



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.05.2023 – II R 35/20: Für die Prüfung, ob eine leichtfertige Steuerverkürzung als Voraussetzung der verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 AO vorliegt, ist auf die persönlichen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen im Bereich der maßgeblichen Steuern abzustellen.

### Sachverhalt:

Der Kläger erhielt von seinen Eltern sukzessive GmbH-Anteile geschenkt. Den letzten Anteil in Höhe von 42,31 % übertrug sein Vater durch Vertrag vom 03.02.2009. Die GmbH war seit 2008 Eigentümerin eines Grundstücks.

Bei Beurkundung des Vertrages vom 03.02.2009 hatte der Notar die Beteiligten darüber belehrt, dass eine Grunderwerbsteuerpflicht bestehe, falls die GmbH über Grundbesitz verfüge und der Vertrag eine Anteilsvereinigung bewirke. Er wies darauf hin, dass das Finanzamt eine beglaubigte Abschrift des Vertrages erhalte.

Diese an die Körperschaftsteuerstelle adressierte Anzeige des Notars ging am 13.02.2009 beim Finanzamt ein. Sie enthielt weder einen Hinweis auf den Grundbesitz der GmbH noch eine Bitte um Weiterleitung an die Grunderwerbsteuerstelle. Die übrigen Beteiligten zeigten die Schenkung der GmbH-Anteile nicht beim Finanzamt an.

2017 veräußerte der Kläger 51 % seiner Anteile an einen Dritten. Aufgrund

der Veräußerungsanzeige erhielt das Finanzamt erstmals Kenntnis von den Schenkungen der GmbH-Anteile an den Kläger. Mit Bescheid vom 04.08.2017 setzte es Grunderwerbsteuer für die Anteilsvereinigung am 03.02.2009 fest.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die Revision war erfolgreich. Der Bundesfinanzhof wies den Fall an das Finanzgericht zurück.

### Entscheidungsgründe:

Die reguläre Festsetzungsfrist beträgt für die Grunderwerbsteuer nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Sie verlängert sich nach § 169 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 AO auf fünf Jahre, soweit die Steuer leichtfertig verkürzt wurde.

Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Die Grunderwerbsteuer entsteht außer in den Fällen des § 14 GrEStG mit dem jeweiligen, nach § 1 GrEStG steuerpflichtigen Erwerbsvorgang.

Ist eine Anzeige zu erstatten, beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2

S. 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (Anlaufhemmung).

Wie schon das Finanzgericht zutreffend festgestellt hatte, entstand die Grunderwerbsteuer im vorliegenden Fall mit Anteilsübertragung im Jahr 2009, die dreijährige Anlaufhemmung endete folglich mit Ablauf des Jahres 2012. Mangels wirksamer Anzeige des Erwerbsvorgangs griff eine kürzere Anlaufhemmung nicht. Die vierjährige Regelfestsetzungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2016 und damit vor der Steuerfestsetzung im Jahr 2017.

Trotz seiner Pflicht erstattete der Kläger keine Anzeige, die die Anlaufhemmung hätte verkürzen können. Steuerschuldner müssen nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, Abs. 4 S. 1 GrEStG an das für die Besteuerung zuständige Finanzamt Anzeige erstatten. Diese Pflicht besteht unabhängig von der Kenntnis der Beteiligten über die Grunderwerbsteuerpflicht des Vorgangs und

die daraus folgende Anzeigepflicht. Die Anzeigepflicht ist objektiver Natur, sodass die Anlaufhemmung aus § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO unabhängig von subjektiven Merkmalen anwendbar ist.

Auch an einer wirksamen Anzeige des Notars fehlte es. Notare müssen gemäß § 18 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 1 GrEStG innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung dem zuständigen Finanzamt schriftlich Anzeige über die beurkundeten Vorgänge erstatten, die die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft betreffen, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein im Geltungsbereich des GrEStG liegendes Grundstück gehört.

