



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 07.09.2022 – 1 StR 229/22: Nur ausnahmsweise sind in einem Strafurteil wegen Steuerhinterziehung konkrete Darstellungen zu den Berechnungsgrundlagen der hinterzogenen Steuern entbehrlich, wenn der Angeklagte aufgrund seiner Sachkunde zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist und er ein vollumfängliches Geständnis auch zur Höhe der hinterzogenen Steuern abgelegt hat.

Sachverhalt:

Der Angeklagte betrieb als Einzelunternehmer ein Taxigewerbe sowie eine EDV-Beratung für Taxiunternehmen. Darüber hinaus war er als Gesellschafter-Geschäftsführer an zwei GmbHs beteiligt, die ebenfalls Taxiunternehmen betrieben.

In den Jahren 2010 bis 2017 erfasste er in erheblichem Umfang Einkünfte der Taxiunternehmen nicht in der Buchführung. Die abgegebenen ESt-, KSt-, GewSt- und USt-Erklärungen waren in diesen Jahren unvollständig.

Das Landgericht war im Strafverfahren aufgrund der Einlassung des Angeklagten und der Zeugenaussage einer Finanzbeamtin davon überzeugt, dass die Steuern zu niedrig festgesetzt wurden und der Angeklagte Steuern hinterzogen habe. Der Angeklagte habe ein vollumfängliches Geständnis abgelegt, welches dem Strafurteil zugrunde gelegt werden könne.

Die Strafrichter verurteilten den Angeklagten wegen Steuerhinterzie-

hung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren, die nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden konnte. Für die Feststellungen der Hinterziehungshöhe übernahm das Landgericht die Schätzungen der Finanzbehörde, ohne die Berechnungsgrundlagen im schriftlichen Urteil nachvollziehbar darzustellen. Ausführungen zu den Betriebseinnahmen und -ausgaben im Einzelnen fehlten. Das Gericht stellte vielmehr nur die sich im Ergebnis ergebenden Einkünfte dar.

Der Angeklagte legte gegen das Urteil erfolgreich Revision ein. Eine andere Wirtschaftskammer des Landgerichtes muss den Fall erneut verhandeln.

Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes entschieden, dass es an tragfähigen Feststellungen des Landgerichtes zu den abgeurteilten Steuerstraftaten als Grundlage für den Schuld- und Rechtsfolgenausspruch fehlte. Nach § 267 Abs. 1 S. 1 StPO müssen die Strafurteilsgründe die

für erwiesen erachteten Tatsachen zum Tatgeschehen mitteilen.

Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung muss das Strafgericht regelmäßig nicht nur die Summe der jeweils im Veranlagungszeitraum verkürzten Steuern, sondern für jede Steuerart und jeden Steuerabschnitt gesondert die Berechnungsschritte der verkürzten Steuern im Einzelnen darstellen. Dabei ist die Übernahme einer steuerlichen Schätzung in das Strafverfahren zulässig, wenn der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand sicher erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist.

Bei der Wahl der Schätzungsmethode hat das Strafgericht ebenfalls einen Beurteilungsspielraum. Es muss jedoch nachvollziehbar darlegen, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese im konkreten Fall für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geeignet ist. Das Strafgericht hat bei der Wahl und der Anwen-

derung der Schätzungsmethode die vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (insbesondere den Zweifelsgrundsatz) zu berücksichtigen.

Die Schätzungsgrundlagen sind in den Urteilsgründen nachvollziehbar darzustellen. Hierzu genügt es nicht, wenn bei einer Schätzung von Umsätzen eines Taxiunternehmens im Urteil über ermittelte Fahrleistungen und damit die Ergebnisse von Berechnungen berichtet wird, aber unklar bleibt, wie im Einzelnen auf die konkreten Besteuerungsgrundlagen geschlossen und das Schätzergebnis hergeleitet wurde.

Eine Darstellung der konkreten Berechnungen kann nur ausnahmsweise entbehrlich sein, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern ohne Zweifel in der Lage ist, ein vollumfängliches Geständnis in Kenntnis der Herleitung des Ergebnisses ablegt. An einem derartigen Geständnis fehlt es aber, wenn der Angeklagte zwar die Höhe der Betriebseinnahmen und Ausgangsumsätze eines Taxiunternehmens bestätigt, er aber hinsichtlich der Betriebsausgaben abweichend von der Schätzung des Finanzamtes konkret geltend macht, dass vorhandene Bar-einnahmen an die Fahrer weitergeben

worden seien und er diese nicht überwiegend für den privaten Lebenskonsum verwendet habe. Es liegt dann hinsichtlich der Höhe der hinterzogenen Steuern nur ein Teilgeständnis vor. Im Strafurteil ist deshalb mindestens darzustellen, wie sich dieses Teilgeständnis auf die Berechnungsgrundlagen auswirkt und wie die Höhe der hinterzogenen Steuern nach Würdigung des Teilgeständnisses konkret berechnet wurde.

