

# Beschluss vom 05. Juni 2019, V B 53/18

**Grundsätzliche Bedeutung; Ablaufhemmung durch Ermittlungen der Steuerfahndung, Mitwirkungsrecht des Rechtsbeistands, Beweisverwertungsverbot, Zeugenvernehmung**

ECLI:DE:BFH:2019:B.050619.VB53.18.0

BFH V. Senat

FGO § 76, FGO § 96, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, AO § 171 Abs 4, AO § 171 Abs 5, AO § 404, EURL 48/2013 Art 3 Abs 3, StPO § 58 Abs 2, StPO § 168c Abs 2, MRK Art 6, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. März 2018, Az: 1 K 1423/17

## Leitsätze

1. NV: Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO wird nur durch für den Steuerpflichtigen als solche erkennbaren Ermittlungshandlungen der Fahndungsbehörden ausgelöst; amtsinterne Maßnahmen wie ein behördlicher Aktenvermerk reichen nicht aus.
2. NV: Die fehlende Anwesenheit eines Rechtsbeistands bei einer Zeugenvernehmung durch Sachbearbeiter des Finanzamts im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren verstößt weder gegen Unionsrecht (Richtlinie 2013/48/EU) noch gegen die zur Umsetzung dieser Richtlinie geänderten Vorschriften der Strafprozessordnung und ist daher nicht geeignet, ein Beweisverwertungsverbot für die Zeugenaussagen zu begründen.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 08.03.2018 - 1 K 1423/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen, soweit sie überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genügenden Form dargelegt wurden, jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 3 Wird die Beschwerde mit einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, so muss in der Beschwerdebegründung eine bestimmte --abstrakte-- klärungsbedürftige und in dem angestrebten Revisionsverfahren auch klärbare Rechtsfrage herausgestellt und --unter Berücksichtigung von Rechtsprechung und Literatur-- deren Bedeutung für die Allgemeinheit substantiiert dargetan werden (vgl. Senatsbeschluss vom 8. April 2010 - V B 20/08, BFH/NV 2010, 1616, m.w.N.).
- 4 a) Die erste von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) aufgeworfene Frage, ob Betriebsinhaber mit Migrationshintergrund, denen kaufmännische und umsatzsteuerrechtliche Kenntnisse fehlen, die deshalb Ehepartner und nahestehende Verschwägerter sowie einen Steuerberater mit den anstehenden Aufgaben der Buchhaltung und der Abgabe von Umsatzsteuererklärungen beauftragt und (im Rahmen ihrer Möglichkeiten) auch überwacht haben, den subjektiven Tatbestand des § 370 der Abgabenordnung (AO) erfüllen, stellt keine im Interesse der Allgemeinheit klärungsbedürftige Rechtsfrage dar. Mit dieser Rechtsfrage wird der konkret zur Entscheidung anstehende Steuerfall in seinen individuellen Besonderheiten umschrieben und lediglich das individuelle Interesse der Klägerin an der Überprüfung der gegen sie ergangenen Einzelfallentscheidung

herausgestellt. Denn die Beantwortung der Rechtsfrage hängt von den Umständen des Einzelfalles ab und betrifft somit allein die tatrichterliche Einzelfallwürdigung des Finanzgerichts (FG), das auf S. 26 bis 28 des Urteils im Einzelnen dargelegt hat, aus welchen Gründen es nach Würdigung sämtlicher Umstände des Streitfalls davon überzeugt ist, dass die Klägerin die streitige Umsatzsteuer vorsätzlich verkürzt hat.

