



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.06.2023 – 1 StR 126/23: Die Bestimmung des Schuldumfangs bei Straftaten der Beitragsvorenthaltung gemäß § 266a StGB im Rahmen von illegalen Beschäftigungsverhältnissen kann im Wege der Schätzung erfolgen, wenn keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Gehälter sowie die illegal beschäftigten Arbeitnehmer vorliegen.

### Sachverhalt:

Der Angeklagte beschäftigte als Einzelunternehmer im Trockenbaubereich eine Vielzahl nicht näher individualisierter Arbeitnehmer als Eisenflechter. Den Lohn zahlte er aus, ohne Sozialabgaben und Lohnsteuer abzuführen. Zur Verschleierung der Lohnzahlungen kaufte er Rechnungen von drei Scheinunternehmen, die tatsächlich keine Subunternehmer-tätigkeiten erbrachten. Nach Abzug einer Provision wurden die Rechnungsbeträge dieser „Servicegesellschaften“ bar an den Angeklagten zurückgezahlt.

Der Angeklagte verkürzte auf diese Weise knapp 300 T € Lohnsteuer und Sozialabgaben in Höhe von 1,2 Mio. €. Das Landgericht verurteilte ihn wegen Steuerhinterziehung und Beitragsvorenthaltung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten. Es ordnete die Einziehung von Wertersatz für Taterträge in Höhe von 1,5 Mio. € an. Die Revision des Angeklagten war nur in Bezug auf die Einziehungsentscheidung erfolgreich.

### Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes führten unter Anwendung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze aus, dass sich der Schuldumfang bei Straftaten wegen Beitragsvorenthaltung nach dem anhand von sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben zu ermittelnden Bruttoentgelt und der hieran anknüpfenden Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 28d SGB IV richtet. Vorenthalten sind die nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften tatsächlich geschuldeten Beiträge.

Im Strafurteil müssen die geschuldeten Beiträge für die Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festgestellt werden. Die Beitragshöhe ist auf Grundlage des jeweils ermittelten Arbeitsentgeltes nach den Beitragssätzen der zuständigen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversi-

cherung zu berechnen. Aus Gründen der besseren Nachvollziehbarkeit sollte das Strafgericht im Urteil die geschuldeten Beiträge – gesondert für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte – unterteilt nach den jeweiligen Beitragssätzen tabellarisch auflisten.

Liegen keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Gehälter sowie die unangemeldet beschäftigten Arbeitnehmer vor, steht aber nach der Überzeugung des Strafgerichtes ein strafbares Verhalten des Angeklagten fest, kann der Schuldumfang geschätzt werden. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern bei § 370 AO entwickelt hat, gelten entsprechend. Bei der Gesamtwürdigung des Schätzungsergebnisses müssen sich unüberwindbare Zweifel zu Gunsten des Angeklagten auswirken (strafrechtlicher Zweifelsatz). Der Tatrichter darf nur einen als erwiesen anzusehenden Mindestschuldumfang feststellen.

Liegen vollumfänglich illegale Beschäftigungsverhältnisse vor, kann die Hochrechnung der Nettozahlungen gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf das Bruttoarbeitsentgelt anhand des Eingangssteuersatzes der Lohnsteuerklasse VI erfolgen. Personenbezogene Beitragszuschläge (z.B. aufgrund von Kirchensteuer oder durch die Hinzurechnung von Zuschlägen für Kinderlose gemäß § 55 Abs. 3 SGB XI) haben bei unbekanntem Arbeitnehmern außer Ansatz zu bleiben.

Bei der Nichtabgabe von Lohnsteueranmeldungen stellt jede einzelne, nicht abgegebene Anmeldung eine eigene Steuerhinterziehungstat durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Der Lohnsteueranmeldezeitraum ist gemäß § 41a Abs. 2 S. 1 EStG grundsätzlich der Kalendermonat. Das Strafgericht muss deshalb die Besteuerungsgrundlagen auch für die jeweiligen monatlichen Anmeldezeiträume im Einzelnen ermitteln und die monatlich verkürzte Lohnsteuer berechnen.