Praxishinweis:

Ein die Darstellung im Strafurteil erleichterndes, vollumfängliches Geständnis legt ein Angeklagter in einem Steuer- oder Wirtschaftsstrafverfahren oftmals erst nach Abschluss einer förmlichen Verständigung gemäß § 257c StPO („Geständnis gegen geringere Strafe“) ab. Das Strafgericht sagt dem Angeklagten in diesem Fall der verfahrensbeendenden Absprache – mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft – verbindlich einen konkreten Strafrahmen bei einem Geständnis zu. Durch die Nennung der Strafbegrenze erlangt der Angeklagte bereits zeitlich vor seinem Geständnis größtmögliche Sicherheit hinsichtlich seines strafrechtlichen Verurteilungsrisikos. Für den schuldigen Angeklagten ist die Verständigung damit eine gute Risikominimierungsstrategie, insbesondere wenn eine Freiheitsstrafe auch oberhalb

von zwei Jahren als Ergebnis in Betracht kommt und durch die Absprache eine Bewährungsstrafe bis maximal zwei Jahren als Obergrenze gesichert werden kann.

Für das Gericht liegt der prozessökonomische Vorteil einer derartigen Absprache vor allem darin, dass durch das Geständnis des Angeklagten eine deutliche Abkürzung des Verfahrens erreicht werden kann. Um den Abschluss einer Verständigung zu fördern, kann es sich aus Verteidigersicht deshalb anbieten, zunächst Verteidigungsstrategien anzudeuten, die den Fall verkomplizieren, um anschließend das Gespräch über vernünftige Lösungsansätze aufzunehmen. Eine Abkürzung des Verfahrens ist im Ergebnis oftmals auch für den Angeklagten vorteilhaft, da er sich Kosten, Zeit, Unsicherheit und öffentliche Aufmerksamkeit erspart. Ob ein „Angebot“ dann aber schließlich akzeptiert werden soll, kann nur unter Berücksichtigung sämtlicher Vor- und Nachteile im Einzelfall entschieden werden.

Die Vorteile einer abkürzenden Verständigung und die strategischen Alternativen sollten Steuerstrafverteidiger, steuerlicher Berater und Angeklagter dabei sehr sorgfältig – nicht zuletzt auch im Hinblick auf mögliche Auswirkungen



auf ein noch laufendes Besteuerungsverfahren oder sonstige Nebenfolgen einer Verurteilung – abwägen. Nichts ist schlimmer als ein vorschnell akzeptierter, strafrechtlicher Deal, der anschließend beispielsweise zu einem existenzbedrohenden Haftungsverfahren für Steuerschulden (insbesondere wegen der Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO) oder zur Versagung der Restschuldbefreiung nach Privatinsolvenz (vgl. § 302 Nr. 1 InsO) führt, obwohl diese gravierenden Konsequenzen mit einer anderen Strategie möglicherweise vermeidbar gewesen wären. Die Auswirkungen eines potentiellen Geständnisses und einer Absprache auf ein offenes Rechtsbehelfs- oder Finanzgerichtsverfahren zum identischen Sachverhalt sind ebenfalls vor Abschluss der Verständigung umfassend zu prüfen. Erst wenn alle außerstrafrechtlichen und strafrechtlichen Risiken für den Angeklagten transparent sind, kann er seine Entscheidung für oder gegen einen „Deal“ auf der Grundlage einer ausreichenden Informationsbasis treffen.

Von einer Verständigung kann das Gericht nach verbindlichem Abschluss nur noch abweichen, wenn rechtlich oder tatsächlich bedeutsame Umstände übersehen worden sind oder sich neu ergeben haben und das Gericht deswegen zu der Überzeugung gelangt, dass der in Aussicht gestellte Strafraum nicht mehr tat- oder schuldangemessen ist. Tritt dieser Sonderfall im weiteren Verlauf ein, muss das Gericht vor Verurteilung ausdrücklich darauf hinweisen und darf das bereits abgelegte Geständnis dann nicht mehr verwerten. Hierdurch wird der Angeklagte vor Überraschungsentscheidungen geschützt und kann seine Verteidigungsstrategie in einem derartigen Fall entsprechend anpassen.

Ist die Entscheidung für einen Deal getroffen, wird die Verteidigung im Rahmen der Möglichkeiten aber immer alles dafür tun, dass die Verständigung auch reibungslos abgewickelt wird. Geplatzte Deals sind deshalb in der Praxis eher selten. Solche Entwicklungen sollten unbedingt durch eine umsetzungsorientierte Strategie vermieden werden. Ein einmal abgelegtes Geständnis und die ausdrücklich erklärte Bereitschaft zum Abschluss einer Verständigung führen stets zu einer inhaltlichen Vorverurteilung durch das Gericht, auch wenn der Inhalt des Geständnisses

nach einer gescheiterten Verständigung nicht mehr verwertet werden darf. Es wird schwer, sich von diesem verfestigten Eindruck des Gerichtes zu lösen, auch wenn das Strafgericht dies formal muss.