- 5 b) Nicht klärungsbedürftig und daher nicht von grundsätzlicher Bedeutung ist auch die weitere Rechtsfrage, zu welchem Zeitpunkt die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens erfolgt, um den Beginn der Sechsmonatsfrist des § 171 Abs. 4 AO auszulösen. Die Antwort hierauf ergibt sich bereits aus § 171 AO und der hierzu ergangenen Rechtsprechung. Danach kommt es für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO und damit auch für den Beginn der Sechsmonatsfrist des § 171 Abs. 4 AO entweder auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen beim Steuerpflichtigen oder auf die Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens an:  
Beginnen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind; Absatz 4 Satz 2 gilt sinngemäß. Das Gleiche gilt nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden ist.
- 6 Der Beginn der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO setzt somit entweder Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen beim Steuerpflichtigen (Satz 1) oder die Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens (Satz 2) voraus. Dabei ist bereits durch die vorliegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geklärt, dass die Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO beim Steuerpflichtigen durchgeführt werden und als solche *für den Steuerpflichtigen erkennbar* sein müssen (Senatsurteil vom 17. Dezember 2015 - V R 58/14, BFHE 252, 5, BStBl II 2016, 574, unter II.1.b, Rz 17; BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.1., Rz 16; BFH-Urteil vom 16. April 1994 - XI R 61/94, BFHE 183, 13, BStBl II 1997, 595, unter II.3., Rz 26 mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift). Mangels Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen sind amtsinterne Maßnahmen von vornherein ungeeignet, den Ablauf der Festsetzungsfrist zu hemmen (Kruse in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 68a), sodass --entgegen der Ansicht der Klägerin-- mit einem behördeninternen Aktenvermerk (im Streitfall: Aktenvermerk der Steuerfahndung des Beklagten und Beschwerdegegners --Finanzamt-- vom 28. Februar 2011) die Ablaufhemmung nicht ausgelöst werden konnte.
- 7 c) Ob die fehlende Anwesenheit eines Rechtsbeistands bei einer Zeugenvernehmung durch Sachbearbeiter des Finanzamts im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen die Richtlinie 2013/48/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2013 über das Recht auf Zugang zu einem Rechtsbeistand in Strafverfahren und in Verfahren zur Vollstreckung des Europäischen Haftbefehls sowie über das Recht auf Benachrichtigung eines Dritten bei Freiheitsentzug und das Recht auf Kommunikation mit Dritten und mit Konsularbehörden während des Freiheitsentzugs (Richtlinie 2013/48/EU) verstößt und ein Beweisverwertungsverbot hinsichtlich der Zeugenaussagen begründet, ist ebenfalls nicht von grundsätzlicher Bedeutung.
- 8 Die aufgeworfene Rechtsfrage stellt sich im Streitfall nicht, da die fehlende Anwesenheit des Rechtsbeistands bei der Zeugenvernehmung weder einen Verstoß gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2013/48/EU noch gegen das zur Umsetzung dieser Richtlinie erlassene Zweite Gesetz zur Stärkung der Verfahrensrechte von Beschuldigten im Strafverfahren und zur Änderung des Schöffengerichts vom 27. August 2017 (StVRStärkG 2, BGBl I 2017, 3295) darstellt.
- 9 aa) Nach Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 2013/48/EU (Recht auf Zugang zu einem Rechtsbeistand im Strafverfahren) stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass Verdächtige oder beschuldigte Personen mindestens das Recht haben, dass ihr Rechtsbeistand den folgenden Ermittlungs- oder Beweiserhebungshandlungen beiwohnt, falls diese in den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen sind und falls die Anwesenheit des Verdächtigen oder der beschuldigten Personen bei den betreffenden Handlungen vorgeschrieben oder zulässig ist:
  - i) Identifizierungsgegenüberstellungen;
  - ii) Vernehmungsgegenüberstellungen;

iii) Tatortrekonstruktionen."