#### Praxishinweis:

In der vorliegenden Entscheidung bestätigen die Bundesrichter zunächst erneut, dass Beitrags- und Steuerschäden auch im Strafverfahren geschätzt werden dürfen, wenn sie nicht konkret zu ermitteln sind. Sie betonen dabei erfreulicherweise,

dass im Strafverfahren bei Schätzungen der Zweifelsgrundsatz zu beachten ist. Deshalb dürfen steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schätzungen nicht ohne eine konkrete Auseinandersetzung mit den Zahlen unter besonderer Berücksichtigung des Zweifelssatzes ins Strafverfahren übernommen werden.

Unsicherheiten bei der strafrechtlichen Schätzungshöhe müssen zugunsten des Angeklagten gewürdigt werden. Strafrechtlich darf stets nur ein als erwiesen anzusehender Mindestschaden der Verurteilung zugrunde gelegt werden. Dies führt konsequenterweise dazu, dass bei unbekanntem Arbeitnehmern in Unkenntnis der persönlichen Verhältnisse keine personenbezogenen Beitragszuschläge im Rahmen der Schätzungen gebildet werden dürfen. Es kann beispielsweise nicht ohne weitere Ermittlungen zu den Arbeitnehmern als „Durchschnittswert“ unterstellt werden, dass 50 % der Arbeitnehmer römisch-katholisch sind oder keine Kinder (mit der Folge eines Beitragszuschlages) haben. Kirchensteuer kann in Nordrhein-Westfalen gemäß § 8 Abs. 2 KirchStG ohnehin nicht hinterzogen werden. Sie ist aus strafrechtlichen Verkürzungsberechnungen stets herauszurechnen.

Die Entscheidung zeigt, dass strafrechtliche Berechnungen von Beitrags-

oder Steuerschäden nicht selten fehlerhaft sein können. Sie sind deshalb vom Verteidiger mit dem steuerlichen Berater sorgfältig zu überprüfen, um Angriffspotentiale für eine vernünftige Gesamtlösung zu identifizieren. Der Umfang des Schadens hat maßgeblichen Einfluss auf die Strafzumessung. Zudem hängen an einem im Strafurteil festgestellten Mindestschaden insolvenz- und haftungsrechtliche Risiken, die bei der Beratung ebenfalls zu berücksichtigen und im Rahmen der Möglichkeiten zu minimieren sind.

Derartige Berechnungsfehler wie in der vorliegenden Entscheidung führen nicht zwingend zu einer Aufhebung des Strafurteils in der Revisionsinstanz. Dies gilt vor allem, wenn sie sich nicht erheblich auswirken oder nicht zu einer fehlenden Nachvollziehbarkeit der Berechnungen führen. Die Erfolgsquote strafrechtlicher Revisionen ist nicht ohne Grund sehr gering. Sie liegt im niedrigen einstelligen Bereich zwischen 3 und 5 %.

Es wird in Revisionsentscheidungen gar nicht so selten eine fehlerhafte Schadensberechnung gerügt, die sich aber aus Sicht des Bundesgerichtshofs nicht auf den bestimmenden Schuldumfang und damit das strafrechtliche Ergebnis auswirkt. Es bleibt in Anwendung des § 337



Abs. 1 StPO trotz der Fehlerhaftigkeit der Berechnung bei der ursprünglichen Verurteilung. Im schlimmsten Fall also trotz unrichtiger Berechnung bei einer nicht zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe.

Für die Verteidigung lohnt es deshalb, Fehler oder Unsicherheiten in den Schätzungsberechnungen frühzeitig im Verfahren aufzudecken. Diese können strategisch eingesetzt werden, um ein optimales Ergebnis für den Mandanten im Rahmen eines Deals zu verhandeln. Berechnungen werden bei Abschluss eines Deals nicht mehr im Einzelnen überprüft, wenn das verhandelte Ergebnis angemessen und für den Mandanten vernünftig ist. Dies erspart den behördlichen Beteiligten teilweise erheblichen Aufwand und dem Mandanten Zeit, Geld und Nerven. Das kann sich im Ergebnis für beide Seiten lohnen.

