



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Landessozialgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 25.05.2023 – L 7 BA 2862/20: Wird in einem Lohnsteuerhaftungsbescheid oder Prüfbericht des Finanzamtes die fehlende Versteuerung von Entgeltbestandteilen festgestellt, indiziert dies das Vorliegen zumindest bedingten Vorsatzes hinsichtlich der Vorenthaltung von Beiträgen zur Sozialversicherung.

### Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt ein Unternehmen für Maler- und Putzarbeiten. Im Jahr 2014 führte die Beklagte bei ihr eine Sozialversicherungsprüfung gemäß § 28p Abs. 1 SGB IV für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 durch. In dem Nachforderungsbescheid aus November 2014 waren Beiträge für eine Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs durch den Sohn im Jahr 2010 enthalten. Im Bescheid wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Bericht über die letzte Lohnsteueraußenprüfung noch nicht vorlag. Die Klägerin solle diesen unmittelbar nach Eingang sozialversicherungsrechtlich auswerten. Andernfalls würden Säumniszuschläge fällig.

Das Finanzamt erließ 2015 ebenfalls für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 einen Lohnsteuerhaftungsbescheid, in dem u. a. auch die Versteuerung der privaten Nutzung von mehreren Firmenfahrzeugen beanstandet und eine Nachforderung festgesetzt wurde.

Im Oktober 2018 führte die Beklagte bei der Klägerin eine weitere Betriebsprüfung

für die Jahre 2014 bis 2017 durch und erließ im Januar 2019 einen weiteren Nachforderungsbescheid. In diesem zweiten Nachforderungsbescheid war neben anderen Feststellungen auch eine Forderung in Höhe von 10 T € für die private Kfz-Nutzung durch den Sohn und weitere Beteiligte in den früheren Prüfungsjahren 2010 bis 2013 enthalten.

Die Klägerin erhob gegen diesen zweiten Bescheid Widerspruch. Sie berief sich für die Jahre 2010 bis 2013 auf die Einrede der Verjährung, da mangels Vorsatzes nur die vierjährige Regelverjährungsfrist greife. Damals sei die zwischenzeitlich verstorbene Ehefrau des Firmeninhabers für die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belange verantwortlich gewesen. Sie habe ihre Aufgaben immer gewissenhaft und sorgfältig erfüllt, sei aber ab 2015 aufgrund einer schweren Erkrankung häufiger abwesend gewesen. Es sei nicht mehr aufzuklären, ob der Lohnsteuerhaftungsbescheid versehentlich in ihrer Abwesenheit durch eine andere Bürokräft ohne eine sozialversicherungsrechtliche Auswertung abgeheftet worden sei. Die private Kfz-Nutzung sei zumindest für das Jahr 2010 bereits Gegenstand der vorangegangenen Prüfung gewesen.

Gegen den Widerspruchsbescheid wurde Klage erhoben. In der mündlichen Verhandlung erkannte die Beklagte die Berechtigung der Klage für das Jahr 2010 wegen der bereits bestandskräftigen Nachforderung für die private Kfz-Nutzung an, beantragte des Weiteren aber eine vollständige Klageabweisung. Klage und Berufung blieben für die Jahre 2011 bis 2013 erfolglos.

### Entscheidungsgründe:

Die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung stellt einen sonstigen Sachbezug im Sinne des § 3 SVEV dar, der nach § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG zu bewerten ist. Der sich ergebende geldwerte Vorteil unterliegt als Arbeitsentgelt auch der Sozialversicherungspflicht. Im vorliegenden Fall steht der Beitragsnachforderung, soweit sie nach dem Teilerkenntnis durch die Beklagte nur noch die private Kfz-Nutzung in den Jahren 2011 bis 2013 betrifft, nicht die Bestandskraft des ersten Nachforderungsbescheides aus 2014 entgegen.

Einem nach einer Betriebsprüfung ergangenen Bescheid kommt eine mate-

rielle Bindungswirkung insoweit zu, als Versicherungs- und/oder Beitragspflicht sowie Beitragshöhe personenbezogen für bestimmte Zeiträume bereits festgestellt worden sind. Die materielle Bindungswirkung besteht allerdings nur insoweit, als der aus der vorangegangenen Betriebsprüfung resultierende Verwaltungsakt und der nachfolgende Bescheid eine Personen- und Zeitraumidentität aufweisen.