- 10 Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich hieraus kein Anspruch auf Anwesenheit des Rechtsbeistands bei jeglichen Zeugenvernehmungen.
- 11 bb) Ein solcher Anspruch folgt auch nicht durch die Richtlinie umsetzende StVRStärkG 2. Dieses führte zu einer Erweiterung der Anwesenheitsrechte des Rechtsbeistands insbesondere bei Gegenüberstellungen (§ 58 Abs. 2 der Strafprozessordnung --StPO--) und bei richterlichen Vernehmungen von Zeugen und Sachverständigen (§ 168c Abs. 2 StPO), nicht aber bei der staatsanwaltschaftlichen und polizeilichen Vernehmung von Zeugen (Zöller in Gercke/Julius/Temming/Zöller, Strafprozessordnung, 6. Auflage 2019, § 168c Rz 5), wozu auch die Zeugenvernehmung durch die Steuerfahndung gehört (§ 404 AO).
- 12 2. Die Revision ist nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund ist ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 20. März 2018 - III B 135/17, BFH/NV 2018, 705, Rz 5). Beide Zulassungsgründe setzen danach eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus, woran es vorliegend nach den Ausführungen unter 1. fehlt.
- 13 3. Die Revision ist auch nicht wegen eines Verfahrensmangels zuzulassen, auf dem die Entscheidung beruht (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 14 a) Soweit die Klägerin rügt, das FG habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt, hat sie eine Verletzung dieses Anspruchs nicht hinreichend dargelegt. Für eine solche Rüge reicht weder der Vortrag aus, dass das FG auf "wesentliche Argumente von zentraler Bedeutung, die der Entlastung vom Vorwurf der Steuerhinterziehung dienten, nicht eingegangen" ist (S. 3 der Beschwerdebegründung) noch die Behauptung, dass das FG bei "Würdigung des übergebenen Vortrags" und Beweisaufnahme (S. 4 der Beschwerdebegründung) zur Entlastung der Klägerin vom Vorwurf der Steuerhinterziehung gelangt wäre.
- 15 Das Recht der Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Die Gewährung rechtlichen Gehörs bedeutet jedoch nicht, dass das Gericht die Beteiligten "erhören", sich also ihren rechtlichen Ansichten oder ihrer Sachverhaltswürdigung anschließen müsste (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2015 - IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085, Rz 25, m.w.N.).
- 16 Dass sich das FG mit dem Vorbringen der Klägerin befasst hat, verdeutlichen die Entscheidungsgründe der angefochtenen Vorentscheidung (S. 26 bis 28). Darin hat sich das FG eingehend mit der Frage des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung auseinandergesetzt und ist nach Würdigung der Gesamtumstände zur Bejahung des subjektiven Tatbestands gelangt.
- 17 b) Mit der Rüge, das FG habe ihre Beweisantritte (Vernehmung der Zeugen AK und EK zum subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung und der Zeugen MU sowie AK zur Frage der "durchlaufenden Posten") übergeben, rügt die Klägerin ohne Erfolg eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch das FG. Denn die Verletzung der Sachaufklärungspflicht gehört zu den verzichtbaren Verfahrensmängeln i.S. des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO). Die Rüge, das FG sei einem Beweisantrag nicht nachgegangen, kann dann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn ein Beteiligter hierauf i.S. von § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 ZPO verzichtet hat. Ein solcher Verzicht ist nicht nur im Falle einer ausdrücklichen Verzichtserklärung, sondern auch dann anzunehmen, wenn der Beteiligte in der mündlichen Verhandlung zur Sache verhandelt hat, ohne den Verfahrensmangel zu rügen (vgl. Senatsbeschluss vom 7. Februar 2018 - V B 105/17, BFH/NV 2018, 536, Rz 12; BFH-Beschluss vom 21. Mai 2014 - I B 97/13, BFH/NV 2014, 1555, Leitsatz und Rz 3).
- 18 Ausweislich der Sitzungsniederschrift der mündlichen Verhandlung vom 8. März 2018 (Bl. 179 bis 181 FG-Akte) hat der Prozessbevollmächtigte die Nichterhebung von Beweisen nicht gerügt. Schweigt das Protokoll zu behaupteten Verfahrensverstößen, so liefert es den Beweis dafür (§ 94 FGO i.V.m. § 165 ZPO), dass ein bestimmter Antrag von einem Beteiligten nicht gestellt wurde oder ein bestimmter Vortrag (z.B. Rüge) nicht stattgefunden hat. Ein diesbezüglicher Verfahrensmangel kann dann im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde --wie im Streitfall-- nicht mehr geltend gemacht werden (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 536, Rz 13).
- 19 c) Schließlich rügt die Klägerin zu Unrecht eine Verletzung des Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK). Danach hat jede Person ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in

Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift beschränkt sich aber auf Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage. Es entspricht daher ständiger Rechtsprechung sowohl des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (Urteil vom 12. Juli 2001 - 44759/98, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3453, Rz 20 ff.) als auch des BFH (Urteil vom 27. April 2016 - X R 1/15, BFHE 253, 306, BStBl II 2016, 840, unter III.2. Buchst. b, m.w.N.), dass steuerrechtliche Streitigkeiten nicht unter diese Gewährleistung fallen (vgl. hierzu auch Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., EuRS Rz 64, m.w.N.).

- 20** 4. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 21** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)