



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** **Verwaltungsgericht Düsseldorf, Urteil vom 06.03.2020 – 23 K 2123/17: Die Erlaubnis zum Betrieb einer Hundezucht kann wie eine Gewerbe- oder Gaststättenerlaubnis mangels Zuverlässigkeit versagt werden, wenn sich aus einer strafrechtlichen Verurteilung (vorliegend: Geldstrafe) Rückschlüsse auf den Charakter oder Verhaltensweisen des Betreibers ergeben, die gegen eine Zuverlässigkeit für das konkrete Gewerbe sprechen.**

### Sachverhalt:

Bereits seit den 1990er Jahren betreiben die Kläger mit Erlaubnis der Beklagten eine Hundezucht sowie die Klägerin zusätzlich ein Gewerbe für die Produktion und den Vertrieb von Hundartikeln und Heimtierbedarf. Ab 2014 stellte die Beklagte bei Kontrollen Mängel bezüglich der Hundehaltungsbedingungen fest. Dennoch verlängerte sie die Erlaubnis zur gewerbsmäßigen Zucht und Haltung von Hunden für die Kläger befristet für ein weiteres Jahr.

Im Jahr 2015 wurde gegen die Klägerin ein Strafverfahren wegen des illegalen Umgangs mit Tierarzneimitteln eingeleitet, in dem es um Beanstandungen wegen des Verkaufs von Zahnlotion für Hunde ging. Kurze Zeit später sorgte die Steuerfahndung für die Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Kläger. Bei einer im Ermittlungsverfahren durchgeführten Hausdurchsuchung stellte die

ebenfalls anwesende Amtsveterinärin erneute Mängel in der Hundetierhaltung fest.

Die beantragte Verlängerung der Erlaubnis für die Hundezucht lehnte die Beklagte im Dezember 2015 für beide Kläger ab und untersagte jede weitere erlaubnispflichtige Tätigkeit mit Hunden. Zur Begründung verwies sie auf das laufende Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin sowie die mehrfach festgestellten Mängel in der Tierhaltung. Die Kläger legten erfolglos Widerspruch ein. Gegen den zurückgewiesenen Widerspruch erhoben sie Klage.

Das gegen den Kläger geführte Strafverfahren hatte sich zwischenzeitlich durch eine Einstellung gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von 2.400 € endgültig erledigt. Das Amtsgericht hatte die Klägerin wegen unerlaubter Herstellung und Inverkehrbringens von Arzneimitteln in mehr als

1.000 Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 120 Tagessätzen zu je 30 € verurteilt.

Die Klage gegen die versagte Verlängerung der Erlaubnis für die Hundezucht begründeten die Kläger im Wesentlichen damit, dass die erledigten Strafverfahren nichts mit der Tierhaltung sowie den Zuchtumständen zu tun hätten und deshalb generell ungeeignet seien, eine Unzuverlässigkeit zu begründen. Zudem habe die Klägerin ihr Fehlverhalten eingesehen und deshalb die Strafe des Amtsgerichtes akzeptiert. Bezüglich der Vorwürfe im Strafverfahren hätte der Kläger aufgrund eines Missverständnisses nicht verstanden, dass er nach Überschreiten der Umsatzgrenzen für die Kleinunternehmerregelung zum Umsatzsteuerausweis und zur vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet gewesen wäre. Zudem sei er an der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten durch eine Hausrenovierung und einen Umzug gehindert

gewesen. Das Verwaltungsgericht wies die Klage ab.

#### Entscheidungsgründe:

Es bestand aus Sicht der Verwaltungsrichter kein Anspruch nach dem Tierschutzgesetz auf Erteilung der Erlaubnis zur Hundezucht, da es bei den Klägern an der erforderlichen Zuverlässigkeit fehlte. Der Begriff der Zuverlässigkeit sei wie die gewerblichen Zuverlässigkeitsbegriffe (vgl. § 35 Abs. 1 GewO, § 4 GaststättenG) und entsprechend der hierzu ergangenen Rechtsprechung auszulegen. Unzuverlässig sei derjenige, der nach dem Gesamteindruck seines Verhaltens nicht die Gewähr dafür biete, dass er seine Tätigkeit zukünftig im Einklang mit dem geltenden Recht betreibe. Dabei sei insbesondere zu prüfen, ob der Antragssteller in den letzten fünf Jahren vor Antragsstellung wegen einer Straftat verurteilt worden sei und sich hieraus ein Mangel seiner Zuverlässigkeit hinsichtlich des Züchtens und Haltens von Tieren oder des Handelns mit Tieren erkennen ließe. Auch sonstige Verstöße oder strafrechtliche Verurteilungen könnten eine Unzuverlässigkeit begründen. Vor diesem Hintergrund sei für beide Kläger eine Zuverlässigkeit zu verneinen.