Der Bescheid aus 2014 regelte im vorliegenden Fall nur die private Kfz-Nutzung des Sohnes im Jahr 2010. Eine darüber hinausgehende Regelung, dass hinsichtlich des Sohnes für die weiteren Prüfungsjahre oder für andere Beteiligte bei der privaten Kfz-Nutzung „alles in Ordnung“ sei und damit in diesem Kontext kein weiterer Beitragsanspruch bestehe, enthielt der Bescheid gerade nicht. Deshalb steht mangels Überschneidung im Regelungsinhalt dem angefochtenen Bescheid nach dem Teilanerkenntnis keine Bestandskraft des vorangegangenen Bescheides mehr entgegen.

Aus Sicht der Richter des Landessozialgerichtes griff auch die Einrede der Verjährung nicht durch. Gemäß § 25 Abs. 1 S. 1 SGB IV verjähren Ansprüche auf Beiträge regelmäßig in vier Jahren. Nur wenn sie vorsätzlich vorenthalten wurden, verjähren sie gemäß S. 2 erst in 30 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind. Ein vorsätzliches Verhalten liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Beiträge mit zumindest bedingtem Vorsatz vorenthalten hat. Er muss also seine Beitragspflicht für möglich gehalten und die Nichtabführung der Beiträge billigend in Kauf genommen haben. Der Arbeitgeber muss es damit zumindest für denkbar halten, dass bestimmte Zuwendungen an Arbeitnehmer dem Grunde nach beitragspflichtiges Arbeitsentgelt sind. Hierfür genügt es, wenn ein anfänglich gutgläubiger Arbeitgeber vor Ablauf der Regelverjährungsfrist bösgläubig geworden ist.

Bei juristischen Personen kommt es auf die Kenntnis eines Organs von der Beitragspflicht an. Auch die Kenntnis weiterer, im Rahmen einer betrieblichen Hierarchie verantwortlicher Personen kann der juristischen Person zugerechnet werden, wenn keine Organisationsstrukturen geschaffen wurden, um entsprechende Informationen sicher aufzunehmen und intern weiterzugeben.

Kenntnis von der Beitragspflicht kann im Regelfall angenommen werden, wenn Beiträge für in der Praxis weit verbreitete „Nebenleistungen“ zum Arbeitsentgelt nicht gezahlt werden und zwischen steuer- und beitragsrechtlicher Behandlung eine bekannte oder zumindest ohne Weiteres erkennbare Übereinstimmung besteht. Auf das Wissen des Arbeitgebers um die Beitragspflicht kann regelmäßig geschlossen werden, wenn in einem Lohnsteuerprüfbericht bzw. Haftungsbescheid der Finanzverwaltung die fehlende Versteuerung dieser Entgeltbestandteile festgestellt worden ist. Dies folgt aus der weitgehenden Übereinstimmung zwischen Steuer- und Beitragspflicht für Lohn im Sinne des § 19 EStG bzw. Arbeitsentgelt im Sinne des §§ 14, 17 SGB IV.

Der innere, subjektive Tatbestand darf aber nicht pauschal aufgrund allgemeiner, rechtlicher Erwägungen unterstellt werden, sondern ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls und bezogen auf den einzelnen Beitragsschuldner durch Sachverhaltsaufklärung individuell zu ermitteln.

Aus Sicht der Sozialrichter sprach für eine Kenntnis, dass der Geschäftsführer nach eigenen Angaben Kenntnis von der Prüfung des Finanzamtes und der daraus resultierenden Nachforderung hatte. Dabei war zu berücksichtigen, dass Lohnsteuerhaftungsbescheide in aller Regel auch sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Zudem war die Problematik der privaten Kfz-Nutzung und die daraus folgende Auswertung der Lohnsteuerhaftungsbescheide bereits Gegenstand der zuvor durchgeführten Betriebsprüfung. Die Sozialrichter sind der Auffassung, dass nach einem ausdrücklichen Hinweis auf eine Auswertungspflicht des noch nicht vorliegenden Lohnsteuerhaftungsbescheides im früheren Nachforderungsbescheid der Nachweis des bedingt vorsätzlichen Verhaltens nur schwerlich zu widerlegen ist.

