht erhoffte schnelle Ende durch intensive Auseinandersetzung mit den Berechnungsgrundlagen und aufwändige Nachberechnungen durch die ermittelnden Behörden deutlich erschwert wird. In einem solchen Fall kann es sich durchaus als zweck-

mäßig herausstellen, bei passender Gelegenheit zu signalisieren, dass ein bestimmter Schadensumfang möglicherweise unangegriffen einem Urteil oder einem Strafbefehl zugrunde gelegt werden könnte, wenn die Rechtsfolge die Risikoeinschätzung für den Mandanten angemessen abbildet.

Die relativ detaillierten Ausführungen zur Einziehung der ersparten Aufwendungen für Steuern und Sozialabgaben belegen, wie kompliziert das strafrechtliche Instrument der Vermögensabschöpfung in Form der Einziehung ist. Seit der grundlegenden Reform in diesem Bereich im Juli 2017 wird verstärkt von der strafrechtlichen Einziehungsmöglichkeit Gebrauch gemacht. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber die in der Vergangenheit extensiv genutzten Möglichkeiten des Absehens von einer Einziehungsentscheidung deutlich begrenzt hat und es seither nicht zuletzt in den Staatsanwaltschaften strenge Anweisungen zur Umsetzung der Einziehungsmöglichkeiten gibt. Der Staat schafft sich dadurch relativ unkompliziert im Strafverfahren einen Titel, aus dem er in der Folge vollstrecken kann. Auch im Steuerstrafverfahren kommt es mittlerweile vermehrt zu strafverfahrensrechtlichen Einziehungsentscheidungen, wie die vorliegende Entscheidung belegt. Wenn also bei laufendem Steuerstrafverfahren mit Verurteilungsrisiko Steuern nicht gezahlt werden, sollte der Verteidiger den Mandanten frühzeitig über dieses Risiko aufklären. Bei einem einverständlichen Verfahrensabschluss sollte auch diese Rechtsfolge bedacht und unter Beachtung der vorstehenden Grundsätze geregelt werden. Insbesondere die durch den Bundesgerichtshof nochmals betonte Voraussetzung der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über ersparte Steuern und Sozialabgaben kann dabei für ein sachgerechtes Ergebnis genutzt werden.

Mittlerweile kommt es zur Sicherung der späteren Einziehungsentscheidung auch in steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren vermehrt zu strafverfahrensrechtlichen Vermögensarresten, die auf einfacher Verdachtsgrundlage erlassen werden können. Diese Arreste blockieren unerwartet Geschäftskonten. Sie können Unternehmen damit frühzeitig im Strafverfahren in die Insolvenz treiben und bringen einen hohen Druck für alle Beteiligten in derartigen Verfahren. In solchen Fällen sollte dennoch zunächst auf eine schnelle Akteneinsicht zur Verbesserung der Informationsbasis gedrängt werden. Erst danach können die Erfolgsaussichten im Einzelnen geprüft und die richtige Verteidigungsstrategie gegen diese Maßnahmen erarbeitet werden. Auch die realistischen Chancen, den Geschäftsbetrieb anschließend fortzusetzen, sollten dabei sorgfältig analysiert werden. Ist ein Arrest auf zutreffender Tatsachengrundlage ergangen, kann es einen Kunstfehler darstellen, diesen mit einer Beschwerde anzugreifen und durch einen negativen, die Arrestanordnung bestätigenden Beschluss des Beschwerdegerichtes den Sachverhalt für das weitere Verfahren festzuschreiben.

Vorübergehend kann es bei Vermögensarresten und einem weiter laufenden Geschäftsbetrieb helfen, dass auf Antrag eine monatliche Mindestsumme zur Verfügung freigegeben wird, die über das Konto zur Begleichung der notwendigen Betriebsausgaben genutzt werden kann. Werden diese Ausgaben mit Belegen nachvollziehbar und schlüssig dargestellt, wird eine solche Freigabe im Regelfall erreicht und der Geschäftsbetrieb kann zunächst fortgesetzt werden. Auch Staatsanwaltschaften haben regelmäßig kein Interesse daran, die Existenz eines nicht komplett illegalen Betriebes sofort durch den Arrest zu vernichten.

**3 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 24.09.2021 – 12 Qs 66/21: Die aufzuklärende Straftat muss in einem Durchsuchungsbeschluss so genau umschrieben werden, dass Umfang und Reichweite des dadurch legitimierten Grundrechtseingriffs deutlich werden und klar ist, worauf sich die Durchsuchung bezieht (sog. Begrenzungsfunktion).**

**Sachverhalt:**

Eine GbR, an der der Beschuldigte als Gesellschafter beteiligt war, sollte eine Reihe von Eingangsrechnungen einer UG und weiterer Gesellschaften verbucht

haben, obwohl es sich um Scheinrechnungen handelte. Ermittlungen hatten ergeben, dass das Unternehmen derartige Umsätze gar nicht getätigt hatte. Aus Sicht der Ermittler sprach die kriminalistische

Erfahrung dafür, dass es hierdurch zu Steuerverkürzungen gekommen sein muss. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes Nürnberg-Süd führte deshalb ein steuerstrafrechtliches Ermitt-

lungsverfahren wegen Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerhinterziehung gegen den Beschuldigten und beantragte im Mai 2021 mehrere Beschlüsse für die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Beschuldigten, seiner Firma und von Kreditinstituten. Der Ermittlungsrichter erließ die Beschlüsse mit identischem Wortlaut der Anträge. Die Beschlüsse wurden im August 2021 vollzogen.

#### Entscheidungsgründe:

Auch wenn die Beschwerde der Verteidigung gegen die Beschlüsse im Ergebnis erfolglos blieb, enthält die Entscheidung einige wesentliche Ausführungen zu den Mindestanforderungen an einen rechtmäßigen Durchsuchungsbeschluss, der der geforderten Begrenzungsfunktion gerecht wird.