Schriftlich vorformulierte Einlassungen mit dem Geständnis des Angeklagten helfen oftmals bei der Umsetzung, um passgenau die erwarteten Inhalte zu präsentieren und es dem Gericht so einfach wie möglich zu machen. Ist die vorgelesene Erklärung inhaltlich umfassend für sämtliche Tatbestandsmerkmale des Straftatbestandes und mit ausreichenden Anknüpfungspunkten für die konkrete Strafzumessung formuliert, kommt es erfahrungsgemäß nur zu wenigen oder sogar keinen Nachfragen. Auch die erforderliche Beweisaufnahme, um das verlesene Geständnis kurz auf seine Glaubhaftigkeit zu überprüfen, fällt dann regelmäßig knapp aus. Dieses Vorgehen minimiert die Risiken eines geplatzten Deals im Interesse des Angeklagten.

Wie der vorliegende Beschluss belegt, kann aber auch das Gericht im Anschluss an das Geständnis bei der Umsetzung der Verständigung wesentliche Fehler machen, die mit der Revision (sodann im Interesse des Angeklagten) angegriffen werden können. Ein Rechtsmittelverzicht ist nämlich nach einem Deal stets gesetzlich ausgeschlossen (§ 302 Abs. 1 S. 2 StPO). Das Gericht muss bei der Umsetzung insbesondere darauf achten, dass das Geständnis des Angeklagten einen ausreichenden Erklärungswert enthält. Die Rechtsprechung verlangt für die Verurteilung nach einer Absprache mehr als ein rein formales Minimal-Geständnis des Angeklagten. Ein inhaltsleeres Formalgeständnis kann keine taugliche Grundlage der richterlichen Überzeugungsbildung darstellen. Dies gilt insbesondere, wenn auch die ergänzende Beantwortung von Fragen zum Sachverhalt verweigert oder gar nur die vollständig inhaltsleere Erklärung abgegeben wird, der Angeklagte wolle der Anklage nicht entgegenreten. Auch das verständigungsbasierte Geständnis wird deshalb im Regelfall noch kurz auf seinen zutreffenden Inhalt überprüft. Die Verteidigung muss diesen potentiellen Verlauf bei Prüfung des Geständnisses berücksichtigen und die Ergebnisse einer derartigen Beweisaufnahme

gemeinsam mit dem Angeklagten antizipieren.

Die Ausnahmekonstellation des sachkundigen Angeklagten, auf die der Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung hinweist, ist allenfalls denkbar, wenn der Angeklagte beispielsweise aufgrund einer Berufsausbildung oder eines Studiums über besondere steuerliche Kenntnisse verfügt, die ausnahmsweise die Annahme rechtfertigen, er habe die Berechnungsgrundlagen im Einzelnen nachvollzogen und könne deshalb auf dieser Basis fachkundig das Ergebnis bestätigen. Praktisch bedeutsam kann dieser Fall vor allem bei einem Berufsträger, einem Wirtschaftsprüfer oder ausnahmsweise bei einem steuerlich versierten Anwalt sein. Dies zeigt, dass das Strafgericht die Berechnungen der Steuern im Regelfall auch trotz Verständigung verstehen muss, damit es diese auch nachvollziehbar darstellen kann.

Nicht zuletzt bestätigt der Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung erneut, dass steuerliche Schätzungen auch im Steuerstrafverfahren unter Berücksichtigung des Zweifelsgrundsatzes übernommen werden dürfen, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt nicht ausermittelt werden kann. In einem solchen Fall darf die strafrechtliche Schätzung aber nicht an der oberen Grenze des für den Einzelfall geltenden, steuerlichen Schätzungsrahmens ausgerichtet werden. Vielmehr muss das Gericht die Schätzung soweit reduzieren, bis es die volle Gewissheit vom Vorliegen der geschätzten Tatsachen für sich erreicht hat. Oftmals wird in diesen Fällen deshalb zur Berechnung des strafrechtlichen Schadens mit pauschalen Sicherheitsabschlägen gearbeitet, die durchaus – je nach Einzelfall – eine Reduzierung von bis zu 50 Prozent gegenüber dem steuerlichen Schätzergebnis bedeuten können. In derartigen Schätzfällen sollte der Verteidiger deshalb auf einen möglichst hohen Sicherheitsabschlag hinwirken, da die Höhe des Steuerschadens einen erheblichen Faktor für die Strafzumessung darstellt. So kann es beispielsweise auch gelingen, aufgrund von strafrechtlichen Sicherheitsabschlägen den Anwendungsbereich des besonders schweren Falles im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO (großes Ausmaß ab 50.000 € Steuerschaden pro Steuerart und Veranlagungszeitraum) zu vermeiden.

