

An das  
Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz  
Referat EC2  
Herrn Dr. Sven Sattler  
Scharnhorststr. 34 - 37  
10115 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 13.01.2023

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## **Richtlinie zur Definition von Straftatbeständen und Sanktionen bei Verstoß gegen restriktive Maßnahmen der Union**

Sehr geehrter Herr Dr. Sattler,

das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ist ein eingetragener Verein, der die Fachgebiete der Wirtschaftsprüfer sowie die Weiterentwicklung des Berufsbildes fördert und unterstützt. Dafür bietet das IDW Aus- und Fortbildung an und vertritt die Interessen des Berufsstands. Kernthemen der Arbeit sind Prüfung und Rechnungslegung, betriebswirtschaftliche und steuerliche Beratung sowie Berufsrecht.

Das IDW begrüßt im Grundsatz das Vorhaben der EU-Kommission zur Harmonisierung von strafrechtlichen Sanktionen für den Verstoß gegen EU-Sanktionen. Mit dem vorliegenden Entwurf einer „Richtlinie zur Definition von Straftatbeständen und Sanktionen bei Verstoß gegen restriktive Maßnahmen der Union“ sollen einheitliche Mindeststandards für die Untersuchung und strafrechtliche Ahnung von Sanktionsverstößen sowie Anforderungen an die justizielle Zusammenarbeit festgelegt werden.

Es ist insoweit die Zielsetzung zu begrüßen, dass die Durchsetzung von restriktiven Maßnahmen der EU verbessert werden soll. Dies vorausgeschickt, halten wir es für erforderlich, die strafrechtliche Ahnung von Sanktionsverstößen in einem angemessenen Rahmen zu halten.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Melanie Sack, WP StB,  
stv. Sprecherin des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/5** zum Schreiben vom 13.01.2023 an das BMWK

### *Unmittelbare und mittelbare Dienstleistungsverbote*

Die Mitgliedstaaten sollen nach Artikel 3 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass Verstöße gegen restriktive Maßnahmen der Union eine Straftat darstellen, wenn sie vorsätzlich begangen wurden und unter eine der in Artikel 3 Abs. 2 definierten Kategorien fallen.

Hierzu zählt nach Artikel 3 Abs. 2 Buchst. g) des Entwurfs auch die Erbringung anderer Dienste, die durch restriktive Maßnahmen der Union verboten oder eingeschränkt sind, wie z.B. Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Steuerberatung und Unternehmens- und Managementberatung. Nach unserem Verständnis sind hierunter auch die mit Änderung von Artikel 5n Abs. 1 EU-VO Nr. 833/2014 vom 03.07.2022 unmittelbar oder mittelbar verbotenen Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, einschließlich Abschlussprüfung, Buchführung und Steuerberatung, sowie Unternehmens- und Public-Relations-Beratung für die Regierung Russlands oder in Russland niedergelassene juristische Personen, Organisationen oder Einrichtungen (POE) zu subsumieren.

Vorsätzliche Verstöße hiergegen stellen bereits nach derzeit geltendem deutschem Recht Straftatbestände dar und können mit Freiheitsstrafen von drei Monaten bis zu fünf Jahren sanktioniert werden (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) AWG).

### *Sanktionierung leichtfertiger Verstöße*

Darüber hinaus soll nach dem vorliegenden Richtlinienentwurf die Erbringung von in Artikel 3 Abs. 2 Buchst. a) bis g) genannten Handlungen auch dann bestraft werden, wenn sie nur grob fahrlässig vorgenommen wurden. Bloß fahrlässige Verstöße gegen das Dienstleistungsverbot stellen nach derzeit geltendem deutschem Recht Ordnungswidrigkeiten dar und können mit Geldbußen bis zu 500.000 Euro geahndet werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 AWG; § 82 AWW). In soweit dürfte der bereits de lege lata bestehende beträchtliche Bußgeldrahmen zur Sanktionierung fahrlässiger Verstöße ausreichend sein.

Unabhängig davon erscheint die beabsichtigte Sanktionierung leichtfertiger Verstöße gegen das Dienstleistungsverbot (Artikel 3 Abs. 3 des Richtlinienentwurfs) angesichts der im Folgenden exemplarisch dargestellten Rechtsunsicherheiten und unter Berücksichtigung des besonderen verfassungsrechtlich geschützten strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nach Artikel 103 Abs. 2 GG problematisch.

Seite 3/5 zum Schreiben vom 13.01.2023 an das BMWK

### *Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf mittelbare Dienstleistungsverbote*

Es besteht derzeit unter anderem eine erhebliche Rechtsunsicherheit zu der Frage, ob die Erbringung von Abschlussprüfungsleistungen an eine deutsche Gesellschaft, deren Gesellschafter eine in Russland niedergelassene juristische Person ist, nach Artikel 5n Abs. 1 EU-VO Nr. 833/2014 verboten ist.

So könnte etwa die unverändert fortbestehende, handelsrechtliche Prüfungspflicht sowie die Bedeutung der gesetzlichen Abschlussprüfung gegen das sich aus der Sanktionsbestimmung ergebende Verbot, die Abschlussprüfung im genannten Fall durchzuführen, angeführt werden. Ferner wird in der Literatur teilweise die Auffassung vertreten, dass die Dienstleistung als solche, nicht bloß ein daraus resultierender Vorteil, letztlich einer Person in Russland zugutekommen müsse<sup>1</sup>; dies sei nicht der Fall, wenn etwa Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater bei der Erfüllung gesetzlicher Pflichten, die originär (nur) EU-Tochtergesellschaften russischer Personen betreffen, unterstützten<sup>2</sup>.