Bei der Klägerin ergebe sich die Unzuverlässigkeit unmittelbar aus dem rechtskräftigen Strafurteil, welches für das Verwaltungsgericht mit seinen Sachverhaltsfeststellungen Bindungswirkung entfalte. Die Klägerin habe gestanden, dass sie eine Zahnlotion für Hunde ohne die erforderliche Erlaubnis hergestellt und in 1.000 Fällen für mindestens 32.000 € insgesamt verkauft habe. Eine Straftat könne bei einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen nicht mehr als geringfügig eingeordnet werden.

Die für die Hundehaltung notwendige Zuverlässigkeit des Klägers sei allein (!) aufgrund des eingestellten Verfahrens wegen Steuerhinterziehung zu verneinen. Der Kläger habe selbst vorgetragen, dass er die Umsatzsteuervoranmeldungen trotz seiner Pflicht nicht durchgeführt habe. Die gewerbliche Zuverlässigkeit bestimme sich ausschließlich nach objektiven Kriterien, sodass es auf ein Verschulden des Klägers oder mildernde Umstände nicht ankomme. Es könne deshalb dahin gestellt bleiben, ob es sich tatsächlich um das vom Kläger dargestellte Missverständnis handele. Es sei von jedem Gewerbetreibenden zu verlangen, dass er sich die Kenntnis der für

seinen Bereich maßgeblichen Vorschriften aneigne. Es gehöre zu den elementarsten Vorschriften für die Gewerbeausübung, die Voraussetzungen zu kennen, unter denen der Status des Kleinunternehmers in Anspruch genommen werden könne. Vorliegend habe der Kläger selbst seine Buchhaltung gemacht und dabei seine privaten Belange in Form einer Hausrenovierung und eines Umzuges über seine steuerlichen Pflichten gestellt.

Die Verwaltungsrichter betonten am Ende der Urteilsgründe nochmals, dass sich für beide Kläger bereits die Unzuverlässigkeit allein aus den Strafverfahren ergebe, sodass es auf eine weitere Unzuverlässigkeit durch die bei Kontrollen festgestellten unzureichenden Haltungsbedingungen nicht mehr ankomme.

#### Praxishinweis:

Das vorliegende Urteil verdeutlicht nachdrücklich, welche gravierenden Konsequenzen eine strafrechtliche Verurteilung nach sich ziehen kann. Die Kläger haben durch die versagte Verlängerung der Erlaubnis zur Hundezucht ihre wirtschaftliche Existenzgrundlage verloren. Deshalb muss schon im Rahmen der Verteidigung immer geprüft werden, welche verwaltungsrechtlichen Konsequenzen aus einem strafrechtlichen Ergebnis drohen könnten. Keine förmliche Sanktion darf vorschnell und ohne Bewertung der Konsequenzen des Gesamtpaketes für sämtliche Verfahren akzeptiert werden.

Zu berücksichtigen ist dabei immer, dass tatsächliche Feststellungen in einem Strafurteil regelmäßig für das Verwaltungsverfahren bindend sind und deshalb ungeprüft übernommen werden können. Dies bedeutet, dass negative und im Urteil festgeschriebene Anknüpfungstatsachen für eine besondere Schwere der Taten, eine Wiederholungsfahrer oder eine besondere Relevanz des Verhaltens für die zukünftige gewerbliche Tätigkeit möglichst durch prozessual geschicktes Verhalten zu vermeiden sind, soweit diese für eine verwaltungsrechtliche Zuverlässigkeitsprüfung von Relevanz sind. Lässt sich eine förmliche Verurteilung nicht verhindern, kann es sinnvoll sein, mit der Staatsanwaltschaft eine Verurteilung im schriftlichen Verfahren (so genannter Strafbefehl) zu vereinbaren. Ein Strafbefehl beinhaltet zum einen keine eigene Beweisaufnahme und damit keine eigene richterliche Überzeugungsbildung, sodass der Beweiswert der Feststellungen

gemindert ist. Zum anderen ist er oftmals deutlich kürzer begründet als ein Strafurteil nach einer Verhandlung mit Zeugenvernehmungen sowie mit möglicherweise anschließend eingelegter Berufung oder Revision.

