



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1 Wichtige Rechtsprechungsänderung! Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17: Entgegen der bisherigen Rechtsprechung greift das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO bei der Berechnung der hinterzogenen Umsatzsteuer nicht für Vorsteuern aus Eingangsumsätzen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Umsatzsteuer der Ausgangsgeschäfte stehen. Die Vorsteuern werden bereits bei der Berechnung der hinterzogenen Umsatzsteuer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung abgezogen und nicht erst wie bislang auf Strafzumessungsebene strafmildernd berücksichtigt.**

### Sachverhalt:

Der Angeklagte handelte als Gesellschafter-Geschäftsführer zweier GmbHs mit gebrauchten Fahrzeugen. Dabei hinterzog er mehrfach Umsatzsteuer. U.a. verkaufte er vier Fahrzeuge weiter und verursachte dadurch nach den Feststellungen des Landgerichtes für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Oktober 2010 einen Umsatzsteuerschaden von 32.000 €. Umsatzsteuervoranmeldungen gab der Angeklagte nur für einzelne Monate und Umsatzsteuerjahreserklärungen gar nicht ab.

Das Landgericht verurteilte ihn in insgesamt 24 Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung unter Einbeziehung weiterer rechtskräftiger Verurteilungen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und drei Monaten. Auf die Revision des Angeklagten

hob der Bundesgerichtshof den aus dem Verkauf der vier Fahrzeuge resultierenden Teilschuldspruch sowie die insgesamt festgesetzte Gesamtfreiheitsstrafe auf.

### Entscheidungsgründe:

Hintergrund für diese Aufhebung war nach Auffassung des Bundesgerichtshofes, dass es nicht auszuschließen sei, dass in diesem Voranmeldungszeitraum mit dem einzigen Geschäft in Form des Verkaufes der vier Fahrzeuge die Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO komplett entfalle, da die Umsatzsteuer der Ausgangsgeschäfte entgegen der bisherigen Rechtsprechung mit den durch Rechnungen belegten Vorsteuern aus den Einkäufen der Fahrzeuge verrechnet werden dürfe.

Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO soll nach neuer Auffassung

auch in dieser Konstellation nicht mehr greifen, da nur solche Steuerermäßigungen bei der Verkürzungsberechnung versagt werden können, die der Steuerpflichtige aus anderen Gründen beanspruchen kann. Eine Anrechnung kann hingegen erfolgen, wenn der anzurechnende Vorteil mit den verschleierte steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht und dem Täter diese Ermäßigung der Steuer ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte.

Bislang hat die Rechtsprechung eine solche automatische Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen nur für Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Ertragssteuerrecht anerkannt, insoweit diese in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem steuerbegründenden Geschäft stehen. Ein innerer Zusammenhang zwi-

schen abziehbaren Vorsteuerbeträgen und der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer ist hingegen bislang verneint worden, da die Nichtangabe der Vorsteuer nicht für die Verkürzung der Umsatzsteuer ursächlich sein sollte.

Diese Auffassung wird jetzt für den Fall aufgegeben, dass die für ein Ausgangsgeschäft tatsächlich verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden und auch die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges wie insbesondere eine ordnungsgemäße Rechnung für die Eingangsgeschäfte vorlagen. In dieser Konstellation ist die Eingangsleistung eindeutig der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen und wird für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet. Damit liegen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vor. Dieser wird bei einer Umsatzsteuerhinterziehung nur regelmäßig nicht geltend gemacht, da die Umsatzsteuer auf das anschließende Geschäft nicht erklärt wird und der Täter dadurch eine Aufdeckung vermeiden möchte.

Da in diesem Fall nicht auszuschließen ist, dass bei Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer der Steuerverkürzungsschaden in Höhe von 32.000 € und damit eine Tat komplett entfällt, war der diesbezügliche Schuldausspruch sowie der gesamte Strafausspruch aufzuheben.