Der Notar hat die Anzeige nach § 18 Abs. 5 GrEStG an das für die Besteuerung zuständige Finanzamt zu schicken. Sie muss sich zumindest nach ihrem Inhalt eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle richten. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist.

Hierzu führten die Richter des Bundesfinanzhofes aus, dass die Festsetzungsfrist des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO deshalb ausnahmsweise nicht mit der Abgabe einer Anzeige und dem Ablauf des Kalenderjahres beginne, wenn die Erklärung derart lückenhaft sei, dass dies praktisch auf das Nichteinreichen der Anzeige hinauslaufe. Eine Anzeige, die lediglich potentiell die Möglichkeit für ein Grunderwerbsteuerfestsetzungsverfahren eröffne, der für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer zuständigen Organisationseinheit des Finanzamtes aber keine positive Kenntnis vermittele, reiche jedenfalls nicht aus.

Streitentscheidend zu prüfen war damit, ob sich die Festsetzungsfrist aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 AO auf fünf Jahre verlängert haben könnte, da der Bescheid in 2017 noch rechtzeitig in dieser verlängerten Frist, aber nach Ablauf der regulären Frist Ende 2016, erlassen worden wäre.

Ob eine leichtfertige Steuerverkürzung im Sinne des § 169 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 AO vorliege, bestimme sich nach § 378 AO. Die objektiven und subjektiven Voraussetzungen des § 378 AO müssten erfüllt sein. Die im Steuerrecht vorkommenden

Begriffe des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts seien materiell-rechtlich wie im Straf-/Ordnungswidrigkeitenrecht zu beurteilen, jedoch nach den Verfahrensvorschriften der AO/FGO zu prüfen.

Nach § 378 Abs. 1 S. 1 AO handele ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begehe. Wer eine Anzeigepflicht nicht erfülle, lasse die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis und könne deshalb grundsätzlich eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen. Der Notar sei allerdings nicht tauglicher Täter, da er weder der Steuerpflichtige sei, noch bei Wahrnehmung der Angelegenheit des Steuerpflichtigen handele. Er erfülle mit der Anzeige eine eigene Pflicht.

Der Verstoß gegen die Anzeigepflicht müsste leichtfertig erfolgen. Leichtfertigkeit bedeute einen erheblichen Grad an Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspreche, im Gegensatz dazu aber auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstelle. Ein derartiges Verschulden liege vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Hierzu sei eine Gesamtbewertung des Verhaltens des Steuerpflichtigen erforderlich.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass es dem Steuerpflichtigen obliege, sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten einschließlich der an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen. Die Erkundigungspflichten beschränkten sich nicht auf die Steuerpflicht einer Tätigkeit, sondern umfassten auch die hieran anknüpfenden Verfahrenspflichten. Wer die Steuerpflicht seines Verhaltens kenne, sei umso mehr gehalten, sich um die damit verbundenen Erklärungs- und Anzeigepflichten zu kümmern.

Zu beachten seien zudem Ausbildung, Tätigkeit und Stellung des Steuerpflichtigen. So seien an die Erkundigungspflichten bei Kaufleuten jedenfalls bei Rechts-

geschäften, die zu ihrer kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. Das bedeute allerdings dennoch, dass für den Leichtfertigkeitvorwurf auf die persönlichen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen im Bereich der betreffenden Steuern abzustellen sei.

Die Erfahrungstatsache, dass ein Kaufmann regelmäßig weitergehende Fähigkeiten als der Nichtkaufmann besitze, sei nur eine Ausprägung des Grundsatzes, dass auf die individuellen Fähigkeiten abzustellen sei. Voraussetzung sei, dass die entsprechenden Fähigkeiten und Kenntnisse, die ein Problembewusstsein für mögliche Pflichten schaffen und so erhöhte Erkundigungs- und Sorgfaltspflichten begründen könnten, auch tatsächlich vorhanden seien. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über eine bestimmte formale Ausbildung oder Stellung verfüge, habe zwar Indizwirkung, könne aber für sich genommen nicht eine Leichtfertigkeit begründen.