Interessant in einem nicht positiven Sinne ist aber vor allem, dass die Verwaltungsrichter aus Düsseldorf im Gegensatz zu anderen Verwaltungsgerichten bereits allein die Einstellung des Strafverfahrens gegen eine nicht besonders hohe Geldauflage (vgl. § 153a StPO) als ausreichend ansahen, um eine Unzuverlässigkeit zu bejahen. Es wirkt fast so, als sei es den Richtern ein Anliegen gewesen, dieses im Urteil festzustellen, obwohl durch die Beanstandungen in Bezug auf die Tierhaltung andere Begründungen für eine Ablehnung der Erlaubnis fast naheliegender erschienen. Diese Entscheidung muss deshalb in vergleichbaren Konstellationen in die Risikoabwägung miteinbezogen werden. Vor allem Geständnisse in Strafverfahren können zu negativen Konsequenzen in anderen Verfahren führen und sind deshalb möglichst zu vermeiden. Sie sind im Übrigen keinesfalls Voraussetzung für eine Einstellung eines Strafverfahrens gegen eine Geldauflage.

Generell ist durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes abgesichert, dass die im Steuerstrafrecht häufig eingesetzte Einstellung gegen eine Geldauflage die Unschuldsvermutung unangetastet lässt und hiermit keine Schuldfeststellung verbunden ist. Zugestimmt wird der Einstellung gegen eine Geldauflage deshalb möglichst nur aus rein prozessökonomischen Gründen und ohne ein vorher abgelegtes Geständnis. Da in diesem Fall mangels Bindungswirkung oder ausdrücklichem Zugeständnis kein Sachverhalt festgeschrieben ist, wird durch diese Art der Erledigung eine Festlegung für ein anschließendes Verwaltungsverfahren vermieden. Letztlich muss die Straftat damit im Parallelverfahren durch die Verwaltungsbehörde nachgewiesen werden.

Die vorliegende Entscheidung zeigt aber, dass eine solche Einstellung in Ausnahmesituationen keine komplette Sicherheit vor weitergehenden Konsequenzen bietet. Noch handelt es sich aber nur um eine „Ausreißerentscheidung“ in einem besonderen Fall, der insgesamt genügend weitere Anhaltspunkte für eine Unzuverlässigkeit bot.

## 2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 27.08.2019 – X B 160/18 u.a.: Für den Nachweis von Schwarzeinkäufen eines Gastromen bei einem Lebensmittel-Großhändler genügt es, wenn das Finanzgericht die nicht gebuchten Wareneinkäufe aus den von der Steuerfahndung rekonstruierten Daten des Lieferanten anhand von betriebsspezifischen Umständen individualisieren und der Gastronom dieser Zuordnung nicht substantiiert entgegnet haben kann.

### Sachverhalt:

Der Kläger betrieb eine Pizzeria und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Seine Waren kaufte er immer bei einem Lebensmittel-Großhändler. Dieser benutzte ein Warenwirtschaftssystem, bei dem Lieferscheine nach Bareinkäufen storniert werden konnten und ermöglichte hierdurch seinen Kunden Schwarzeinkäufe. Nicht bekannt war den Mitarbeitern des Händlers aber, dass die stornierten Lieferungen in einer Tabelle „Stornoprotokolle“ unter Angabe der jeweiligen Kundennummer gespeichert waren und darüber hinaus durch eine übereinstimmend vergebene Nummer eine Verbindung zu den dauerhaft gespeicherten Barbelegen ermöglicht wurde. IT-Prüfer der Steuerfahndung schafften es, diese Daten wiederherzustellen und zuzuordnen.