2 Finanzgericht Münster, Beschluss vom 29.06.2022 – 9 V 3002/21: Vertriebsmitarbeiter können als Gehilfen einer Steuerhinterziehung gemäß § 71 AO für Steuerschulden der Kunden des Kassenunternehmens in Haftung genommen werden, wenn es dem Kunden durch den Einsatz der vertriebenen Kassenmanipulationssoftware ermöglicht oder erleichtert wird, dem Finanzamt gegenüber unvollständige Angaben zu machen und dadurch Steuern zu hinterziehen.

Sachverhalt:

Der Antragssteller war bis zu seiner fristlosen Kündigung 2019 als Vertriebsmitarbeiter eines Herstellers von cloudbasierten Kassensystemen tätig. Die Steuerfahndung stellte im Rahmen einer Fahndungsprüfung bei der Z-GmbH – eine Kundin des Kassensystemherstellers aus der Gastronomie – fest, dass ein Teil der Umsätze über ein erstes Cloud-System auf den Namen der Z-GmbH erfasst und versteuert wurde. Daneben existierte ein zweites Kassen-Cloud-System, welches als Vertriebsmitarbeiter-Demo-Cloud aufgebaut und nicht mit dem Namen der Z-GmbH verbunden war. Die im zweiten System erfassten Umsätze wurden nicht versteuert.

Damit es bei der Eingabe der Umsätze nicht zu Verwechslungen kam, erfassten die Mitarbeiter der Z-GmbH die versteuerten Umsätze über ein iPad Pro, die nicht versteuerten über ein iPad Mini. Insgesamt wurden im Prüfungszeitraum von 2015 bis zum 20.03.2019 1,85 Mio. € Umsätze in der Demo-Cloud erfasst, die nicht versteuert wurden.

Am Tag der Durchsuchung hat der Geschäftsführer der Z-GmbH mehrfach mit dem urlaubsabwesenden Antragssteller telefoniert. An diesem Tag hat der Antragssteller versucht, per Fernzugriff die Daten der Demo-Cloud zu löschen. Der Geschäftsführer der Z-GmbH hat den Antragssteller in seiner Aussage belastet. Dieser habe ihm das Manipulationssystem als Idee erläutert und anschließend auch eingerichtet. Dafür habe der Geschäftsführer monatliche Geldbeträge an den Antragssteller zahlen müssen.

Die anschließend festgesetzten Mehrsteuern tilgte die Z-GmbH überwiegend nicht. Die Steuerrückstände betrugen am 20.05.2020 immer noch mehr als 500 T €. Das Finanzamt erließ daraufhin einen auf § 71 AO gestützten Haftungsbescheid gegen den Antragssteller für anteilige Steuerschulden der Z-GmbH in Höhe von rund 100 T €. Neben dem Antragssteller wurden Mitarbeiter der Z-GmbH ebenfalls als Haftungsschuldner in Anspruch genommen.

Der Einspruch des Antragsstellers gegen den Haftungsbescheid blieb erfolglos. Die eingelegte Klage ist unter dem Aktenzeichen 9 K 2601/21 anhängig. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatte nur für einen geringen Teil (ca. 5 % der Haftungssumme) Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter sahen nach summarischer Prüfung für einen weit überwiegenden Teil der Haftungsinanspruchnahme die Voraussetzungen gemäß § 71 AO erfüllt, so dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestanden. Der Antragssteller hafter für die verkürzten Steuern und Zinsen der Z-GmbH, da er an der Steuerhinterziehung des Geschäftsführers der Z-GmbH als Gehilfe teilgenommen habe. Eine strafrechtliche Verurteilung des Antragsstellers sei hierfür nicht erforderlich.

In einem derartigen Fall ohne Strafurteil haben die Finanzbehörden und die Finanzgerichte bei der Anwendung der steuerlichen Vorschrift des § 71 AO in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO, § 27 StGB vorliegen. Die Prüfung erfolgt zwar nach den Vorschriften der AO und FGO. Verbleiben aber Zweifel darüber, ob Tatsachen vorliegen, die den objektiven und den subjektiven Tatbestand ausfüllen, liegt die objektive Beweislast für den Nachweis der Steuerstraftat beim Finanzamt. Damit gilt über diesen „Umweg“ auch im Haftungsverfahren der strafprozessuale Beweisgrundsatz „im Zweifel für den Angeklagten“.

Aus Sicht des Finanzgerichtes war es im Hinblick auf die Haupttaten nicht zweifelhaft, dass der Geschäftsführer der Z-GmbH vorsätzlich zu niedrige Umsätze erklärt und hierdurch Steuern verkürzt hatte. Diese Feststellungen beruhten auf den technischen Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung zu den in der Demo-Cloud gespeicherten Daten und der geständigen Einlassung des Geschäftsführers, der sich damit auch selbstbelastet hatte.