Ohne zusätzliche, auf das Individuum bezogene Feststellungen erfülle der Schluss von gruppenspezifisch typischen Eigenschaften auf persönliche Fähigkeiten lediglich einen objektiven Maßstab, denn er erschöpfe sich in der Erwartung, dass ein Angehöriger der Gruppe diese Fähigkeit haben müsse, ungeachtet der Frage, ob er sie tatsächlich habe. Gleichzeitig sei dieser Schluss ein denklogischer Fehler, denn Typizität trage nicht die Schlussfolgerung auf jeden Einzelfall. Das gelte erst recht angesichts der Vielgestaltigkeit kaufmännischer Ausbildungen sowie der Mehrdeutigkeit des Kaufmannsbegriffs selbst.

#### Praxishinweis:

Zunächst zeigt der vorliegende Fall mit einer formal fehlerhaften Adressierung der Notaranzeige, dass der Steuerpflichtige das Risiko des Nicht- oder Falscheinreichens der Anzeige des Notars trägt. Er sollte deshalb in jedem Fall seine eigene Anzeigepflicht erfüllen. Der Berater sollte im Regelfall auf eine zeitnah eingereichte, vollständige eigene Anzeige des Steuerpflichtigen hinwirken, damit die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO möglichst frühzeitig endet und jedes Risiko einer leichtfertigen Steuerverkürzung ausgeschlossen ist. Bestehen Zweifel bei der Ermittlung des zutreffenden Adressaten (insbesondere bei Vorgängen

nach § 1 Abs. 2a-c, 3, 3a GrEStG) kann die Anzeige notfalls vorsorglich gleichzeitig an mehrere Finanzämter geschickt werden, jeweils unter Hinweis auf die Anzeige auch beim anderen Finanzamt.

Erfreulich ist für den Steuerpflichtigen und den Berater aber vor allem, dass die vorliegende Entscheidung einer weiten Auslegung des Leichtfertigkeitbegriffs eine klare Absage erteilt. Straf- und Bußgeldsachenstellen tendieren teilweise dazu, bei Vorliegen einer objektiven Steuerverkürzung und nicht nachweisbarem Vorsatz, ohne tiefere Prüfung von einer leichtfertigen Steuerverkürzung auszugehen und ggf. nach Einstellung des Strafverfahrens zur Überraschung des Betroffenen noch ein Bußgeldverfah-

ren einzuleiten. Auch bei der Anwendung der verlängerten, fünfjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO zeigt sich manchmal eine derartige Tendenz bei der Finanzverwaltung.

In diesen Fällen bietet die vorliegende Entscheidung ein Füllhorn von Argumenten, die insbesondere einer typisierenden Betrachtung von bestimmten Berufsgruppen (beispielsweise Kaufleute, Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer) entgegengehalten werden können. Der Bundesfinanzhof stärkt den subjektiven Leichtfertigkeitbegriff. Es muss also fallbezogen auf die individuellen Fähigkeiten des Einzelnen abgestellt werden. Eine „Gruppenzugehörigkeit“ allein entfaltet hingegen allenfalls Indizwirkung.

Dies bedeutet, dass der Berater die persönlichen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen in Bezug auf den konkret vorgeworfenen Pflichtverstoß möglichst anschaulich herausarbeiten, vortragen und ggf. unter Beweis stellen sollte, soweit diese zur Entlastung dienen können. Zu berücksichtigen ist dabei, dass bei steuerlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes, aus einer Kaufmannstätigkeit oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen, höhere Anforderungen an die Erkundungspflichten zu stellen sind als bei anderen Steuerpflichtigen. Dieser strengere Maßstab gilt aber wiederum nur eingeschränkt für unerkannte Steuerpflichtigen außerhalb des Kerngeschäfts.