Der Kläger kaufte nahezu wöchentlich seine Waren gegen Barzahlung ein, die ihm anschließend geliefert wurden. Die Steuerfahndung rekonstruierte für die Jahre 2010 bis 2012 jeweils zwischen ein bis zehn Stornierungen pro Jahr zu einem Gesamtwert zwischen 1.000 und 7.000 €. Die Summe aus gebuchten und stornierten Einkäufen lag damit in diesen Jahren relativ konstant bei ungefähr 50 Einkäufen pro Jahr.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung ordnete der Prüfer dem Kläger diese stornierten Einkäufe zu. Er nutzte diese für eine Hinzuschätzung nicht gebuchter Erlöse. Der Prüfer schätzte unter Anwendung eines immer noch unter dem Mittelwert liegenden Rohgewinnaufschlagsatzes von 250 % anteilige Umsätze hinzu und zog die festgestellten Wareneinkäufe aus den Stornierungen hiervon als Betriebsausgaben ab. Mangels ordnungsgemäßer Rechnungen wurden Vorsteuerabzüge für die Einkäufe nicht gewährt.

Das Finanzamt erließ die entsprechenden Steuerbescheide, gegen die sich der Kläger mit Einsprüchen erfolglos wehrte. Bei der anschließend erhobenen Klage berücksichtigte das Finanzgericht lediglich zugunsten des Klägers die nicht abziehbare Vorsteuer aus den rekonstruierten Waren-

einkäufen zusätzlich als Betriebsausgabe. Im Übrigen wies es die Klage ab.

Das Finanzgericht begründete diese Entscheidung insbesondere damit, dass es bereits aufgrund der rekonstruierten Stornierungen und Listen aus dem Warenwirtschaftssystem überzeugt sei, dass der Kläger die Schwarzeinkäufe getätigt habe. Diese indizierten unverbuchte Betriebseinnahmen und damit materielle Buchführungsmängel als Grundlage für Hinzuschätzungen. Der Einwand des Klägers, dass unter seiner Kundennummer an jeden Beliebigen geliefert worden sein könne, überzeuge nicht, da die Kundennummer gerade wegen der Zuordnung der richtigen Adresse für die Anlieferung erforderlich gewesen sei. Zudem hätten die Mitarbeiter des Großhändlers gar nicht gewusst, dass die Stornierungen in einer Stornierungsliste nachvollziehbar gewesen seien. Für die Mitarbeiter seien deshalb die Vernichtung der Barverkaufsbelege und die Stornierung als Beitrag zu einer sicheren Verschleierung der Schwarzeinkäufe ausreichend gewesen. Eine falsche Zuordnung der Kundennummern sei deshalb nicht wahrscheinlich. Zudem fielen die rekonstruierten Stornierungen genau in die Wochen, in denen kein gebuchter Einkauf des Klägers stattgefunden habe. Es handle sich immer um den üblichen Einkaufstag des Klägers. Die Waren seien zudem typisch für seine Pizzeria und entsprächen exakt den Waren, die der Gastronom regulär kaufe. Des Weiteren ergebe sich erst durch die Hinzurechnung der Stornierungen eine relativ konstante Anzahl von Einkäufen pro Jahr. Eine Schätzung unterhalb des Mittelwertes der Richtsatzsammlung sei deshalb maßvoll und sachgerecht. Das bloße Bestreiten der Schwarzeinkäufe durch den Kläger sei nicht ausreichend substantiiert und stehe der Zuordnung nicht entgegen. Der Kläger begehrte daraufhin erfolglos mit seiner Beschwerde die Zulassung der Revision.

### Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof wies die Beschwerde als unzulässig ab, da der Kläger die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht entsprechend der gesetzlichen Anforder-

ungen darlegte. Die Richter ließen aber auch in der inhaltlichen Begründung keinen Zweifel daran, dass sie die Entscheidung des Finanzgerichtes als zutreffend ansehen.

Der Kläger hatte insbesondere gerügt, dass das Finanzgericht ausweislich des Urteils und damit unter Verletzung von § 119 Nr. 6 FGO nicht festgestellt habe, bei welchem Mitarbeiter des Großhändlers er die Waren bestellt haben solle, wann die Lieferungen erfolgt seien, wer die Ware in Empfang genommen habe und wann die Ware bei wem und von wem bezahlt worden sei. Diese fehlende Aufklärung und lückenhafte Darstellung des Sachverhaltes in den Entscheidungsgründen des finanzgerichtlichen Urteils hielt der Kläger für zwingend, bevor ihm die Schwarzeinkäufe hätten zugeordnet werden können.