Unsicherheiten in den steuerlichen oder beitragsrechtlichen Berechnungen können

durch großzügige Sicherheitsabschläge bei den strafrechtlichen Schadensberechnungen aufgelöst werden. Der durch einen Deal strafrechtlich „definierte“ Schaden weicht nicht selten erheblich vom beitrags- oder steuerrechtlichen Schaden ab (bis zu 50 % Abschlag sind erfahrungsgemäß verhandelbar). Dies kann zu einem für den Mandanten erheblich günstigeren Ergebnis als ein streitiges Verfahren führen.

An die Einziehungsanordnung werden in der Revision allerdings höhere Anforderungen gestellt. Die Einziehung im Strafurteil soll vereinfacht ausgedrückt sicherstellen, dass dem Verurteilten möglichst keine aus der begangenen Straftat erlangten Vermögenswerte bleiben sollen. Sind nachgeforderte Steuern oder Beiträge, die dem Strafurteil zugrunde liegen, nicht im Rahmen einer Schadenswiedergutmachung gezahlt, kann über die Einziehungsentscheidung ein weiterer Titel des Staates über diese Steuern

und Beiträge geschaffen werden. Gezahlt werden muss dennoch nur einmal auf die originäre Schuld. Aber die Anrechnung und Organisation der Abwicklung sowie die unterschiedlichen Vollstreckungsverfahren verursachen regelmäßig zusätzlichen Aufwand.

Anders als bei der individuellen Strafzumessung, für deren revisionsrechtliche Überprüfung es ausreicht, dass sich aus dem Urteil ein den Angeklagten nicht beschwerender Mindestschuldumfang ergibt, muss der Einziehungsbetrag stets exakt nachvollziehbar und rechtsfehlerfrei bestimmt sein. Jeder Berechnungsfehler wirkt sich unmittelbar mindernd auf die Einziehungssumme aus, sodass die Einziehungsentscheidung bei einem solchen Fehler aufzuheben ist. Dies bietet ebenfalls Verhandlungspotentiale, auch wenn die Einziehungsentscheidung formal nicht Gegenstand einer strafprozessualen Verständigung sein kann.

## 2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 07.06.2023 – 12 Qs 24/23: Ein Durchsuchungsbeschluss ist rechtswidrig, wenn er keine Angaben dazu enthält, durch welches Handeln oder pflichtwidrige Unterlassen der Beschuldigte eine Steuerhinterziehung begangen haben soll.

### Sachverhalt:

Die Steuerfahndung führte gegen den Beschuldigten ein Ermittlungsverfahren. Der Ermittlungsrichter des Amtsgerichtes erließ gegen ihn im Januar 2023 einen auf § 102 StPO gestützten Durchsuchungsbeschluss. In seinem Wohnhaus sollte nach diversen Unterlagen gesucht werden. Zur Begründung hieß es im Beschluss:

„Der Beschuldigte wird beim Finanzamt unter der Steuernummer [...] geführt. Nach Erkenntnissen der Steuerfahndung erzielt der Beschuldigte ausschließlich Einkünfte aus der Beteiligung an der [...] oHG und geringe Einkünfte aus Kapitalvermögen. In seinem Eigentum befinden sich zwei Grundstücke. Seine in den Steuerbescheiden zu Grund gelegte Einkommenslage in den Jahren 2015 bis 2019 entspricht weder seinem Lebensstandard noch den Geldströmen aus seinen Bankkonten. Der Beschuldigte ist daher verdächtig folgende Steuerstraftaten begangen zu haben. Hinterziehung der Einkommensteuer 2015 bis 2019, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer 2015 bis 2019.“

Die Durchsuchung wurde am 09.02.2023 vollzogen. Die Durchsicht

der aufgefundenen Unterlagen dauerte an. Die gegen den Beschluss eingelegte Beschwerde war erfolgreich.