#### Praxishinweis:

Die überzeugende Entscheidung des Bundesgerichtshofes zur folgerichtigen und längst überfälligen Einschränkung des Anwendungsbereiches des Kompensationsverbotes in Vorsteuer-/Umsatzsteuerkonstellationen hat eine erhebliche praktische Bedeutung für die Verteidigung in Strafverfahren.

Das Urteil sorgt inhaltlich dafür, dass für die Umsatzsteuer nunmehr das Gleiche gilt, wie vorher schon lange auf ertragssteuerlicher Ebene anerkannt war: Es wurde – wie der Bundesgerichtshof nochmals ausdrücklich feststellt – auch vor dieser Entscheidung außerhalb der Umsatzsteuer die unmittelbar mit den steuerbegründenden Geschäften in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben grundsätzlich steuermindernd bei der Verkürzungsberechnung berücksichtigt. Dies gilt (nur für die Ertragssteuer) unabhängig davon, ob Rechnungen vorliegen. Es steht oftmals auch ohne Buchführungsbelege fest, dass eine unversteuerte Betriebseinnahme nicht ohne ebenfalls nicht verbuchte Betriebsausgaben erzielt werden konnte. Diese sind dann unzweifelhaft bereits bei der Berechnung der hinterzogenen Steuer zu berücksichtigen. Bei Verhandlungen über Verkürzungsschäden im Bereich von Hinzu- oder Vollschatzungen gemäß § 162 AO darf dieser Betriebsausgabenabzug nicht unbeachtet bleiben. Denn ansonsten versteuert der Mandant

seinen kompletten Umsatz nach und nicht nur zutreffender Weise seinen erzielten Gewinn.

Vor dieser Entscheidung wurde die unmittelbar mit dem Geschäft im Zusammenhang stehende Vorsteuer unter Anwendung des Kompensationsverbotes lediglich auf Strafzumessungsebene strafmildernd berücksichtigt. Dieses greift jetzt nur noch für Vorsteuern, die nicht direkt mit dem Geschäft im Zusammenhang stehen und die dennoch nicht erklärt wurden oder für die die sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG nicht vorliegen.

Eher selten kann diese Rechtsprechungsänderung sogar dazu führen, dass durch den Abzug gar kein Umsatzsteuerschaden entstanden ist, so dass eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung mangels Steuerverkürzung insgesamt ausscheidet. Erhebliche Bedeutung hat die Entscheidung aber vor allem, wenn die Grenze zum besonders schweren Fall im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO überschritten sein könnte. Ein solch besonders schwerer Fall durch eine Verkürzung oder eine Vorteilerlangung in einem großen Ausmaß liegt nach aktueller Rechtsprechung vor, wenn ein Betrag von 50.000 € überschritten wird. Dieser Schwellenwert gilt für jeden Veranlagungszeitraum und nach ebenfalls neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes aus dem letzten Jahr auch trotz gleichzei-



tiger Abgabe der Erklärungen in einem Akt (frühere Auffassung deshalb als so genannte „Briefumschlagstheorie“ bezeichnet) für jede Steuerart getrennt (vgl. BGH, 22.1.2018 – 1 StR 535/17, Profile 2018, Nr. 6, S. 20 f.). Durch die Verrechnung von Umsatzsteuer und Vorsteuer schon bei der Verkürzungsberechnung werden damit weitere Fälle aus dem Anwendungsbereich des großen Ausmaßes ausgeklammert, die vorher als besonders schwerer Fall eingestuft wurden.

Kauft beispielsweise ein Gebrauchtwagenhändler für 300.000 € Autos zu-

züglich 57.000 € in Rechnungen ausgewiesener Vorsteuer an, verkauft diese für 350.000 € „schwarz“ weiter und erklärt die Umsatzsteuer in Höhe von 66.500 € (und auch die Vorsteuer in Höhe von 57.000 €) nicht, liegt nach neuer Rechtsprechung nur ein Umsatzsteuerverkürzungsschaden von 9.500 € vor und damit kein besonders schwerer Fall. Dieser wäre aber mit seinem erhöhten Strafraum von sechs Monaten bis zu zehn Jahren anzunehmen gewesen, wenn das Kompensationsverbot nach alter Rechtsprechung gegriffen und die Verkürzung damit 66.500 € betragen hätte.