Dieser Auffassung erteilten die Bundesfinanzrichter eine deutliche Absage. Aufgrund des vom Finanzgericht festgestellten Sachverhaltes sei diese genaue Substantiierung der Schwarzeinkäufe nicht notwendig. Aufgrund des kollusiven Zusammenwirkens des Klägers mit dem Großhändler zur Verschleierung der Schwarzeinkäufe (Vernichtung der Barverkaufsbelege und Stornierung der Lieferscheine) sei es nicht mehr möglich, die vom Kläger verlangten Angaben vollständig zu rekonstruieren. In einem solchen Fall genüge die Zuordnung der rekonstruierten Einkäufe anhand von anderweitig individualisierten Merkmalen. Zudem habe der Kläger verkannt, dass ein Teil der von ihm als fehlend monierten Angaben festgestellt wurde. Der Zeitpunkt der Bestellung ergebe sich aus den rekonstruierten Barverkaufsbelegen, der Verkäufer sei der namentlich bekannte Mitarbeiter, der die Stornierung vorgenommen habe, Lieferung und Bezahlung seien zum Datum des Barbeleges und nach den eigenen Angaben des Klägers immer an einen ebenfalls namentlich bekannten Mitarbeiter erfolgt.

Des Weiteren sei es zwar zutreffend, dass dem Kläger damit in solchen Fällen von rekonstruierten Unterlagen zu nicht gebuchten Warenkäufen durch die Steuerfahndung der faktische Negativbeweis auferlegt werde, dass diese Lieferungen ihm nicht zuzuordnen



seien. Dieser Nachweis sei aber denklösig niemals lückenlos möglich und deshalb schwierig zu führen. Das Finanzgericht müsse diesen Umstand deshalb bei den Anforderungen an das Beweismaß in einer solchen Konstellation berücksichtigen. Welche konkreten Anforderungen es aber an diesen Negativbeweis stelle, richte sich nach dem Einzelfall. Vorliegend sei vor allem entscheidend, dass das Finanzgericht zur Begründung seiner Überzeugungsbildung sehr viele individuelle betriebsbezogene Umstände herangezogen habe. Das gefundene Beweisergebnis sei deshalb nicht zu beanstanden, es wäre eine inhaltliche Substantiierung des Bestreitens der Schwarzeinkäufe des Klägers erforderlich gewesen.

#### Praxishinweis:

Der Entscheidung liegt ein typischer Steuerstrafrechtsfall zugrunde. Es hat in den letzten Jahrzehnten immer wieder Fälle gegeben, in denen die Steuerfahndung Lebensmittel-Großhändlern auf die Schliche gekommen war, die unterschiedliche Systeme zur Verschleierung von Wareneinkäufen für ihre Kunden anboten. In einigen Fällen wurden wie im vorliegenden Fall Lieferscheine und Barbelege storniert und vernichtet, in anderen Fällen kamen eine zweite Kundenkarte unter teils fiktiven Namen zum Einsatz oder ein zusätzlicher frei zugänglicher Ladenbereich wurde bewusst so gestaltet, dass dort bestimmte Waren gegen Barbelege und ohne Erfassung des Kundennamens – trotz nicht mehr haushaltsüblicher Mengen – verkauft wurden.

Das Ziel solcher Schwarzeinkäufe ist unabhängig von der Art der Verschleierung immer identisch: Wenn ein Gastronom Einnahmen aus Speise- und Getränkeverkäufen unverbucht lässt, braucht er zur Produktion dieser Speisen und für den Verkauf zusätzliche Ware. Im Regelfall kauft er diese Ware ebenfalls unverbucht nicht ihm zuordenbar ein, um bei einer Betriebsprüfung die Aufdeckung seiner Schwarzeinnahmen aufgrund eines Missverhältnisses zwischen Wareneinkauf und Warenverkauf (insbesondere im Rahmen einer Ausbeutekalkulation) zu verhindern.