Selbst wenn man eine Unkenntnis des Geschäftsführers annehmen wollte, würde diese auf dem Fehlen ausreichender organisatorischer Vorkehrungen beruhen (sog. Organisationsverschulden). Jede am Rechtsverkehr teilnehmende Organisation hat sicherzustellen, dass die ihr ordnungsgemäß zugehenden, rechtserheblichen Informationen von den Entscheidungsträgern zur Kennt-

nis genommen werden. Der notwendige Informationsaustausch von unten nach oben bedingt entsprechende organisatorische Maßnahmen. Fehlt es an derartigen Maßnahmen, muss sich die Organisation das Wissen einzelner Mitarbeiter – auf welcher Ebene auch immer sie angesiedelt sind – zurechnen lassen. Lässt der Gesundheitszustand einzelner Mitarbeiter eine sorgfältige Wahrnehmung ihrer Aufgaben nicht mehr zu, muss die Aufgabe an fachkundiges Personal übertragen werden. Eine Hilfskraft ist dabei besonders zu überwachen.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt nachdrücklich die zu beachtenden „Wechselwirkungen“ von Lohnsteuer und Sozialabgaben. Lohnsteuerberichte und Haftungsbescheide sollten nach abgeschlossener Betriebsprüfung immer auf ihre sozialversicherungsrechtliche Relevanz und potentiellen Handlungsbedarf überprüft werden. Umgekehrt gilt dies auch für Beitragsnachforderungen und deren mögliche lohnsteuerliche Bedeutung. Der Berater sollte den Mandanten hierauf hinweisen, um negative Konsequenzen für den Mandanten und – je nach Mandatsumfang – auch eigene Haftungsfallen zu vermeiden.

Denn wenn – wie im vorliegenden Fall – ein Lohnsteuerhaftungsbescheid nicht sozialversicherungsrechtlich ausgewertet wird, führt dies im Regelfall bei späterer Aufdeckung im Rahmen einer regulären Betriebsprüfung zur Festsetzung von Säumniszuschlägen, die mit 12 % pro Jahr durchaus wirtschaftlich bedeutsam sein können. Zudem werden mittlerweile in derartigen Konstellationen vermehrt Strafverfahren wegen des (bewussten) Vorenthalten von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB eingeleitet, auch um durch mögliche Ermittlungsergebnisse im Strafverfahren (beispielsweise aus Durchsuchungsmaßnahmen) ggf. die längere sozialversicherungsrechtliche Verjährungsfrist bei vorsätzlichem Verhalten untermauern zu können.

Insbesondere wenn sich im Bescheid ein ausdrücklicher Hinweis auf notwendige Korrekturen findet, wird bei einem Verstoß hiergegen strafrechtlich ein gewichtiges Indiz für ein vorsätzliches Verhalten gesehen. Dies erschwert in der Folge etwas die Verteidigung, auch wenn sich im weiteren Verlauf des Verfahrens

insbesondere bei einer vollständigen Schadenswiedergutmachung und einem Herausarbeiten von sonstigen Strafmitderungsgründen oftmals trotzdem noch Einstellungen gegen Geldauflagen oder andere, prozessökonomisch sinnvolle Verfahrensbeendigungen erreichen lassen. Der Mandant sollte jedenfalls auf dieses zusätzliche Risiko einer späteren Verfahrenseinleitung bei Verstoß gegen die Hinweise vorbereitet und eine je nach Einzelfall passende Strategie zur Schadensminimierung möglichst frühzeitig besprochen werden.

Dies gilt ebenso im umgekehrten Fall und damit für das Risiko der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, wenn ein Nachforderungsbescheid der Sozialversicherung nicht lohnsteuerlich ausgewertet wird. Vor allem wenn im Bescheid über die Sozialabgaben bereits vorsätzliches Handeln festgestellt wird, sollte möglichst kurzfristig geprüft werden, ob eine Korrektur noch die strafbefreienden

Voraussetzungen einer Selbstanzeige gemäß § 371 AO erfüllen kann. Dies gilt gerade dann, wenn noch kein Steuerstrafverfahren eingeleitet und noch keine Lohnsteuerprüfung angeordnet ist.