Demgegenüber vertritt die EU-Kommission die Ansicht, dass eine unzulässige indirekte Erbringung von Abschlussprüfungsleistungen an ein russisches Mutterunternehmen eines EU-Tochterunternehmens vorliege, soweit der in Russland ansässigen Muttergesellschaft ein aus der Abschlussprüfungsleistung resultierender Vorteil („benefit“) zugutekomme<sup>3</sup>.

Nach der aus unserer Sicht nachvollziehbaren Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) sei die Erbringung von Leistungen durch Wirtschaftsprüfer, wie Abschlussprüfungsleistungen, nach Artikel 5n Abs. 1 EU-VO Nr. 833/2014 verboten, soweit ein russisches Mutterunternehmen davon profitiere. Wirtschaftsprüfer seien daher vor Annahme eines Abschlussprüfungsauftrags mit Russlandbezug verpflichtet, diese mittelbar wirkenden Effekte zu prüfen<sup>4</sup>.

In Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der „mittelbaren“ Erbringung von Dienstleistungen vertritt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)

---

<sup>2</sup> UKuR 2022, 255, 256; RIW 2022, 656, 658.

<sup>3</sup> Europäische Kommission, Consolidated FAQs on the implementation of Council Regulation No 833/2014 and Council Regulation No 269/2014, issued on: 22 June 2022, last update: 27 October 2022, G Sector Specific Questions, FAQ 8.4, S. 284 ([https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-10/faqs-sanctions-russia-consolidated\\_en\\_5.pdf](https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-10/faqs-sanctions-russia-consolidated_en_5.pdf)).

<sup>4</sup> WPK, Meldung vom 03.11.2022, Sanktionen gegen Russland: Verbot „mittelbarer“ Dienstleistungen – zum Beispiel Abschlussprüfungsleistungen – für in Russland niedergelassene juristische Personen (<https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2022/sv/sanktionen-gegen-russland-verbot-mittelbarer-dienstleistungen-zum-beispiel-abschlusspruefungslei/>).

Seite 4/5 zum Schreiben vom 13.01.2023 an das BMWK

die ebenfalls nachvollziehbare Ansicht, dass der Umstand, dass eine EU-Tochtergesellschaft auf Basis der erbrachten Dienstleistungen ihre geschäftliche Aktivität fortführen und Gewinne erzielen könne, die ggf. an die russische Muttergesellschaft ausgeschüttet werden könnten, nicht zur Annahme einer verbotenen mittelbaren Dienstleistung zugunsten der russischen Muttergesellschaft ausreiche, weil diese in allgemeiner Form und sozusagen reflexhaft von den in der EU erbrachten Dienstleistungen profitiere<sup>5</sup>. Anders zu beurteilen wäre es nach Auffassung des BAFA, wenn die Dienstleistung als solche an die Muttergesellschaft „weitergereicht“ würde.

Wir schlagen daher vor, jedenfalls die bestehenden Rechtsunsicherheiten vor der Einführung einer strafrechtlichen Sanktionierung leichtfertiger Verstöße zu beseitigen.

#### *Sanktionierung juristischer Personen*

Nach Artikel 6 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs sollen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass eine juristische Person für Straftaten im Sinne der Artikel 3 und 4 des Entwurfs verantwortlich gemacht werden kann, die zu ihren Gunsten von einer Person begangen wurden, die entweder allein oder als Teil eines Organs der juristischen Person gehandelt hat und die aufgrund ihrer Vertretungs-, Entscheidungs- oder Kontrollbefugnis eine Führungsposition innerhalb der juristischen Person innehat.

Zudem sollen die Mitgliedstaaten nach Artikel 6 Abs. 2 des Richtlinienentwurfs die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass eine juristische Person verantwortlich gemacht werden kann, wenn mangelnde Überwachung oder Kontrolle durch eine der in Artikel 6 Abs. 1 genannten Führungspersonen die Begehung einer Straftat im Sinne der Artikel 3 und 4 zugunsten der juristischen Person durch eine ihr unterstellte Person ermöglicht hat.

#### *Berücksichtigung von Compliance-Management-Systemen*

Trotz Einrichtung eines angemessenen Compliance-Management-Systems (CMS)<sup>6</sup> kann es im Einzelfall vorkommen, dass Mitarbeiter von Unternehmen gegen Sanktionsvorschriften verstoßen. Da in diesem Fall dem Unternehmen kein bzw. nur ein geringeres Unrecht anzulasten ist, sollte dieser Umstand als

---

<sup>5</sup> BAFA, Fragen- und Antworten-Katalog zu Art. 5n der Verordnung (EU) Nr. 833/2014, III. Häufige Fragen, Fragen zu Dienstleistungen nach Art. 5n ([https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/Russland/russland\\_node.html](https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/Russland/russland_node.html)).

<sup>6</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980 n.F.), Stand 28.09.2022, Tz. 19.

**Seite 5/5** zum Schreiben vom 13.01.2023 an das BMWK

Strafausschließungsgrund, zumindest jedenfalls als Strafmilderungsgrund, Berücksichtigung finden.

Wir schlagen daher vor, Artikel 9 des Entwurfs um einen Absatz 2 mit folgender Formulierung zu ergänzen:

*„Sofern dies nicht bereits im Rahmen restriktiver Maßnahmen der Union vorge-schrieben ist, treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, um si-cherzustellen, dass im Zusammenhang mit den Straftaten im Sinne des Arti-kels 6 der Umstand strafausschließend berücksichtigt werden kann, wenn die Straftat trotz Einrichtung eines angemessenen Compliance-Management-Sys-tems erfolgt ist.“*

Wir freuen uns, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigt werden, und stehen für Rückfragen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Deckers, RA (Syndikus-RA)  
Fachreferent