Die vorliegende Entscheidung zeigt, dass es in diesen Fällen oftmals sinnvoll ist, nach einem Plausibilitätscheck der Steuerfahndungsergebnisse und einer differenzierten Risikoeinschätzung für den Mandanten Verhandlungsgespräche über Mehrergebnisse mit der Finanzverwaltung zu führen. Die Schätzungsbefugnis lässt sich oftmals nicht bestreiten. Die Schätzungsbeträge sollten sich aber in einem plausiblen und wirtschaftlich möglichen Rahmen bewegen. Wird bei diesen Gesprächen mit Sachargumenten an einer Lösung mitgewirkt, lassen sich nicht selten vernünftige Ergebnisse erzielen.

Zudem gelingt es im Rahmen von Gesprächen mit der Betriebsprüfung, Steuerfahndung und Straf- und Bußgeldsachenstelle oftmals deutlich besser als vor den Gerichten, das Besteuerungsver-

fahren und die strafrechtliche Erledigung parallel und für den Mandanten vorteilhaft als Gesamtpaket abzustimmen. Eine tatsächliche Verständigung sollte generell erst abgeschlossen werden, wenn auch der Ausgang des Steuerstrafverfahrens besprochen ist. Ohnehin gehört in die tatsächliche Verständigung keine Formulierung zu einem strafrechtlichen Geständnis, wie man es aber gelegentlich von der Finanzverwaltung vorformuliert antrifft. Auf eine Streichung dieses Geständnisses in der tatsächlichen Verständigung sollte immer hingewirkt werden. In diese Vereinbarung gehört nur die bindende Vereinbarung der Besteuerungsgrundlagen. Spätestens, wenn diese im Entwurf vorliegt, muss anhand des steuerlichen Mehrergebnisses ein im Regelfall strafrechtlich reduzierter Steuerschaden ausgerechnet und auf dieser Grundlage eine strafrechtliche Erledigung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder der Staatsanwaltschaft abgestimmt werden. Sobald hier ein passendes Ergebnis gefunden wurde, kann unterzeichnet werden. Eine solche Lösung kann es aber natürlich nie um jeden Preis geben. Manchmal liegen die Vorstellungen der Finanzverwaltung so weit oberhalb eines realistischen Mehrergebnisses, dass eine Einigung ausgeschlossen ist. In diesem Fall wird ein Klageverfahren durchgeführt, allerdings weiterhin unter Ausnutzung sämtlicher Lösungs- und Abkürzungsmöglichkeiten – etwa in einem Erörterungstermin vor dem Finanzgericht.

**3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 21.04.2020 – 1 StR 486/19: Werden in den so genannten „Schwarzarbeitsfällen“ durch mehrere Hilfeleistungen mehrere Tathandlungen eines Haupttäters unterstützt, begeht der Tatbeteiligte mehrere Beihilfetaten. Leistet der Gehilfe hingegen durch eine Unterstützungshandlung gleichzeitig Hilfe zu mehreren Haupttaten, liegt nur eine Beihilfestraftat vor.**

**Sachverhalt:**

Ein Mitangeklagter betrieb ein Hochbauunternehmen, welches Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer dadurch sparte, dass es einen erheblichen Teil der Löhne „schwarz“ auszahlte. Zur Verschleierung der Zahlungsabflüsse in der Buchhaltung ließ sich der Mitangeklagte von einem Subunternehmer so genannte Abdeckrechnungen ausstellen. Hierzu setzte er verschiedene Scheingeschäftsführer bei mehreren Scheinfirmen ein, die als vermeintliche Subunternehmer für sein Unternehmen tätig waren. Der Angeklagte war für das Erstellen der Scheinrechnungen bei den verschiedenen Scheinfirmen verantwortlich. Er erhielt von dem Hochbauunternehmen jeweils Informationen zur Höhe der Scheinrechnungen, er organisierte die Zahlungsflüsse und überließ die jeweiligen Scheinrechnungen dem Hochbauunternehmen. Hierfür erhielt er monatlich 3.000 €. Durch das Überlassen der Abdeckrechnungen unterstützte der Angeklagte den Mitangeklagten dabei, jeden Monat Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer zu sparen.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Es würdigte dabei einen Zeitraum von April bis Dezember 2013 als eine Beihilfehandlung, ging hingegen für den Zeitraum von Januar bis April 2014 von einer monatlichen Beihilfetat (also vier Taten) aus. Die eingelegte Revision hatte teilweise Erfolg.