Bei einer Selbstanzeige wirkt sich die jetzt abgesicherte Nichtanwendbarkeit des Kompensationsverbotes sogar finanziell aus. Denn schon ab einem Verkürzungsbetrag von 25.000 € greift wegen § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO der Strafzuschlag des § 398a AO. Eine Einstellung ohne Konsequenzen kann in diesen Fällen nur erreicht werden, wenn zusätzlich der gestaffelte Strafzuschlag (zwischen 10 und 20 %) gezahlt wird. Im Beispielfall wären das immerhin 6.650 € neben der ohnehin nachzuzahlenden Umsatzsteuer und den Zinsen gewesen. Diese entfallen nach neuer Rechtsprechung komplett.

**2 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 15.05.2018 – 1 StR 159/17: Täter einer Steuerhinterziehung kann nicht nur der Steuerpflichtige bzw. der unmittelbar die Steuererklärung für ihn abgebende Vertreter sein, sondern auch der mittelbare Täter, der die unrichtige Erklärung beispielsweise nur intern vorbereitet, aber durch seinen Wissensvorsprung über die Unrichtigkeit der Erklärung im Gegensatz zum unmittelbar Handelnden die konkrete Tatherrschaft innehat. Daneben können weitere Beteiligte sich wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar machen, wenn sie zwar lediglich bedingt vorsätzlich eine berufstypische Handlung vornehmen, sie dabei aber von einem derart hohen und für möglich gehaltenen Risiko einer Straftatbegehung ausgehen, dass allein aufgrund des erkannten erheblichen Risikos strafbaren Verhaltens die berufstypische Handlung ihren Alltagscharakter verliert und sich der Gehilfe mit der Tat ein Stück weit solidarisiert.**

**Sachverhalt:**

Es ging im entschiedenen Fall um CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikathandel bei einer Großbank vor Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens ab dem 1.10.2010. Die Bank war als letzter inländischer Erwerber (Distributor) in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden, bevor die Zertifikate wieder ins Ausland verkauft wurden.

Die Zulieferer in der vorgeschalteten Lieferkette der Zertifikate konnten offensichtlich nur mit Gewinn handeln, wenn sie Umsatzsteuer hinterzogen. Sie verfügten teilweise über keine Geschäftsadressen, waren erst sehr kurz als CO<sub>2</sub>-Händler am Markt und führten dennoch bereits Umsätze im mehrstelligen Millionenbereich aus. Pressemeldungen über Umsatzsteuerhinterziehungen in diesem Handelsbereich waren zum damaligen Zeitpunkt bereits bekannt. Die Handelspartner wurden von den Bankmitarbeitern auch generell als kritische Händler identifiziert, dennoch liefen die Geschäfte weiter. Der Steuerschaden aus der geltend gemachten Vorsteuer, die von dem vorgeschalteten Missing Trader tatsächlich als offen ausgewiesene Umsatzsteuer nie abgeführt wurde, lag bei fast 150 Mio. €. Aus ermittlungstaktischen Gründen erfolgte zunächst eine Auszahlung der Vorsteuer an die Bank, obwohl diese bereits in das Visier der Verfolgungsbehörden geraten war.