**2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 05.09.2023 – 1 StR 207/23: Die Wahl der Gewinnermittlungsart (Bestandsvergleich oder Einnahmeüberschussrechnung) kann im Steuerstrafverfahren nicht dahin stehen, denn sie ist für die Auswirkungen der hinterzogenen Umsatzsteuer auf die Höhe der Gewinne und damit auf den Schuldumfang bei der Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer unmittelbar ergebnisrelevant.**

#### Sachverhalt:

Der angeklagte Einzelunternehmer betrieb ab 2012 eine Pizzeria. Er erfasste durch Manipulationen am Kassensystem in den Jahren 2013 bis 2017 die im Restaurant erzielten Einnahmen nicht vollständig, sondern löschte sie unter Anwendung eines Drittprogramms teilweise aus der elektronischen Kasse.

Seinem Steuerberater überließ er nur die ausgedruckten Tagesendsummenbons, die die gelöschten Bareinnahmen nicht enthielten. Zur Vermeidung einer Aufdeckung reichte der Angeklagte auch nicht sämtliche Wareneinkaufsrechnungen an seinen Steuerberater weiter, sodass diese ebenfalls teilweise nicht verbucht wurden. Seine Einkommen- und Gewerbesteuererklärung für die Jahre 2013 bis 2016 und die Umsatzsteuererklärungen für 2014 bis 2017 waren deshalb falsch.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten. Seine Revision war teilweise erfolgreich.

#### Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass das Landgericht den Umfang der verkürzten Steuern feh-

lerhaft berechnet hatte. Es sei nicht auszuschließen, dass es zum Nachteil des Angeklagten von einem zu hohen Schuldumfang ausgegangen sei. Es lasse sich den Feststellungen des Urteils nicht entnehmen, auf welche Art der Angeklagte seinen Gewinn ermittelt habe. Diese Wahl der Gewinnermittlungsart könne aber steuerstrafrechtlich nicht dahinstehen.

Für Gewinneinkünfte sehe § 4 Abs. 1 S. 1 EStG grundsätzlich die Ermittlung aufgrund des (bilanziellen) Bestandsvergleichs vor. Allerdings konnte der Angeklagte, der nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 S. 1 EStG wahlweise durch Einnahmeüberschussrechnung ermitteln.

Treffe ein nicht buchführungs- und abschlusspflichtiger Steuerpflichtiger keine Wahl, so verbleibe es bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts sei die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Alleine durch die Einrichtung einer Buchführung werde das Wahlrecht noch nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Das Wahlrecht könne nämlich nicht vor Erstellung eines

Abschlusses nach Ablauf des Wirtschaftsjahres endgültig ausgeübt werden.

Werde der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, sei für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen sei (§ 5 Abs. 1 S. 1, § 4 Abs. 1 EStG). Die angemeldete und abzuführende Umsatzsteuer stelle eine Verbindlichkeit dar, die in der Bilanz zu passivieren sei. Sie mindere den Gewinn deshalb unabhängig vom Zeitpunkt der Entrichtung bereits mit ihrer Entstehung.

Für hinterzogene, also nicht angemeldete und noch nachzuentrichtende Umsatzsteuer gelte nichts anderes. Auch sie sei bereits im Jahr der Entstehung in Abzug zu bringen und wirke sich damit im jeweiligen Jahr der Verkürzung der Ertragssteuern unmittelbar gewinnmindernd aus. Denn die verkürzte und nachzuzahlende Umsatzsteuer ergebe sich unmittelbar aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen und hätte im Falle steuerrechtlichen Verhaltens ohne weiteres von Rechts wegen den Gewinn bilanziell gemindert. Dieser Vorteil dürfe dem Angeklagten nicht genommen werden. Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO stehe dem nicht entgegen.