### Entscheidungsgründe:

Das Landgericht stellte unter Aufhebung des Durchsuchungsbeschlusses fest, dass er nicht die Mindestanforderungen erfüllte, die an einen derartigen Beschluss zu stellen sind. Der Beschluss dient dazu, die Durchführung der Maßnahme messbar und kontrollierbar zu gestalten. Dazu muss der Beschluss den Tatvorwurf und die gesuchten Beweismittel so beschreiben, dass der äußere Rahmen abgesteckt wird, innerhalb dessen die Zwangsmaßnahme durchzuführen ist. Der Richter muss die aufzuklärende Straftat, wenn auch kurz, doch so genau umschreiben, wie dies nach den Umständen des Einzelfalls möglich ist. Der Beschuldigte wird auf diese Weise in den Stand versetzt, die Durchsuchung zu kontrollieren und etwaigen Ausuferungen von vornherein entgegenzutreten.

In dem Beschluss muss zum Ausdruck kommen, dass der Ermittlungsrichter die Eingriffsvoraussetzungen selbstständig und eigenverantwortlich geprüft hat. Dazu

ist zu verlangen, dass ein dem Beschuldigten angelastetes Verhalten geschildert wird, das den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt. Die wesentlichen Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes, die die Strafbarkeit des zu subsumierenden Verhaltens kennzeichnen, müssen benannt werden.

Die Steuerhinterziehung ist ein Erklärungsdelikt. Strafbar macht sich, wer die Besteuerungsgrundlagen falsch (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder pflichtwidrig nicht (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) erklärt. Enthält der Beschluss keine Begründung oder kein klärendes Normzitat dazu, welche Begehungsvariante vorliegen könnte, ist er zwingend aufzuheben. Angesichts eines solchen Mangels lässt sich die Überzeugung, der Ermittlungsrichter habe die Eingriffsvoraussetzungen selbstständig und eigenverantwortlich geprüft, nicht intersubjektiv vermittelbar begründen.

### Praxishinweis:

Beschwerden gegen Durchsuchungsbeschlüsse sind grundsätzlich nur in relativ krassen Ausnahmekonstellationen erfolgreich. Bei der Prüfung der Erfolgsaussichten einer Beschwerdeeinlegung ist auch zu berücksichtigen, dass

rechtswidrige Durchsuchungsbeschlüsse nicht automatisch zu einem umfassenden steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Beweisverwertungsverbot führen. Hierfür ist vielmehr noch eine Abwägung der verletzten Individualinteressen mit dem Strafverfolgungsinteresse des Staates erforderlich. Die Anforderungen an ein Verwertungsverbot sind relativ hoch.

Eine Beschwerde um der Beschwerde willen ist nicht sinnvoll. Sie blockiert oftmals organisatorisch das Verfahren auf Seiten der Ermittler, sorgt für zeitliche Verzögerungen auch der Verteidigungsarbeit und belastet tendenziell das Klima. Beschwerden sind deshalb vor allem ein taktisches Mittel im Rahmen einer Gesamtstrategie, um eine vernünftige Paketlösung für den Mandanten zu fördern.

Wie die vorliegende Entscheidung nochmals anschaulich macht, ist die Durchsuchung erst beendet, wenn die Durchsicht der mitgenommenen Unterlagen nach § 110 StPO abgeschlossen ist. Für Daten gilt diese Vorschrift ebenfalls. Die Durchsicht dient dazu, das mitgenommene Material auf Beweiserheblichkeit durchzuschauen. Anschließend wird das, was nicht beweiserheblich ist, wieder herausgegeben. Die zurückbehaltenen Beweismittel erhält der Beschuldigte hingegen erst mit endgültigem Abschluss des

Strafverfahrens zurück. Vorher hat er nur ein Besichtigungsrecht und ein Recht, sich unter Aufsicht Kopien zu fertigen.