Angeklagt waren fünf Bankmitarbeiter. Der Haupttäter war der Hauptverantwortliche für das operative Geschäft des CO<sub>2</sub>-Handels. Er ließ die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen mit Unterstützung der weiteren Beteiligten durch nicht vorsätzlich Handelnde Tatmittler an die zuständige Finanzbehörde übermitteln. Das Landgericht verurteilte ihn als mittelbaren Täter gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Drei seiner Kollegen waren ihm untergeordnet. Ein weiterer Angeklagter gehörte der für die Umsatzsteuervoranmeldungen zuständigen Steuerabteilung an. Sie wurden sämtlich zu Freiheitsstrafen auf Bewährung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zwischen einem Jahr drei Monaten und zwei Jahren verurteilt. Die Intention der Angeklagten lag in ihrem weiteren beruflichen Erfolg bei der Bank. Teilweise ging es auch darum, möglichst nicht unangenehm aufzufallen.

Nur die Revision des Angeklagten aus der Steuerabteilung war erfolgreich, da er allenfalls gelegentlich zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen Auskunft gegeben hatte. Im Übrigen war er lediglich nicht eingeschritten. Bei ihm ist aus Sicht des Bundesgerichtshofes deshalb noch weitere Sachverhaltsaufklärung zu seinen persönlichen Erkenntnissen über die Hintergründe des CO<sub>2</sub>-Handels und zu seiner Rolle not-

wendig. Die übrigen Verurteilungen hielt der Bundesgerichtshof aufrecht.

**Entscheidungsgründe:**

Bei dem zu einer nicht mehr bewährungsfähigen Freiheitsstrafe verurteilten Hauptangeklagten führte der Bundesgerichtshof nochmals ausdrücklich zu den bekannten Grundsätzen aus, dass Täter einer Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Abgabe einer Steuererklärung jedermann sein könne und nicht nur der Steuerpflichtige oder sein organschaftlicher bzw. rechtsgeschäftlicher Vertreter. Deshalb komme bei einer kraft überlegenen Willens oder Wissens bestehenden Tatherrschaft und einer Lenkung von Tatmittlern als Werkzeuge auch eine mittelbare Täterschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB für die Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Vorliegend habe der Leiter der operativen Handelsabteilung überlegenes Wissen inne gehabt und aufgrund dieser Kenntnis dafür gesorgt, dass die unrichtigen Erklärungen für die Bank durch die unwissenden Verantwortlichen abgegeben wurden.

Darüber hinaus hat der Bundesgerichtshof bekräftigt, dass sich in einem Unternehmen neben dem mittelbaren oder unmittelbaren Täter weitere Mitarbeiter wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar machen können. Dies gelte auch, wenn sie

für sich genommen lediglich eine berufstypische und damit objektiv zunächst neutrale Handlung vornahmen. Voraussetzung sei dann, dass die Gehilfen entweder von der Straftat und der erfolgten Unterstützung durch die neutrale Handlung wissen oder diese zumindest für möglich hielten. Bei sicherem Wissen verliere die berufstypische Handlung generell ihren Alltagscharakter. Bei einer nur bedingt vorsätzlichen Hilfeleistung müsse das erkannte Risiko des strafbaren Verhaltens des Haupttäters so hoch sein, dass durch die berufstypische Handlung die in Kauf genommene Förderung des Haupttäters ausreichend zum Ausdruck komme. Ansonsten könne die berufstypische Hilfeleistung bei Eventualvorsatz regelmäßig nicht als strafbare Beihilfehandlung eingeordnet werden. Der Bundesgerichtshof verwendete in diesem Zusammenhang erneut die wenig anschauliche Formulierung, dass sich der Gehilfe mit seiner berufstypischen Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lassen müsse. Vorliegend sah der Bundesgerichtshof es vor allem als maßgeblich an, dass die Mitarbeiter aus dem operativen Bereich die Entscheidung des Hauptverantwortlichen kannten, den CO<sub>2</sub>-Handel trotz der zwischenzeitlich bekannten umsatzsteuerlichen Risiken fortzusetzen. Damit erkannten sie ein hohes Risiko strafbarer Handlungen des Haupttäters und unterstützten diesen insbesondere durch Bestärken seiner Entscheidung bei Dienstbesprechungen.