In der Praxis kommt es häufiger vor, dass Verantwortliche tatsächlich nichts von diesem Zusammenhang zwischen Sozialabgaben und Lohnsteuer oder einem ausdrücklichen Hinweis im Bescheid wussten. Eingehende Bescheide werden oftmals nur noch auf ihre sachliche und rechnerische Richtigkeit überprüft und ansonsten nicht mehr im Einzelnen gelesen. Wie die vorliegende Entscheidung zeigt, genügt dieses Vorgehen aber nicht für eine Entlastung vom Vorsatzvorwurf. Es drohen im Einzelfall strafrechtliche Konsequenzen. Denn wie nicht zuletzt die vorliegende Entscheidung belegt, ist es nicht fernliegend, in diesen Fällen ein Organisationsverschulden anzunehmen.

Wenn der Berater in die Betriebsprüfung involviert war, nehmen beteiligte Behörden manchmal eine Mitverantwortlichkeit an, wenn anschließend Korrekturen unterlassen werden. Der Berater sollte den Mandanten deshalb auch im eigenen Interesse auf die sich aus einem Bescheid ergebenden Handlungspflichten für Sozialabgaben oder Lohnsteuer hinweisen. Sein Vorgehen sollte er vorsorglich kurz dokumentieren. Wenn der Mandant trotz Hinweises nicht reagiert, ist der Berater hierfür nicht mehr in der Verantwortung. Er hat in dieser Konstellation weder für die Sozialabgaben noch die Lohnsteuer eigene Korrekturpflichten zu erfüllen. Der Berater muss aber immer sorgfältig darauf achten, dass er zukünftig nicht an unzutreffenden Anmeldungen oder Erklärungen mitwirkt, wenn es sich um Dauersachverhalte handelt oder sich für Jahreserklärungen entsprechende Korrekturen aus den Prüfungsfeststellungen ergeben.

## 2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 16.05.2023 – 1 StR 79/23: Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung, sofern nicht vorher ein Schätzbescheid ergangen ist, zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung bei pflichtgemäßer Einreichung der Steuererklärung stattgefunden hätte.

### Sachverhalt:

Der Angeklagte war alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus dem Gastronomiebereich. Im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb, der unterlassenen Abgabe von Steuererklärungen und dem Verkauf des Inventars kam es zu Betrugs- und Steuerhinterziehungsvorwürfen gegen den Angeklagten.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten schließlich wegen Betruges in zwei Fällen und wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten. Zudem ordnete es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe der ersparten Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag mit einem Betrag von 69 T € an. Hierin enthalten war ein Einziehungsbetrag in Höhe von 13 T € für eine Einkommensteuerverkürzung im Jahr 2019. Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg.

### Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hob die Verurteilung des Angeklagten wegen

einer vollendeten Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch die unterlassene Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 auf. Der Angeklagte konnte für diesen Veranlagungszeitraum nur wegen einer versuchten Einkommensteuerhinterziehung verurteilt werden.

Da das Finanzamt für 2019 keinen Schätzbescheid erlassen hatte, trat der Taterfolg der Steuerverkürzung bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Erklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat. Im vorliegenden Fall waren die Veranlagungsarbeiten für die Einkommensteuer 2019 bis zum 30.09.2021 ganz überwiegend abgeschlossen.

Der Tatvorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung war jedoch bereits in

der Anklageschrift vom 17.06.2021 enthalten. Damit erlangte der Angeklagte bereits vor Vollendung der Tat Kenntnis von dem gegen ihn gerichteten Strafbarkeitsvorwurf. Ab diesem Zeitpunkt war die Erklärungspflicht für das Jahr 2019 wegen des Verbots des Selbstbelastungszwangs suspendiert. Eine Strafbarkeit wegen Vollendung war damit ausgeschlossen. Der zugehörige Einziehungsbetrag für die ersparte Einkommensteuer 2019 in Höhe von 13 T € entfiel konsequenterweise ebenfalls.