Bis zur Beendigung der Durchsicht wird ein rechtswidriger Durchsuchungsbeschluss auf eine erfolgreiche Beschwerde hin vollständig aufgehoben. Erst nach Abschluss der Durchsicht wird nur noch die Rechtswidrigkeit der Durchsuchung (mit der je nach Abwägungsergebnis möglichen Folge eines Beweisverwertungsverbot) festgestellt. Da im vorliegenden Fall die Durchsicht noch lief, führte die Beschwerde zur vollständigen Aufhebung des Durchsuchungsbeschlusses. Damit waren auch die bei Vollzug des Beschlusses vorläufig sichergestellten Asservate vollständig und unabhängig von ihrer Beweiserheblichkeit an den Beschuldigten herauszugeben. Für weitere Auswertungen standen sie damit im Verfahren nicht zur Verfügung. Sie könnten allenfalls über eine erneute Durchsuchung nochmals sichergestellt werden.

Die Durchsicht der mitgenommenen Unterlagen und Daten zieht sich nicht selten über Monate hin. In welchem Umfang die inhaltliche Durchsicht des Materials notwendig, wie sie im Rahmen von § 110 StPO im Einzelnen zu gestalten und wann sie zu beenden ist, entscheidet die Staatsanwaltschaft, die hierbei einen relativ weiten Ermessensspielraum hat. Der Grund-

satz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die Durchsicht zügig durchgeführt wird, um abhängig von der Menge des vorläufig sichergestellten Materials und der Schwierigkeit seiner Auswertung in angemessener Zeit zu dem Ergebnis zu gelangen, was als potentiell beweiserheblich dem Gericht zur Beschlagnahme angetragen und was an den Beschuldigten herausgegeben werden soll. Die zeitlichen Grenzen der Durchsicht werden von den Gerichten aber tendenziell großzügig ausgelegt.

Für die Prüfung der Entscheidungsgrenzen der Staatsanwaltschaft sowie der sonstigen Art und Weise der Vollziehung des Beschlusses steht dem Beschuldigten ein Antrag auf gerichtliche Entscheidung (nach § 98 Abs. 2 S. 2 StPO analog) zur Verfügung. Da hierüber erfahrungsgemäß nicht schnell entschieden wird und der Spielraum der Staatsanwaltschaft relativ weit ist, werden auch diese Anträge nur in Ausnahmekonstellationen und im Rahmen einer Gesamtstrategie gestellt. Eine Beschleunigung tritt hierdurch faktisch kaum ein. Insoweit ist es meistens zielführender, durch eine vernünftige Kommunikation mit den Ermittlern Priorisierungen in der Durchsicht zu erreichen und so auf eine zügige Herausgabe wichtiger Unterlagen, fehlender Daten oder dringend benötigter Geräte (wie z.B. Handys) hinzuwirken.

### 3 Finanzgericht Münster, Beschluss vom 24.01.2023 – 7 V 2136/22:

1. Die durch den Beginn einer Steuerfahndungsprüfung nach § 171 Abs. 5 AO ausgelöste Ablaufhemmung gilt auch für Haftungsbescheide nach § 71 AO.
2. Die Haftung nach § 71 AO bezieht sich weder auf Säumniszuschläge noch auf Nachzahlungszinsen.

#### Sachverhalt:

Die Steuerfahndung teilte dem Antragsteller am 18.06.2019 mit, dass gegen ihn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Ein zunächst als Angestellter für die T-GmbH tätiger Bekannter J hatte im Jahr 2005 für eine „steuerlich lukrativere Vergütungsstruktur“ auf den alternativen Abschluss eines Beratungsvertrages der T-GmbH mit Auslandsgesellschaften gedungen. Bei diesen Gesellschaften handelte es sich um wirtschaftlich inaktive Briefkastenfirmen. Tatsächlich hatte J die Beraterverträge erfüllt. Geschäftsführer der Gesellschaften war der Antragsteller.