Nur der Mitarbeiter der Steuerabteilung hatte nicht selbst aktiv durch Zuspänspruch unterstützt, sondern vor allem in Telefonkonferenzen allgemeine Auskünfte zum Reverse-Charge-Verfahren und zur

Umsatzsteuer gegeben, ansonsten wenig widersprochen und sich mit Warnungen zurückgehalten. Er hat den Entschluss des Haupttäters also nicht – wie die anderen Gehilfen – durch dokumentierte Wortbeiträge bekräftigt. Seine Verurteilung hob der Bundesgerichtshof auf, da bei diesem Vorwurf der Schwerpunkt des Verhaltens eher in einem Unterlassen zu sehen sei. Bei dem vorliegenden Fehlen einer Garantstellung im Sinne des § 13 StGB wäre sein Verhalten aber gar nicht strafbar. Dieses Ergebnis dürfe nicht dadurch umgangen werden, dass das unterlassene Verhalten in eine nicht näher konkretisierbare psychische Beihilfe umgedeutet werde. Da eine psychische Unterstützungshandlung aber generell auch ausreichen könne, müsse das Landgericht nochmals prüfen, ob es hierzu noch ergänzende Feststellungen treffen könne.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung stellt ein interessantes Lehrstück für strafrechtliche Verantwortlichkeiten in Unternehmen dar, in denen kaufmännische Abläufe zwangsläufig arbeitsteilig organisiert sein müssen. In diesen Fällen sind nicht nur die unmittelbar handelnden Personen in einem Steuerstrafbarkeitsrisiko, sondern auch weitere Angestellte kraft überlegenen Wissens oder Mitarbeiter, die das Strafbarkeitsrisiko als hoch erkannt haben und dennoch die Straftatbegehung durch eine an sich neutrale Handlung physisch oder psychisch fördern. Der Bundesgerichtshof bekräftigt und verfeinert in diesem Zusammenhang nochmals die Grundsätze zur Strafbarkeit von berufstypischem Verhalten. Diese Grundsätze sind insbesondere auch für Steuerberater

und Anwälte von großer Bedeutung, da es beispielsweise bei Rechtsauskünften Berührungspunkte mit für den Mandanten strafbaren Bereichen geben kann. Die Erteilung von Rechtsauskünften und Teilnahme an Besprechungen, die möglicherweise sogar ohne sicheres Wissen des Beraters für die Begehung von Straftaten dienen, genügen für sich genommen noch nicht aus, um aus der neutralen Handlung einer Auskunft eine strafbare Hilfeleistung zu machen.

Erfreulicherweise hat der Bundesgerichtshof auch den Anwendungsbereich der sog. psychischen Hilfeleistung eingeschränkt. Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist kein Jedermannsdelikt ist, sondern setzt eine Garantstellung voraus. Es muss sich aus tatsächlichen Umständen eine konkrete Rechtspflicht zum Handeln ergeben. Ohne eine Pflicht ist eine Strafbarkeit wegen Unterlassens ausgeschlossen. Diese Pflicht hat im Regelfall aber nur der Steuerpflichtige oder sein organschaftlicher Vertreter. Sie kann sich auch aus § 153 AO in Form der Berichtungspflicht für eine nachträglich als unrichtig erkannte Erklärung ergeben. Es kann aber nicht bei jedem unterlassenen Widerspruch gegen eine unlautere Entscheidung unter Umgehung dieser zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzung der Garantstellung eine psychische Beihilfe angenommen werden. Eine solche Beihilfe muss für eine Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vielmehr tatsächlich in einem aktiven Hilfeleisten zu sehen sein. Sie setzt mindestens einen ausdrücklichen Zuspänspruch oder eine Bekräftigung voraus, nicht ein Schweigen oder eine fehlende Kritik des Entschlusses.