### Praxishinweis:

Es handelt sich bei der vorliegenden Fallgestaltung um eine Variante des sog. „steckengebliebenen Versuchs“ der Steuerhinterziehung. Von einem überwiegenden Abschluss der Veranlagungsarbeiten wird regelmäßig in der Rechtsprechung ausgegangen, wenn das zuständige Finanzamt 95 % veranlagt hat. Dieser Zeitpunkt liegt erfahrungsgemäß im September oder Oktober des übernächsten Jahres nach dem Veranlagungsjahr (z. B. September 2021 für 2019). Ab diesem Zeitpunkt ist die Tat vollendet. Eine Tatvollendung

scheidet aber in der vorliegenden Konstellation ausnahmsweise aus, da bereits vor diesem Zeitpunkt die Erklärungspflicht suspendiert war. Eine derartige Suspendierung greift, sobald dem Beschuldigten die Einleitung des Steuerstrafverfahrens für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und die betroffene Steuerart bekannt ist. Vorliegend lag dieser Zeitpunkt bereits mit Anklageerhebung deutlich vor dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten, ohne dass es noch auf den früheren Zeitpunkt der Einleitung des Steuerstrafverfahrens angekommen wäre.

Etwas komplizierter zu beurteilen wäre der Fall gewesen, wenn das Finanzamt bereits vor Abschluss der Veranlagungsarbeiten für den Veranlagungszeitraum einen Schätzbescheid erlassen hätte. Wenn das Finanzamt bei der Nichtabgabe einer Steuererklärung

die Steuern nach § 162 AO schätzt, bevor die 95%-Quote erreicht wird, richtet sich die Abgrenzung von Versuch und Vollendung danach, in welcher Höhe im Verhältnis zum tatsächlichen Steueranspruch geschätzt wurde.

Bei einer zutreffenden oder zu hohen Schätzung liegt lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung vor, die auch nicht mehr vollendet werden kann. Schätzt die Behörde den Steueranspruch hingegen zu niedrig, tritt für die Differenz zwischen dem geschätzten und dem tatsächlichen Steueranspruch die Vollendung der Tat ein. Für den zu niedrig geschätzten Steuerbetrag bleibt es bei einer „steckengebliebenen“ versuchten Steuerverkürzung. Lediglich eine Schätzung nach Abschluss der Veranlagungsarbeiten hat keinen Einfluss mehr auf den Strafbarkeitsumfang, da die Tat bereits vollendet ist.

Strafrechtliche Relevanz hat die Abgrenzung von Vollendung und Versuch, da es für die Strafzumessung bedeutsam ist, ob ein Versuch oder eine vollendete Tat vorliegt. Denn beim Versuch greift im Regelfall die besondere Strafmilderungsregel des § 23 Abs. 2 StGB. Wie das vorliegende Urteil belegt, kann dies zur Aufhebung des Urteils führen und damit zu einer insgesamt milderen Gesamtstrafe.

Noch größere Bedeutung hat diese Abgrenzung für die Einziehung der Taterträge. Da die Einziehung von ersparten Steuern bei einer versuchten Steuerhinterziehung nach aktueller Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ausgeschlossen ist, entfällt die Einziehungsentscheidung ersatzlos, wenn nur ein Versuch vorliegt (BGH, Urteil vom 08.03.2022 1 StR 360/21). Diese Erwägungen des Bundesgerichtshofes nützen jedoch nicht bei der Hinterziehung



von Umsatzsteuer durch Unterlassen, wenn mit Ablauf der Abgabefrist der Taterfolg des § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO unmittelbar eintritt und damit kein Anwendungsbereich für eine Versuchsstrafbarkeit bleibt.

Trotz der schützenden Suspendierungswirkung von eingeleiteten Steuerstrafverfahren sollte der Berater die laufenden Erklärungs- und Anmeldefristen seines Mandanten im Blick haben. Denn die Suspendierung wirkt nur für die eingeleiteten Veranlagungszeiträume und

nicht etwa unbegrenzt auch für aktuell laufende Fristen.

Da die Erfüllung der aktuellen Steuerpflichten aber unter Umständen (insbesondere bei Dauersachverhalten) für den Mandanten im Spannungsfeld der Selbstbelastung komplex sein kann, sollten ggf. zeitlich begrenzte Einzelfristverlängerungen oder ein faktisches Zuwarten durch die Finanzverwaltung möglichst abgestimmt werden. Gerade wenn zu diesem Zeitpunkt Einigungs-

möglichkeiten mit der Finanzverwaltung ausgelotet werden, ist häufiger ein Entgegenkommen zu erreichen. Dieses strategisch zweckmäßige Vorgehen erfordert eine enge Koordination zwischen Berater, Mandant und Steuerstrafverteidiger, damit nicht durch Erklärungen indizielle Fakten für die Vorjahre geschaffen oder durch unzutreffende Erklärungen vom Mandanten, um seine „Taten“ zu verschleiern, oder eine Nichtabgabe bei Fristablauf die Strafbarkeitsrisiken erhöht werden.