Als strafbare Hilfeleistung zur Haupttat im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche objektiv die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters fördert, ohne dass sie selbst für den Erfolg ursächlich sein muss. Die Beihilfehandlung des Antragsstellers zu den Steuerhinterziehungstaten des Geschäftsführers der Z-GmbH sah das Finanzgericht darin, dass der Antragssteller neben der offiziellen Cloud auch die Demo-Cloud zur Verfügung gestellt und eingerichtet hatte, damit hierdurch nur Teile der Restaurantlösungen versteuert werden. Zudem hatte der Antragssteller den Geschäftsführer der Z-GmbH erst auf diese Manipulationsmöglichkeit gebracht.

Ein Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Für den Vorsatz des Antragsstellers spricht insbesondere, dass er selbst die Demo-Cloud eingerichtet hatte, diese für fünf Jahre genutzt wurde und er in dieser Zeit immer wieder auf die Demo-Cloud und die dortigen Daten zugegriffen hat. Auch sein Lösversuch aus dem Urlaub über den Fernzugriff während der Durchsuchungsmaßnahme spricht für seine Kenntnis von der tatsächlichen Nutzung der Demo-Cloud.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Münster zeigt deutlich, dass nicht nur die Geschäftsführung von Kassenherstellern im Fokus der Steuerfahndung steht, sondern dass sich beim Einsatz derartiger Manipulationssysteme auch Vertriebsmitarbeiter und andere Mitarbeiter in einem Strafrechts- und Haftungsrisiko befinden können. Bei Einleitung eines Strafverfahrens oder einer Anhörung wegen einer drohenden Haftungsinanspruchnahme gemäß § 71 AO (§ 69 AO scheidet für den Mitarbeiter außerhalb der Geschäftsführung aus, solange er nicht faktischer Geschäftsführer ist) muss der Berater jeweils genau

prüfen, welche konkrete Rolle ein Beschuldigter oder ein Haftender ausgefüllt hat, welche Tat- oder Beihilfehandlungen ihm deshalb vorgeworfen werden können und welche Kenntnis sich aus Indizien im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit ableiten lassen. Auf dieser Grundlage kann dann eine passgenaue Verteidigungsstrategie entwickelt werden, um ein vernünftiges strafrechtliches Ergebnis im angemessenen Verhältnis zu den Risiken zu erreichen. Wichtig ist dabei, dass der inhaltliche Zusammenhang der Verfahren berücksichtigt und deshalb möglichst ein koordiniertes Gesamtpaket für sämtliche Verfahren des Mandanten gefunden wird.

Die Entscheidung belegt auch nochmals, dass eine Haftung nach § 71 AO keine strafrechtliche Verurteilung voraussetzt. Auch wenn das Strafverfahren gegen eine Geldauflage eingestellt wird und die Unschuldsvermutung damit unangetastet bleibt, kann das Finanzamt einen Haftungsbescheid erlassen. Es trägt dann aber – wie die vorliegende Entscheidung ebenfalls nochmals ausdrücklich bestätigt hat – die volle Beweislast für das Vorliegen der Straftat. Es kann zur Ermittlung des Haftungstatbestandes auch nicht die strafprozessualen Ermittlungsbefugnisse einsetzen. Es verbleibt also bei den steuerlichen Ermittlungsrechten auf Grundlage der AO. Dennoch muss der Steuerstrafverteidiger den Mandanten auf diese Risiken hinweisen, damit der Mandant auch insoweit eine umfassende Risikoabwägung vornehmen und diese in seine Entscheidung einbeziehen kann.

Bei einem Einspruch gegen einen Haftungsbescheid kann der Berater oftmals – auch wenn die sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen dem Grunde nach vorliegen – mit den Grundsätzen der anteiligen Tilgung argumentieren und hierdurch die Haftungssumme zumindest noch auf eine deutlich geringere Tilgungsquote begrenzen. Diese Grundsätze sind auch bei Haftungsbescheiden gemäß § 71 AO anwendbar. Da die Haftung nach § 71 AO

keine zusätzliche Strafsanktion für steuerunehrliches Verhalten darstellt, sondern lediglich den Hinterziehungsschaden ausgleichen soll, setzt die Inanspruchnahme des Gehilfen einer Steuerhinterziehung die zusätzliche Feststellung voraus, dass dessen Handlung zu dem eingetretenen Erfolg einer Steuerverkürzung beigetragen hat, also zumindest mitursächlich gewesen ist.