### **3 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 20.11.2018 – 15 K 655/16 E: Strafverteidigerkosten sind nur absetzbar, wenn die vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Es ändert nichts an dieser Beurteilung, dass die Tat nur aufgrund der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit begangen werden kann.**

#### Sachverhalt:

Zwei Frauen hatten dem Kläger im Rahmen eines beruflichen Betreuungsverhältnisses vorgeworfen, sie sexuell missbraucht zu haben. Ein Strafverfahren wurde eingestellt. In dem anderen Fall wurde nach Anklageerhebung die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt und dem Kläger die gesetzlichen Gebühren für seine Verteidigung erstattet. Die Honorare für seine Strafverteidigung gingen aufgrund

einer Honorarvereinbarung über die gesetzlichen Gebühren hinaus.

Der Kläger machte Werbungskosten aus den Rechnungen seines Strafverteidigers in Höhe von knapp 13.000 € geltend, hilfsweise beantragte er die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung. Das Finanzamt erkannte den Abzug insgesamt nicht an. Gegen den Einspruchsbescheid erhob der Kläger erfolglos Klage.

#### Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht vertritt die Auffassung, dass die Strafverteidigerkosten weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastungen von der Einkommensteuer abziehbar sind.

Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 EStG könnten bei Strafverteidigungskosten nur vorliegen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich ein Beschuldigter

wehre, durch sein berufliches Verhalten veranlasst sei. Damit müsse möglich sein, dass die vorgeworfene Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit und nicht nur bei Gelegenheit begangen worden sei. Ein entsprechender Veranlassungszusammenhang sei zu verneinen, wenn die vorgeworfene Handlung nicht im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liege oder dieser durch einen überlagernden privaten Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen werde. Eine private Mitveranlassung sei schädlich, da gemischt veranlasste Strafverteidigungskosten nicht objektiv aufteilbar seien. Auf die Begründetheit des Vorwurfs käme es nicht an. Diese Beurteilung ändere sich auch nicht für den Fall, dass die vorgeworfene Straftat nur als Arbeitnehmer begangen werden könne. Entscheidend sei vielmehr, dass die Straftat ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sei. Eine schuldhaftige Handlung müsse noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen.

Im vorliegenden Fall stellte das Finanzgericht vor dem Hintergrund dieser Rechtsgrundsätze u.a. darauf ab, dass die Aufnahme von sexuellen oder sonstigen körperlichen Kontakten nicht im Ansatz zum Pflichtenkreis des Klägers gehörte. Auch das Argument, dass die Verteidigung gegen die Vorwürfe dazu diene, den Arbeitsplatz zu erhalten oder einen neuen Arbeitgeber in diesem Bereich zu finden, ließ das Gericht nicht gelten. Mögliche Nebenfolgen einer Tat und Verurteilung könnten allenfalls einen mittelbaren Zusammenhang zu einer beruflichen Tätigkeit begründen.


Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG lägen ebenfalls nicht vor. Soweit einem Beschuldigten ein Erstattungsanspruch gegenüber der Staatskasse zustehe, scheide schon mangels Belastung des Steuerpflichtigen eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung aus. Fehle es an einem Erstattungsanspruch gegen die Staatskasse, könne sich der Steuerpflichtige diesen Kosten nur im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Verpflichtungen nicht entziehen, wenn sie den Umständen entsprechend notwendig seien und einen angemessenen Betrag nicht überstiegen. Kosten oberhalb der Erstattungsfähigkeit seien mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung erscheint angesichts des Gesetzeswortlautes nicht zwingend. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG verlangt für die Anerkennung als Werbungskosten „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“, also einen beruflichen Veranlassungszusammenhang. Genau ein solcher liegt aber bei einer bloßen Verdächtigung im beruflichen Kontext vor. In dieser Konstellation wird bislang deshalb nach unserer Bewertung nicht ausreichend berücksichtigt, dass zumindest ein unberechtigter Verdacht einer vorsätzlichen Straftatbegehung auch dann im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen kann, wenn die Verdächtigung – wie vorliegend gegen einen Betreuer – ohne den beruflichen Zusammenhang gar nicht erst erhoben worden wäre. Der Kläger wäre vorliegend wahrscheinlich nicht zur Zielscheibe der konkreten Vorwürfe geworden, wenn er nicht aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit in den Fokus der Betreuten gerückt wäre. Bei einem berechtigten Vorwurf sind die dargestellten Grundsätze hingegen besser nachvollziehbar.