Zwingend erforderlich sei zunächst, dass in dem Durchsuchungsbeschluss die aufzuklärende Straftat tatsächlich und rechtlich so genau umschrieben werde, dass Umfang und Reichweite des dadurch legitimierten Grundrechtseingriffs deutlich seien. Diese Umschreibung müsse den mit der Vollziehung der Anordnung betrauten Beamten aufzeigen, worauf sie ihr Augenmerk richten sollen. Damit erfüllt die Umschreibung den Zweck der Durchsuchungsanordnung, den Zugriff auf Beweisgegenstände bei der Vollziehung der Durchsuchung zu begrenzen.

Die Begrenzungsfunktion eines Durchsuchungsbeschlusses sei gewahrt, wenn aus ihm hervorgehe, welche Steuern in welchen Jahren der Beschuldigte hinterzogen haben soll, welche Tatmodalitäten (wie vorliegend die Abgabe falscher Steuererklärungen aufgrund vorangegangener Manipulationen der Buchhaltung durch die Verbuchung von Scheinrechnungen) ihm vorgeworfen werden und wenn die Begünstigten der jeweiligen Hinterziehungen bezeichnet werden. Im Beschluss müsse mitgeteilt werden, nach welchen Unterlagen und Belegen mit welchem thematischen Bezug gesucht werden soll, damit auf dieser Grundlage die Zielrichtung der Durchsuchung bestimmt und die dabei sicherzustellenden Unterlagen eingegrenzt werden können.

In der Begründung der richterlichen Durchsuchungsanordnung sei die Dar-

legung der wesentlichen Verdachtsgründe erforderlich, d. h. der Tatsachen, die den behaupteten Anfangsverdacht belegen sollen. Die Angabe dieser Tatsachen dürfe nur unterbleiben, wenn die Bekanntgabe den Untersuchungszweck gefährde.

Auch wenn die Durchsuchungsbeschlüsse keinen Hinweis auf ihre tatsächliche Grundlage enthalten und auch die Mitteilung über eine Gefährdung des Durchsuchungszweckes fehle, führe dies nicht zwingend zur Rechtswidrigkeit der Beschlüsse. Diese seien vielmehr dennoch rechtmäßig, wenn sie in ausreichendem Maße erkennen ließen, dass der Ermittlungsrichter die Voraussetzungen für den Erlass eigenständig geprüft habe. Die Beschwerdekammer könne insoweit die Begründung auf der Grundlage der bei Beschlusserlass aus der Akte ersichtlichen Umstände mit der Beschwerdeentscheidung nachholen. Fehle es im Beschluss an dem Hinweis, dass die Nennung der Verdachtsgründe wegen einer Gefährdung des Ermittlungszweckes unterbleibe, habe das Beschwerdegerecht aber regelmäßig keinen Anlass, Rücksicht zu nehmen auf solche Tatsachen, die nach Wertung die Durchsuchung rechtfertigen.

Ein Fehlen der gebotenen Einzelfallprüfung durch den Ermittlungsrichter folge nicht daraus, dass er die Durchsuchungsbeschlüsse nicht selbst ausformuliert, sondern – entsprechend der ständigen Praxis in Wirtschafts- und Strafverfahren – die vorformuliert vorgelegten Beschlussentwürfe unterzeichnet habe. Von fehlender eigener Prüfung könne in diesem Kontext allenfalls ausgegangen werden, wenn sich ein Beschluss in einer formelhaften Begründung ohne Einzelfallbezug erschöpfen würde.


#### Praxishinweis:

Werden bei Erlass von Durchsuchungsbeschlüssen oder deren Vollziehung rechtsstaatliche Grenzen überschritten, sollte geprüft werden, ob eine Beschwerde erfolgsversprechend ist. Die vorliegende Beschwerdeentscheidung verdeutlicht aber, dass Beschwerden gegen Durchsuchungsbeschlüsse nur in relativ krassen Ausnahmekonstellationen zu einer Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Durchsuchungs-

maßnahme führen. Dies sollte bei der Prüfung einer Beschwerdeeinlegung bedacht werden.

Bei diesen Überlegungen ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass rechtswidrige Durchsuchungsbeschlüsse nicht automatisch zu einem umfassenden steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Beweisverwertungsverbot führen. Hierfür ist stattdessen nach Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Ermittlungsmaßnahme noch eine Abwägung der verletzten Individualinteressen mit dem Strafverfolgungsinteresse des Staates erforderlich. Die Anforderungen an ein Verwertungsverbot sind in der Rechtsprechung relativ hoch.

Eine Beschwerde um der Beschwerde willen ist in nahezu allen Fällen nicht sinnvoll. Sie blockiert oftmals organisatorisch das Verfahren auf Seiten der Ermittler, sorgt deshalb meistens für zeitliche Verzögerungen auch der Verteidigungsarbeit und belastet das Klima.

Beschwerden sind bei Rechtsverstößen durch die Beteiligten nicht selten vor allem ein taktisches Mittel im Rahmen einer Gesamtstrategie, um ein vernünftiges Gesamtergebnis für den Mandanten zu fördern und zu erreichen. Hierfür ist es oftmals zweckmäßig, parallel zur Beschwerde oder sogar schon vor ihrer Einlegung den Rechtsverstoß zu thematisieren und zu versuchen, ein lösungsorientiertes Gespräch mit der Ermittlungsbehörde im Interesse des Mandanten zu führen. 

#### Autoren:

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.*

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

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

[mail@minoggio.de](mailto:mail@minoggio.de) · [www.minoggio.de](http://www.minoggio.de)