Wenn der Steuerschuldner die Steuern zum Fälligkeitszeitpunkt nicht begleichen konnte, sollte dies unbedingt möglichst fundiert vorgetragen oder ggf. auch eine geschätzte Haftungsquote mit dem Finanzamt vereinbart werden. Auch der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung über eine Quote ist rechtlich möglich. Dies führt zu einer deutlichen Abkürzung des Haftungsverfahrens für beide Seiten und zu einer Risikominimierung auf Seiten des Haftenden.

Der Bundesfinanzhof hat allerdings die Grundsätze der anteiligen Tilgung für den Fall des § 71 AO etwas eingeschränkt. Dieser eingeschränkte Anwendungsbereich gilt in den Fällen, in denen der aufgrund pflichtwidriger Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung Haftende bzw. sein Gehilfe den Steuerschuldner schon zu einem frühen Zeitpunkt bewusst außerstande setzt, die sicher vorhersehbare Steuerschuld zu tilgen. In diesem Fall liegt der maßgebliche Grund für den Steuerausfall nicht mehr in der ursprünglich schon mangelnden Liquidität der Gesellschaft zum Fälligkeitszeitpunkt, sondern in der bewussten Gestaltung des Ausfalls und der langfristigen Sicherung des Steuervorteils durch die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung.

Zuletzt ist noch darauf hinzuweisen, dass, bevor wie im vorliegenden Fall ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt wird, immer geprüft werden sollte, ob ein derartiger Antrag wirtschaftlich und verfahrensrechtlich zweckmäßig ist. Liegt ausreichende Liquidität vor, ist angesichts des Zinssatzes in Höhe von 6 % für Ausset-

zungszinsen eine vorläufige Zahlung der Steuern stets der wirtschaftlich klügere Weg. Denn hinsichtlich der Aussetzungszinsen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 08.07.2021 (Aktenzeichen 1 BvR 2237/14) keine Verfassungswidrigkeit angenommen, so dass es bei 6 % als Jahreszinssatz bleibt. Mit einer Zahlung ist kein Anerkenntnis der Steuerschuld verbunden.

Vor allem aber muss vor einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung die Wechselwirkung einer negativen Entscheidung zu einem parallel laufenden Strafverfahren berücksichtigt werden. Ein ablehnender Beschluss des Finanzgerichtes bindet das Strafgericht zwar nicht in seiner Entscheidung. Ein solcher hat aber im Regelfall eine negative Vorprägung für das Strafverfahren zur Folge und erschwert damit unter Umständen die Verteidigung erheblich.

Es ist erfahrungsgemäß dem Strafgericht schwierig zu vermitteln, dass die Prüfung durch das Finanzgericht im abgekürzten Verfahren wegen einer Aussetzung der Vollziehung nur summarisch erfolgt und bei der Entscheidung insbesondere die Aktenlage und präsente Beweismittel wie Urkunden berücksichtigt wurden, so dass eine Entscheidung im finanzgerichtlichen Klageverfahren auch abweichend vom Beschluss ausfallen kann. Dieses Risiko einer strafrechtlichen Vorprägung durch eine vorschnelle finanzgerichtliche Entscheidung sollte deshalb möglichst nur dann eingegangen werden, wenn die strafrechtlichen Risiken auch für den Fall einer negativen Entscheidung gut zu kalkulieren sind oder eine solche Entscheidung des Finanzgerichtes aufgrund der guten Erfolgsaussichten nahezu ausgeschlossen erscheint. Bei Unsicherheiten über den Erfolg eines Antrages kann es sich anbieten, nach Antragstellung Kontakt mit dem Finanzgericht aufzunehmen und ggf. den Antrag zurückzunehmen, falls eine negative Entscheidung droht.

3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 08.03.2023 – 1 StR 188/22: Für die Abgrenzung von sog. scheinselfständigen Rechtsanwälten und freien Mitarbeitern einer Rechtsanwaltskanzlei ist das Gesamtbild der Arbeitsleistung maßgebend. Verlieren die Kriterien der Weisungsgebundenheit und Eingliederung wegen der Eigenart der Anwaltstätigkeit im Einzelfall an Trennschärfe und Aussagekraft, ist vornehmlich auf das eigene Unternehmerrisiko und die Art der vereinbarten Vergütung abzustellen.

Sachverhalt:
Der seit 1982 niedergelassene Anwalt beschäftigte über ein von ihm praktizier-

tes Modell der freien Mitarbeiterschaft in seiner Kanzlei im Zeitraum von 2013 bis 2017 zwölf Rechtsanwälte zum Schein

als selbstständige, freie Mitarbeiter, die tatsächlich abhängig bei ihm beschäftigt waren.