Die Vergütung erfolgte über Auslandskonten der Gesellschaften. Der Antragsteller leitete diese Zahlungen zu 90 %

an J und den Rest an sich weiter. In den Lohnbescheinigungen für J wurden die Zahlungen nur teilweise ausgewiesen. Die weitere Vergütung wurde von J nicht erklärt. Hierzu soll der Antragsteller vorsätzlich Hilfe geleistet haben, indem er Konten zur Verfügung stellte, Zahlungen leistete, Unterlagen für die Auslandsgesellschaften erstellte und selbst einen Teil der Vergütungen erhielt.

Im August 2021 starb J. Mit Bescheid vom 03.06.2022 nahm das Finanzamt den Antragsteller gemäß § 71 AO für ESt, SolZ, KiSt, Nachzahlungszinsen sowie Säumniszuschläge für die Jahre 2008 bis 2017 in Haftung. Der gerichtliche Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatte teilweise Erfolg.

#### Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter stellten fest, dass auch für die weit zurückliegenden Veranlagungszeiträume die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. Begründet wurde dies mit einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 S. 2 AO. Diese wurde dadurch ausgelöst, dass dem Antragsteller die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben wurde. Das Finanzgericht Münster hält insoweit entgegen der Auffassung des Finanzgerichtes Hamburg (Urteil vom 30.05.2011, 2 K 154/10) die Regelung des § 171 Abs. 5 AO gem. § 191 Abs. 3 S. 1 AO auch für Haftungsbescheide als entsprechend anwendbar.

Richten sich die Ermittlungen der Steuerfahndung gegen den Haftungsschuldner,

besteht aus Sicht der Finanzrichter gegenüber diesem ein Bedürfnis, die gewonnenen Erkenntnisse umzusetzen, soweit die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen hat. Eine Anwendung des § 171 Abs. 5 S. 2 AO sei nicht wegen § 191 Abs. 3 S. 4 AO ausgeschlossen. Diese Vorschrift sei nicht abschließend. Der BFH wende ebenfalls § 171 Abs. 4 AO auf Haftungsbescheide an.

Für die Anwendbarkeit der Ablaufhemmung sprächen zudem teleologische Erwägungen. § 171 Abs. 5 S. 1 AO erlaube es der Finanzbehörde, sämtliche durch eine Fahndungsprüfung gewonnenen Erkenntnisse umzusetzen, wenn und soweit die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen habe. Ein entsprechendes Bedürfnis bestehe auch gegenüber einem Haftungsschuldner, solange sich die Ermittlungen ebenfalls gegen ihn richteten. Insbesondere in Fällen des § 71 AO sei ein Schutzbedürfnis des Haftungsschuldners nicht erkennbar. Soweit das Finanzgericht Hamburg hiergegen angeführt habe, dass der Erlass von Haftungsbescheiden dann zeitlich unbegrenzt möglich sei, so treffe dies zu. Diese Rechtsfolge ergebe sich aber aus der insoweit eindeutigen Regelung in § 171 Abs. 5 AO und gelte gleichermaßen für Steuerbescheide.

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit ergaben sich aus Sicht des Finanzgerichtes aber hinsichtlich des Umfangs der Haftung. § 71 AO sehe zum einen eine Haftung für Säumniszuschläge nicht vor. Dies gelte zum anderen auch für Nachzahlungszinsen. Nach der Neufassung des § 71 AO beziehe sich die Haftung auf Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden. Diese Neuregelung ist anzuwenden, wenn der haftungsbegründende Tatbestand nach dem 31.12.2016 verwirklicht wurde (Art. 97 § 11 Abs. 3 EGAO).

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners setze nicht voraus, dass die Steuerschuld gegen den Erstschuldner bereits festgesetzt wurde. Dementsprechend könne ein Haftungsbescheid über Hinterziehungszinsen ohne vorherige Festsetzung der Zinsschuld ergehen. Die Regelungen zur Festsetzungsfrist in § 191 Abs. 3 bis 5 AO gelten – über ihren Wortlaut hinaus – ebenfalls für die Haftung für Zinsen.