Demgegenüber mindere die hinterzogene Umsatzsteuer den Gewinn bei Ausübung der Option für die Einnahmeüberschussrechnung erst mit ihrem Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG). Die Gewinnminderung folge insoweit nicht „unmittelbar“ aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen, maßgeblich sei vielmehr der (faktische) Abfluss.

Entgegen der Auffassung des Landgerichts führe die Hinterziehung der Umsatzsteuer auch nicht spiegelbildlich zu einem über die vereinnahmten Entgelte hinausgehenden Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Ein derartiger Zufluss könne grundsätzlich ebenfalls nicht fingiert werden, sondern richte sich allein nach den tatsächlichen Verhältnissen. Er könne nur dann angenommen werden, wenn der Angeklagte die hinterzogene Umsatzsteuer „erspart“ habe. Dies setze voraus, dass die Finanzbehörden auf die Umsatzsteuer dauerhaft verzichtet hätten, da der Verzicht auf eine Forderung unter bestimmten Voraussetzungen einen Zufluss begründen könne. Aufgrund des Umstands, dass die Finanzbehörde hinterziehungsbedingt die Steuer zunächst nicht in voller Höhe festsetzen und erheben konnte, sei den betreffenden Steuerbescheiden aber kein verzichtender Erklärungswert beizumessen.

#### Praxishinweis:

An diese Entscheidung anknüpfend hat der Bundesgerichtshof (Beschluss vom 05.10.2023, 1 StR 328/23) in einem weiteren Fall von Steuerhinterziehung durch unvollständig erklärte Einnahmen und Ausgaben eines seinen Gewinn mittels Einnahmeüberschussrechnung ermittelnden Gebrauchtwarenhandlers

ebenfalls entschieden, dass bei der Bestimmung des Umfangs der verkürzten Gewerbe- und Einkommensteuer mittels Einnahmenüberschussrechnung die zugleich hinterzogene und noch nachzuzahlende Umsatzsteuer nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen sei. Die Richter des Bundesgerichtshofes betonten auch in dieser Entscheidung, die Umsatzsteuer sei als Betriebsausgabe erst dann abziehbar, wenn sie tatsächlich geleistet worden sei.

Anders als bei der Bilanzierung, bei der sich die nachzuentrichtenden Umsatzsteuern „unmittelbar“ aus der Nachversteuerung der verschwiegenen Betriebseinnahmen ergeben würden, erfordere das Zu- und Abflussprinzip der Einnahmenüberschussrechnung mit der tatsächlich geleisteten Ausgabe eine weitere Abzugsvoraussetzung. Dieser Rechtsprechung stünden die zum Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO entwickelten Grundsätze nicht entgegen. Eine „Ausgabe“ könne nicht über die Vorschrift des § 370 Abs. 4 S. 3 AO fingiert werden. Es fehle damit mangels tatsächlicher Ausgabe schon an einem „anderen Ermäßigungsgrund“, dessen kompensatorische Wirkung anhand der weiteren Maßstäbe des Kompensationsverbotes des § 370 Abs. 4 S. 3 AO zu prüfen gewesen wäre.

Ein sofortiger Abzug der nachzuentrichtenden Umsatzsteuer lässt sich in Anwendung dieser aktuellen Rechtsprechung nur bei Gewinnermittlung auf der Grundlage einer Bilanz erreichen. Nur in diesen Fällen wirkt sich der Abzug unmittelbar auf Tatbestandsebene sowie im jeweiligen Jahr der Steuerverkürzung mindernd aus.

Dies bedeutet zusammengefasst: Wird Umsatzsteuer hinterzogen, so wirkt sich die hinterzogene Umsatzsteuer nur bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unmittelbar gewinnmindernd aus. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gilt demgegenüber das Zufluss-/Abflussprinzip nach § 11 EStG, sodass eine entsprechende Reduzierung des Gewinns und somit des Hinterziehungsvolumens bei Einkommen- und Gewerbesteuer durch die nicht entrichtete Umsatzsteuer ausscheidet.