Der Angeklagte schloss mit den Rechtsanwälten jeweils vor Beginn ihrer Tätigkeit einen zeitlich unbefristeten Vertrag über die freie Mitarbeit, in dem insbesondere geregelt war, dass der Rechtsanwalt als freier Mitarbeiter für die Kanzlei tätig war, dass er seine Sozialabgaben selbst abführte, er eigenes Personal beschäftigen und werben durfte und er berechtigt war, das vereinbarte Jahresentgelt in monatlichen Teilbeträgen abzurufen. Daneben schloss er Zusatzvereinbarungen ab, die regelten, dass die Beschäftigung eigenen Personals und die Bearbeitung von Mandaten außerhalb der Kanzlei der Zustimmung der Kanzlei bedurften sowie Werbemaßnahmen abzustimmen und zu genehmigen waren. Verhandlungen über die Verträge fanden nicht statt. Die vom Angeklagten vorgefertigten Vertragsentwürfe wurden unverändert unterzeichnet.

Die Anwälte waren während ihrer Beschäftigung nur für den Angeklagten tätig und erbrachten ihre Leistungen – abgesehen von auswärtigen Terminen – zu den Kanzleizeiten in den Kanzleiräumen. Hierfür standen ihnen ohne Kostenbeteiligung ein eigenes Büro, geschultes Personal und die sonstige Infrastruktur der Kanzlei zur Verfügung. Das Jahreshonorar riefen sie regelmäßig unabhängig vom erwirtschafteten Umsatz monatlich ab.

Das Landgericht hat den Angeklagten erstinstanzlich wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr ausgesetzt zur Bewährung verurteilt. Daneben hat es eine Gesamtgeldstrafe von 300 Tagessätzen zu je 200 € verhängt sowie die Einziehung der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung von 120 T € angeordnet. Im Strafurteil ging das Landgericht von abhängigen Beschäftigungsverhältnissen aller zwölf Anwälte aus. Es rechnete unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenzen die ausgezahlte Nettovergütung jeweils auf eine monatliche Bruttovergütung hoch, soweit die beschäftigten Rechtsanwälte nicht Mitglied im Versorgungswerk und im Einzelfall von der Rentenversicherungspflicht befreit waren. Das Urteil wurde auf die Revision von Angeklagtem und Staatsanwaltschaft im Rechtsfolgenausspruch mit den Feststellungen aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass der Angeklagte Arbeitgeber war und Beiträge zur Sozialversicherung vorenthalten hatte. Die Rechtsanwälte waren als abhängig Beschäftigte einzuordnen.

Da das StGB keinen autonomen Arbeitgeberbegriff enthält, richte sich die Einordnung nach dem Sozialversicherungsrecht,

das weitgehend auf das Arbeitsrecht Bezug nehme. Gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 SGB IV sei Beschäftigung die nichtselbständige Arbeit. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung seien eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Eine Beschäftigung setze eine persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber voraus.

Bei einer Beschäftigung in einem fremden Betrieb sei dies der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert sei und dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliege. Diese Weisungsgebundenheit könne – namentlich bei Diensten höherer Art – eingeschränkt und zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozess“ verfeinert sein. Demgegenüber sei eine selbstständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, eine eigene Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet. Entscheidend für die Abgrenzung von unselbständiger Beschäftigung und selbstständiger Tätigkeit seien – ausgehend vom Vertragsverhältnis der Beteiligten – die tatsächlichen Gegebenheiten der „gelebten Beziehung“, die einer wertenden Gesamtbetrachtung zu unterziehen seien.

Aus dem Berufsbild des Rechtsanwalts ergibt sich aus Sicht der Bundesrichter für diese Abgrenzung nichts wesentlich anderes. Zwar kann die Eigenart der Anwaltstätigkeit es als eine Dienstleistung höherer Art mit einer sachlichen Weisungsfreiheit einerseits und einem weitgehend durch Sachzwänge bestimmten zeitlichen und örtlichen Arbeitsablauf andererseits es mit sich bringen, dass sich das Abgrenzungsmerkmal der äußeren Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Dauer des Arbeitseinsatzes so reduziert, dass es eine sichere Unterscheidung zwischen abhängiger und selbständiger Ausübung nicht mehr erlaubt.

Auch kann die Eingliederung wegen der Eigenart der Berufsausübung eines Rechtsanwalts sowohl bei abhängiger Beschäftigung als auch bei freier Mitarbeit in erster Linie durch die Sachgegebenheiten bedingt sein, weil der freie Mitarbeiter sich der sachlichen und personellen Ausstattung der Kanzlei bedienen können muss. Sofern allerdings im Einzelfall die Weisungsgebundenheit eines Rechtsanwalts deutlich über das sich aus Sachzwängen ergebende Maß hinausgeht, kann dies ein deutliches Zeichen sein, dass eine solche Tätigkeit als eine abhängige Beschäftigung zu qualifizieren ist.