Nach Auffassung des Senats bezieht sich die Haftung nach § 71 AO aber grund-

sätzlich nicht auf Nachzahlungszinsen. Soweit der BFH (Urteil vom 26.09.2012 VII R 3/11) – ohne weitere Begründung – etwas anderes vertreten habe, könne dem angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 71 AO nicht gefolgt werden. Vielmehr hafte ein Steuerhinterzieher nur für solche Nachzahlungszinsen, die nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen seien. Für darüber hinausgehende Zinsen werde nicht gehaftet.

Eine vollständige Anrechnung der Nachzahlungszinsen sei im Regelfall wegen der unterschiedlichen Zinsläufe ausgeschlossen. Bei Hinterziehungszinsen beginnt der Zinslauf grundsätzlich mit dem Eintritt der Verkürzung. Er endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Bei Nachzahlungszinsen beginnt der Zinslauf 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 AO).

**Praxishinweis:**

Die Entscheidung enthält praxisrelevante Ausführungen zum Umfang der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nach § 71 AO sowie zur Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist in Haftungsfällen.

Der Berater sollte die Zusammensetzung der Haftungssumme stets sorgfältig überprüfen. Insbesondere aufgrund des unterschiedlichen Umfangs der Inanspruchnahme der jeweiligen potenziellen Haftungsschuldner liegt hier manchmal eine entscheidende Fehlerquelle, wie die aktuelle Entscheidung des Finanzgerichtes Münster belegt. Es können sich bei Hinweisen auf fehlerhafte Berechnungen im Einspruchsverfahren vereinfachende Verständigungsmöglichkeiten ergeben, die das Verfahren für alle prozessökonomisch abkürzen.

Die Anwendung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 S. 2 AO auf Haftungsbescheide – wie vom Finanzgericht Münster vertreten – erweitert die Möglichkeit der Inanspruchnahme in zeitlicher Hinsicht deutlich. Die Inhaftungnahme nach § 71 AO ist zeitlich unbegrenzt möglich, wenn die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen hat.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann in diesen Fällen etwas komplizierter zu prüfen sein. Es muss geprüft werden,

gegen wen sich die Ermittlungen der Steuerfahndung richteten und wann einem potentiellen Haftungsschuldner die Einleitung des Verfahrens mitgeteilt wurde. Entsprechende Daten sind ggf. erst durch eine Akteneinsicht zu ermitteln, wenn sie dem Mandanten oder dem Berater nicht mehr vorliegen. Da bei einer Festsetzungsverjährung der Haftungsbescheid in Bezug auf die verjährten Veranlagungszeiträume aufzuheben ist, lohnt sich der Aufwand aber im Regelfall.

Da die vorliegende Entscheidung nur im summarischen Verfahren wegen eines Antrages auf Aussetzung der Vollziehung getroffen wurde, könnte in einem geeigneten Fall Revision zur Rechtsfrage der Anwendbarkeit des § 171 Abs. 5 S. 2 AO eingelegt werden. Insbesondere die zeitlich unbegrenzte Haftungsmöglichkeit in Fahndungskonstellationen könnte als Argument gegen eine Anwendbarkeit genutzt werden.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass das Finanzgericht Münster in der vorliegenden Entscheidung die Anwendbarkeit der Ablaufhemmung nur im Rahmen des § 71 AO entwickelt und sich dabei auf eine fehlende Schutzbedürftigkeit des Steuerhinterziehers bezogen hat. § 191 Abs. 3 S. 1 AO erklärt die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Festsetzungsfrist aber für sämtliche Haftungstatbestände, sodass eine Erweiterung des Anwendungsbereiches nicht ausgeschlossen erscheint. In geeigneten Fällen kann ein Rechtsbehelf eingelegt und diese weitergehende Frage eines erweiterten Anwendungsbereiches ebenfalls geklärt werden. 

*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*