### 3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.03.2022 – 1 StR 515/21: Eine gleichzeitige Einziehung von Taterträgen und ersparten Aufwendungen durch auf die Taterträge nicht gezahlte Steuern ist wegen des Verstoßes gegen das Doppelbelastungsverbot unzulässig.

#### Sachverhalt:

Das Landgericht hatte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 15 Fällen, wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 13 Fällen sowie wegen Computerbetruges zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Daneben hat es die Einziehung von 1,7 Mio. € angeordnet. Die Revision des Angeklagten war zumindest teilweise in Bezug auf die Einziehungsentscheidung erfolgreich.

#### Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat die Anordnung der Einziehung des Wertes der Taterträge aufgehoben. Neben Berechnungsfehlern habe das Landgericht den Zusammenhang zwischen der Einziehung der aufgrund des Computerbetrugs erzielten Erträge und der hierauf anfallenden GewSt, USt und ESt nicht zutreffend berücksichtigt. Es habe einerseits die Einziehung der verkürzten Steuern auf die Einnahmen gem. § 73 Abs. 1, § 73c S. 1, § 73d Abs. 2 StGB angeordnet. Andererseits habe es aber auch die Einziehung der insgesamt erzielten Einnahmen aus dem Computerbetrug angeordnet.

Würde sowohl das aus der Begehung des Computerbetrugs Erlangte als auch der Wert der ersparten Aufwendungen für die wegen des Zuflusses entstandenen Steuern eingezogen, unterläge ein höherer als der insgesamt zugeflossene Betrag der Einziehung. Dies wäre mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu vereinbaren, wonach der Täter durch die Besteuerung des Erlang-

ten und eine Vermögensabschöpfung nicht doppelt belastet werden darf. Dies gilt auch dann, wenn Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder angesetzt werden können.

#### Praxishinweis:

Nach der neueren Rechtslage im Einziehungsrecht seit 2017 sind Steuern, die für das aus der Straftat Erlangte ggf. abzuführen sind, regelmäßig zunächst bei der Bestimmung der Einziehungssumme nicht abzugsfähig gemäß § 73d StGB. Es gilt grundsätzlich in diesen Fällen das Bruttoprinzip. Begründet wird dies damit, dass die Festsetzung der Steuern dem Zufluss des Erlangten zeitlich nachfolgt. Unzulässige Doppelbelastungen sollen in der Folge dadurch vermieden werden, dass Zahlungen auf eine (Wertersatz-)Einziehungsanordnung nach §§ 73 ff. StGB als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können.

Wenn aber – wie vorliegend vom Landgericht geurteilt – gleichzeitig eine Einziehung der Bruttotaterträge (ohne Steuerabzug) und der ersparten Aufwendungen für die in diesem Zusammenhang verkürzten Steuern möglich wäre, würde dies im Ergebnis dennoch zu einer unzulässigen Doppelbelastung führen. Die Steuern würden damit im Ergebnis zweimal eingezogen, wären aber nur einmalig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen. Dass dieses strafrechtliche Ergebnis einer Doppelbelastung unzulässig ist, hat der Bundesgerichtshof mit der vorliegenden

Entscheidung erfreulicherweise klargestellt.

In Fällen, in denen das Besteuerungsverfahren zum Zeitpunkt der strafrechtlichen Verurteilung bereits abgeschlossen ist, kann eine unzulässige Doppelbelastung bei der Einziehung des Erlangten und der Steuern ausnahmsweise nur noch im Strafverfahren vermieden werden. Die Steuerstrafverteidigung muss in einer derartigen Konstellation unbedingt darauf hinwirken, dass eine bereits durchgeführte Steuerveranlagung bei der Ermittlung des Einziehungsbetrages mindernd berücksichtigt wird. In diesem Fall sind die erledigten Steuernachzahlungen ausnahmsweise unmittelbare Aufwendungen im Sinne von § 73d StGB und direkt im Strafverfahren von der Einziehungssumme in Abzug zu bringen. ✔

#### 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