Bei Abgrenzungsschwierigkeiten könne insbesondere entscheidend sein, ob die Tätigkeit mit einem - gegebenenfalls pauschalierten - Verlustrisiko belastet sei und deshalb einer Gewinnbeteiligung gleichkomme oder ob sie lediglich als Gegenleistung für geschuldete Arbeitsleistung anzusehen sei. Insbesondere das Fehlen eines jeden unternehmerischen Risikos spricht aus Sicht des Bundesgerichtshofes für eine abhängige Beschäftigung.

Allerdings war die Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge in Bezug auf den Schuldumfang und die Einziehungshöhe rechtsfehlerhaft. Die vom Landgericht vorgenommene Hochrechnung der Netto- auf die Bruttovergütung gemäß § 14 Abs. 2 SGB IV sei nicht im Urteil nachprüfbar dargestellt.

Bei der Strafvorschrift des § 266a StGB obliegt es dem Tatgericht grundsätzlich, die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge für die Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten,

Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, weil die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist. Wenn die tatsächlichen Verhältnisse der Arbeitnehmer im konkreten Fall bekannt sind, muss der Umfang vorenthaltener Sozialversicherungsbeiträge anhand der Lohnsteuerklasse der Arbeitnehmer ermittelt werden. Diese Berechnungsgrundlagen müssen dann im Strafurteil im Einzelnen wiedergegeben werden. Ausreichend, aber auch erforderlich ist es, dass die tatrichterlich ermittelten Ergebnisse anhand repräsentativer Fälle belegt werden, die eine Nachprüfung der Hochrechnung ermöglichen. Die Hochrechnung muss dann nicht in jedem Einzelfall dargestellt werden. Bezugnahmen auf Berechnungen der Prüfer der Deutschen Rentenversicherung können diese Darstellung aber nicht ersetzen.

Praxishinweis:

Die Entscheidung hat eine weitreichende praktische Bedeutung und knüpft nahtlos an die restriktive Rechtsprechung der Sozialgerichte in den letzten Jahren an. Auch wenn die Anforderungen an eine freie Mitarbeiter in der Anwaltskanzlei aufgrund der so genannten Dienste höherer Art und der anwaltlichen Unabhängigkeit möglicherweise etwas leichter zu erfüllen sind als in vielen anderen Dienstleistungsbereichen, zeigt die Entscheidung nachdrücklich die sozialversicherungsrechtlichen und strafrechtlichen Risiken von freier Mitarbeit auf.

Ohne eine umsatzabhängige Vergütung als maßgebliches Kriterium für ein Unternehmerrisiko ist das Modell der freien Mitarbeit in einer Anwaltskanzlei nicht mehr vertretbar (die übrigen Voraussetzungen müssen natürlich ebenfalls erfüllt werden). Dies gilt ebenso für Steuerberatungssozialitäten, die noch Berufsträger als freie Mitarbeiter beschäftigen. Die Vertragsgestaltungen sollten bei Zweifeln unbedingt überprüft werden. Sollte die Einordnung zweifelhaft sein, sollte ein Statusfeststellungsverfahren gemäß § 7a Abs. 1 Satz 1 SGB IV durchgeführt werden, damit Rechtssicherheit geschaffen wird und keine strafrechtlichen Risiken für die Zukunft aufgrund der restriktiven Recht-

sprechung eingegangen werden. Die vorliegende Entscheidung belegt, dass die Konsequenzen durchaus gravierend sein können. Sie kann aber gleichzeitig auch als Anlass dienen, jetzt eine Überprüfung und ggf. Korrektur anzustoßen.

Sollte es in der Vergangenheit zu Fehleinschätzungen bei der Einordnung von Beschäftigungsverhältnissen gekommen sein, sollte geprüft werden, ob eine freiwillige Korrektur durchgeführt werden sollte. Der Straftatbestand des § 266a StGB kennt zwar für diese Fälle keine passende Selbstanzeigevorschrift, die § 371 AO vergleichbar wäre. Dennoch kann es strafrechtlich vorteilhaft sein, jetzt eine freiwillige Korrektur durchzuführen und durch Ausführungen in einem Begleitschreiben transparent zu machen, dass es in der Vergangenheit leider einen tatbestandsausschließenden Irrtum über die Arbeitgeber-eigenschaft gegeben hat. Denn nach neuerer Rechtsprechung muss sich der Vorsatz auch auf die Arbeitgeberstellung beziehen, sodass ein Irrtum über diese Einordnung vorsatzausschließend und damit straflos ist.

Dabei sollte auch bedacht werden, dass eine zeitgleiche Mitteilung an das Finanzamt wegen der nicht einbehaltenen Lohnsteuer erfolgen sollte, die vorsorglich die Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige gemäß § 371 AO erfüllt und ggf. auch als unverzügliche Anzeige im Sinne des § 41c Abs. 4 EStG (mit der Folge des Haftungsausschlusses gemäß § 42d Abs. 2 EStG) auszulegen ist. Auf diese Weise wird größtmögliche Sicherheit in strafrechtlicher Hinsicht erreicht. 

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