**Entscheidungsgründe:**

Auf die Revision des Angeklagten hat der Bundesgerichtshof das Urteil des Landgerichtes aufgehoben, da die Anzahl der abgeurteilten Unterstützungsleistungen des Gehilfen zur Schwarzarbeit nicht nachvollziehbar waren. Ob eine Beihilfe in Tateinheit oder Tatmehrheit begangen wird, hängt aus Sicht der Richter des Bundesgerichtshofes von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der geförderten

Haupttaten ab. Wenn durch mehrere Hilfeleistungen auch mehrere Haupttaten gefördert werden, liegen mehrere Beihilfetaten (in Schwarzarbeitsfällen also bis zu zwölf Taten pro Jahr) vor. Werden hingegen durch eine Unterstützungshandlung gleichzeitig mehrere Haupttaten gefördert, liege nur eine Beihilfetat vor.

Bei durch Abdeckrechnungen verschleierte Schwarzarbeit ist deshalb für die Anzahl der Taten maßgeblich, ob monatlich eine Abdeckrechnung erstellt oder ob für mehrere Monate eine gemeinsame Scheinrechnung zur Verfügung gestellt wird. Die Anzahl der Beihilfehandlungen kann in diesen Konstellationen zwischen einer und zwölf Taten pro Jahr variieren.

Aufgrund dieser Erwägungen sei es vorliegend nicht auszuschließen, dass bereits für den Zeitraum von April bis Dezember 2013 tatsächlich von neun Beihilfehandlungen auszugehen sei. Ebenso wenig könne ausgeschlossen werden, dass es sich für Januar bis April 2014 nur um eine Beihilfehandlung handele. Es ergebe sich aus den Urteilsfeststellungen bislang nicht, ob der Angeklagte monatlich je eine Abdeckrechnung zur Unterstützung der Haupttaten überließ oder ob er mehrere Monate durch eine Scheinrechnung gemeinsam erledigt habe.

Zutreffend sei hingegen die Annahme, dass die monatliche Beihilfehandlung zur Lohnsteuerhinterziehung und zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt zur Sozialversicherung jeweils tateinheitlich durch eine Unterstützungshandlung begangen werde. Der Angeklagte habe keine separaten Beiträge geleistet, die nur der Lohnsteuerhinterziehung oder ausschließlich den Taten nach § 266a StGB zuzuordnen gewesen seien. Beide Haupttaten seien durch die jeweilige Abdeckrechnung zu einer Beihilfehandlung verknüpft.

**Praxishinweis:**

Die vorliegende Entscheidung ist vor allem interessant, weil sie zeigt, dass juristische Spitzfindigkeiten manchmal in Strafverfahren den Weg zu einem besseren

Endergebnis eröffnen können. Die auf den ersten Blick kaum bedeutsame Anzahl der Beihilfehandlungen kann letztlich entscheidende Auswirkungen auf das Strafmaß haben, da der Unrechtsgehalt bei einmaligem Unterstützungsentschluss geringer wiegen kann, als wenn jeden Monat erneut die bewusste Entscheidung getroffen wird, an einem Schwarzarbeitssystem aktiv mitzuarbeiten.

Ist wie im vorliegenden Fall eine rechtliche Würdigung nicht eindeutig und nicht auf den ersten Blick konsequent, lohnt deshalb eine Überprüfung, wenn das bisherige Ergebnis nicht dem Verfahrensziel der Verteidigung entspricht. Im vorliegenden Fall erhält der Angeklagte hierdurch in einem zweiten Durchgang vielleicht nach weiterem Zeitablauf die Chance, seine bislang nicht zur Bewährung ausgesetzte Strafe in einen bewährungsfähigen Bereich von zwei Jahren Freiheitsstrafe zu reduzieren. Ob dies gelingt, ist nicht sicher. Aber manchmal eröffnen sich vor allem in solchen Verfahren plötzlich neue Erledigungsmöglichkeiten, da der Erledigungsdruck auch in der Strafjustiz zunimmt. Generell ist es aber besser, nicht auf ein unsicheres Revisionsverfahren hoffen zu müssen, sondern schon im Vorfeld das gewünschte Ergebnis für den Mandanten zu erreichen. 

**Autoren:**

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 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  
www.minoggio.de