Unbeachtet gelassen wurde außerdem etwas, dass insbesondere in komplexeren Strafverfahren spezialisierte Anwälte notwendig sind, die im Regelfall nicht bereit sind, zu gesetzlichen Gebühren abzurechnen, sondern fast immer Honorarvereinbarungen abschließen, die über die minimalen, nicht kostendeckenden gesetzlichen Gebühren hinausgehen. Im Bereich des Schadensersatzrechtes gibt es bereits vereinzelte Entscheidungen, die sich mit dieser Problematik auseinandersetzen. So hat das Oberlandesgericht München beispielsweise anerkannt, dass Rechtsanwaltskanzleien mit Spezialwissen (es ging um komplexere gesellschafts- und aktienrechtliche Probleme) üblicherweise im Stundensatz abrechnen und dass deshalb auch eine entsprechende Vereinbarung nicht gegen die Schadensminderungspflicht verstoße und diese erhöhten Kosten zu ersetzen seien (Urteil vom 21.7.2011 – 7 U 1879/10). Diese Grundsätze kann man ohne weiteres auf die Situation in einem komplexen Wirtschafts- oder Strafverfahren übertragen und damit auch eine über die gesetzlichen Gebühren hinausgehende Absetzbarkeit begründen. Der Berater sollte in diesen Fällen allerdings aufgrund der nicht endgültig geklärten Rechtslage und der bislang unklaren Position der Finanzgerichte darauf achten, dass ein Abzug mit den zugrunde liegenden Tatsachen in allen Zweifelsfällen für das Finanzamt transparent gemacht wird. Hierfür kann der Berater das qualifizierte Freitextfeld der Erklärung nutzen.

Das vom Finanzgericht Münster begründete Aufteilungsverbot zwischen beruflicher und privater Veranlassung greift im Übrigen nicht für Steuerstrafverfahren, in denen der Strafverteidiger sich gleichzeitig um die Besteuerungsgrundlagen kümmert. Da die Verteidigung immer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung und damit mit der Feststellung des Steueranspruchs anfängt, lässt sich in den meisten Fällen eine über die Verteidigung hinausgehende steuerliche Beratung begründen. Der Anteil kann allerdings oftmals nur prozentual geschätzt werden. Wichtig ist dann ebenfalls, die wesentlichen Gründe für die Aufteilung festzuhalten und das Vorgehen für das Finanzamt transparent zu machen.

Die Entscheidung darf insgesamt nicht darüber hinwegtäuschen, dass Strafverteidigerkosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn die zur Last gelegte Tat in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der selbstständigen oder beruflichen Tätigkeit steht. Beispielsweise bei Vorwürfen wegen Abrechnungsbetruges gegen einen Apotheker, wegen fahrlässiger Tötung gegen einen Chirurgen aufgrund eines Kunstfehlers oder wegen einer Umweltstraftat gegen einen LKW-Fahrer nach Unfall und Ölverlust in einen nahe gelegenen Bach wäre dieser unmittelbare Zusammenhang anzunehmen. In diesen Fällen ist die vorgeworfene Handlung sehr eng mit einer berufstypischen Handlung verknüpft und fällt nicht von vorneherein in einen offensichtlich privaten Bereich. Eine Absetzbarkeit kann in diesen Fällen erreicht werden. Vorsteuer kann hingegen nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 11.4.2013, VR 29/10) nicht mehr aus einer Strafverteidigerrechnung gezogen werden. 

#### Autoren:

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.*

59065 Hamm, Südring 14,  
Tel.: 0 23 81 92 07 60;  
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,  
Tel.: 02 51 133 226 0;  
www.minoggio.de