In geeigneten Fällen sollte bei Einnahmeüberschussrechnern geprüft werden, ob es sich ausnahmsweise trotz des hiermit verbundenen Aufwandes für das Strafverfahren strategisch anbieten könnte, das Wahlrecht zur Bilanzierung im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten noch auszuüben, um die hinterzogenen Steuern bereits im objektiven Tatbestand und im Verkürzungsjahr zu reduzieren.

Ist diese Umstellung der Gewinnermittlung aus Praktikabilitäts-, Kosten- oder sonstigen Gründen unmöglich oder unzumutbar, sollten diese Schwierigkeiten im Steuerstrafverfahren transparent gemacht werden, um wenigstens eine möglichst weitreichende Strafmilderung auf Strafzumessungsebene zu erreichen. Diese wird durch die vorliegende Rechtsprechung nicht ausgeschlossen. Auch wenn die „Ausgabe“ ohne tatsächlichen Abfluss nicht auf Tatbestandsseite fingiert wird, kann die nachzuentrichtende Umsatzsteuer „quasi gewinnmindernd“ bei der konkreten Strafzumessung als wesentlicher Strafmilderungsgrund für eine mildere Sanktion oder bei Verhandlungen über eine Einstellung für eine geringere Geldauflage gemäß § 153a StPO genutzt werden.

**3** Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 11.07.2023 – 12 KLS 506 Js 609/22: Es besteht keine Pflicht des Strafgerichtes, arretiertes Vermögen freizugeben, um eine strafbefreiende Selbstanzeige wegen Steuerstraftaten zu ermöglichen, auch wenn diese im Zusammenhang mit den verurteilten Taten stehen könnten.

**Sachverhalt:**

Das Landgericht hat den Angeklagten im Mai 2023 wegen gewerbsmäßigen Bandenbetruges und Bestechung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe verurteilt und die Einziehung in Höhe von 1,2 Mio. € angeordnet. Das Urteil ist nicht rechtskräftig.

Bereits im Ermittlungsverfahren war ein Vermögensarrest gegen den Angeklagten in Höhe von 2,3 Mio. € angeordnet und vollzogen worden. Hierdurch wurden 630 T € gesichert.

Gegen diesen Arrest legte der Verteidiger nach dem Urteil des Landgerichtes Beschwerde ein und beantragte, zumindest Gelder in Höhe von 270 T € freizugeben. Er argumentierte, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehungstaten im Zusammenhang mit den abgeurteilten Taten eine Selbstanzeige erstattet habe. Daraufhin habe er an die Finanzverwaltung 1,3 Mio. € gezahlt. Die Reststeuerschuld in Höhe von 118 T € und der für die Erlangung von Straffreiheit zu zahlende Strafzuschlag in Höhe von 152 T € seien noch offen. Dafür müsse die beantragte Summe freigegeben und auf Konten der Finanzbehörden überwiesen werden. Die Staatsanwaltschaft hatte im Ermittlungsverfahren bereits Freigaben des arretierten Vermögens für steuerliche Selbstanzeigen zugelassen.

**Entscheidungsgründe:**

Das Landgericht setzte den Wert des arretierten Vermögens zunächst nominell auf 1,2 Mio. € herab. Der Arrest sei der Höhe nach auf den Wert der ausgerichteten Einziehung zu begrenzen, da der Angeklagte nur diesen zu sichernden Betrag nach den Feststellungen der Kammer aus den Taten erlangt habe. Für einen darüber hinausgehenden Betrag fehle es an einem Sicherungsbedürfnis.

Die Freigabe arretierter Gelder in Höhe von 270 T € zur Zahlung an die Finanzkasse sei hingegen zu versagen, weil der im Antrag angegebene Zweck urteilsfremd sei. Mit Rechtskraft trete die Einziehungsentscheidung an die Stelle der vorläufigen Sicherungsmaßnahme. Die Einziehung erfolge bei den vorliegenden Betrugstaten zugunsten einer GmbH,

die durch die Taten geschädigt sei. Dies sei auch der ursprüngliche Sicherungszweck im Ermittlungsverfahren gewesen. Die arretierten Gelder könnten jetzt nicht abweichend hiervon teilweise für hinterzogene Steuern und damit für Schädigungen der Staatskasse verteilt werden.

Sonstige Gründe (wie insbesondere die Verhältnismäßigkeit) stünden dem weiteren Vollzug des Arrestes nicht entgegen. Es bestehe keine Verpflichtung des Gerichts, dem Angeklagten durch eine Freigabe der Mittel dabei behilflich zu sein, die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige (vgl. § 371 Abs. 3 AO) oder einer Absehensentscheidung (vgl. § 398a Abs. 1 AO) herbeizuführen.

Grundsätzlich trage allein der Steuerpflichtige die Verantwortung für das Gelingen einer Selbstanzeige. Bei dieser handele es sich um einen Strafaufhebungsgrund, der bei gegebener Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld zur persönlichen Strafflosigkeit führe. Daraus folge, ebenso wenig wie aus den fiskalischen Gründen der Selbstanzeige oder aus deren Zweck der Erleichterung der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, nichts für eine Pflichten- oder Garantenstellung des Gerichts, die es nötigen würde, abweichend vom gesprochenen Urteil zu agieren. Vielmehr habe der Angeklagte hier schlicht die Folgen seiner Delinquenz zu tragen.


**Praxishinweis:**

Die Entscheidung belegt zum einen, dass Arreste im Strafverfahren teilweise nicht „automatisch“ durch das Tatgericht an Verfahrensfortschritte angepasst werden, obwohl es rechtlich in derartigen Konstellationen eindeutig ist, dass in Höhe der Differenz zwischen ursprünglichem Arrest und noch nicht rechtskräftiger Einziehungsentscheidung kein Sicherungsbedürfnis mehr besteht. In derartigen Fällen sollte die Verteidigung durch eine kurz und knapp begründete Beschwerde für eine entsprechende Anpassung des Arrestes sorgen. Folgt hieraus eine Übersicherung, da der ursprüngliche Arrest in voller Höhe vollzogen ist, muss der Dif-

ferenzbetrag sogar an den Angeklagten ausgezahlt werden.

Da die Staatsanwaltschaft dem Angeklagten im Ermittlungsverfahren erstaunlicherweise Freigaben zur Durchführung von Selbstanzeigen bewilligt hatte, hätte vielleicht ein Anspruch auf eine weitergehende Mittelfreigabe aufgrund eines hieraus abgeleiteten Vertrauenstatbestands begründet werden können. In einem ähnlichen Fall könnte der Verteidiger hiermit zusätzlich argumentieren. Im Ergebnis überzeugt die Entscheidung aber.

Anders wäre der Fall zu beurteilen gewesen, wenn anlässlich einer Selbstanzeige ein Vermögensarrest allein wegen der angezeigten Steuerhinterziehung angeordnet worden wäre. Es würde dann rechtlich nichts dagegen sprechen, gesicherte Vermögenswerte zum erfolgreichen Abschluss der Selbstanzeige freizugeben.

Fehlt Liquidität für eine wirksame Selbstanzeige, bleibt ansonsten nur ein Antrag auf Verlängerung der gemäß den §§ 371 Abs. 3 und 398a Abs. 1 AO zu setzenden „angemessenen“ Zahlungsfrist in der Hoffnung, die ausreichenden Mittel noch zeitnah beschaffen zu können. Gelingt die Zahlung nicht, muss sich die „verunglückte“ Selbstanzeige dennoch erheblich strafmildernd auswirken. Hierfür müssen sich Berater und Verteidiger gemeinsam einsetzen. 

**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