



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 28.02.2023 – VII R 29/18: Berufstypische Handlungen eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers können dann eine strafbare Beihilfehandlung zur Steuerhinterziehung darstellen, wenn das vom Berater erkannte Risiko strafbaren Verhaltens seines Mandanten als derart hoch anzusehen ist, dass seine Hilfeleistung als Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters einzuordnen ist.

Sachverhalt:

Der Kläger ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er erwarb im Februar 2007 im Auftrag des C die X-GmbH, die mit Schrott und Altmetallen aus dem Balkangebiet handelte und deren Geschäfte C führte. Die gehandelten Waren wurden für die Zollanmeldung im Wert deutlich unterfakturiert und direkt an die deutschen Abnehmer geliefert. Als Veräußerer trat jeweils die X-GmbH auf, die zum Marktwert verkaufte. Zur „Umgehung“ der Umsatzsteuer machte die X-GmbH Vorsteuerbeträge aus Scheinrechnungen für die Material-Eingänge von vermeintlichen Drittfirmen geltend.

Der Kläger übernahm auftragsgemäß für die X-GmbH die steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung sowie die Buchführung einschließlich des Kontierens von Belegen, der Rechnungslegung, -versendung und -prüfung sowie sämtliche Schreibebeiten. Die Buchführung und die Vorbereitung der Umsatzsteuervoranmeldungen übertrug der Kläger intern an seinen Mitarbeiter A.

Im Juli 2007 übermittelte die Kanzlei des Klägers die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März und April 2007. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge beruhten fast ausschließlich auf Eingangsrechnungen einer inländischen Firma W. Auf den Rechnungen befanden sich jeweils Aufforderungen, den Rechnungsbetrag an eine ausländische Bankverbindung eines ausländischen Unternehmens zu überweisen. Eine inländische Kontonummer fehlte. Die Zahlungen erfolgten auf das Auslandskonto oder teilweise bar.

Das Finanzamt erließ nach Umsatzsteuersonderprüfung abweichende Schätzbescheide ohne Auszahlung der Guthaben. Der Prüfer forderte in einem persönlichen Gespräch mit dem Kläger sämtliche Einfuhrpapiere und Beförderungsnachweise an.

Anschließend übermittelte die Kanzlei des Klägers weitere Umsatzvoranmeldungen für Mai bis Oktober 2007. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge beruhten jetzt auf Rechnungen eines ande-

ren inländischen Einzelunternehmens I mit inländischer Bankverbindung. Das Finanzamt erließ erneut abweichende Schätzbescheide. Der Prüfungszeitraum wurde erweitert.

Der Prüfer hatte zwischenzeitlich ermittelt, dass das Unternehmen W nicht existiert und teilte dies dem Kläger mit. Gegen den Geschäftsführer der X-GmbH wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet.

Buchungsunterlagen legte der Kläger für die Anschlussprüfung nicht vor. Zunächst teilte er mit, er sei im Urlaub und könne die Unterlagen deshalb nicht vorbereiten. In einem weiteren Schreiben behauptete er, dass sich die Unterlagen beim Mandanten befänden.

Im Dezember 2007 erhielt der Kläger von C neue Eingangsrechnungen der X-GmbH von einem Unternehmen A für die Monate Mai bis Oktober 2007, die die angeblich versehentlich vorgelegten, bisherigen Rechnungen des Einzelunternehmens I ersetzen sollten. Die Rechnungen

enthielten den Hinweis „Zahlungsanweisung siehe Anhang“. Auf dem Anhang befanden sich Zahlungsangaben von Drittfirmen mit ausländischen Bankverbindungen.

Mitarbeiter A notierte daraufhin auf seinen Stundenzetteln 21 Stunden für geänderte Buchungen bei der X-GmbH aufgrund der ausgetauschten Rechnungen. Die X-GmbH meldete Insolvenz an. Gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide legte der Kläger Einspruch ein und erhob Klage, die er erst nach Mandatsbeendigung im Februar 2011 nicht weiter betrieb.

Bei einer Durchsuchung in den Kanzleiräumen des Klägers wurden insgesamt 19 im Jahr 2009 auf die Jahre 2007 und 2008 rückdatierte Schreiben gefunden, die eine angebliche Übergabe von Akten und Belegordnern an die X-GmbH und eine Bitte um Rückgabe dokumentieren sollten.

2010 leitete die Steuerfahndung gegen den Kläger ein Strafverfahren wegen Beihilfe ein. Dieses wurde mangels Tatverdacht gemäß § 170 Abs. 2 StPO eingestellt. Das Landgericht verurteilte C wegen Steuerhinterziehung. Auch der Rechnungsaussteller I wurde verurteilt.

Das Finanzamt erließ 2012 gegen den Kläger (sowie gegen C und den Rechnungsaussteller I) wegen der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Mai bis November 2007 einen auf §§ 71, 191 AO gestützten Haftungsbescheid.

Der Kläger legte erfolglos Einspruch ein. Im FG-Verfahren trug er vor, er habe erst aufgrund der Durchsuchung seiner Kanzleiräume Kenntnis von den Tatvorwürfen erhalten. Dienstleistungen für die X-GmbH habe ausschließlich sein Mitarbeiter A erbracht. Seine Klage führte lediglich zur Reduzierung der Haftungssumme. Seine weitergehende Revision blieb erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweistufig aufgebaut. Zunächst hat die Finanzbehörde zu prüfen, ob in der Person, die als Haftungsschuldner herangezogen werden soll, die tatbestandlichen Voraussetzungen der

Haftungsnorm erfüllt sind. Diese Entscheidung ist eine vom Finanzgericht in vollem Umfang zu überprüfende, rechtlich gebundene Entscheidung. Erst über die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners entscheidet die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen.

Nach § 71 AO haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO. Das Finanzgericht ist aus Sicht der Bundesfinanzrichter berechtigterweise davon ausgegangen, dass der strafrechtlich verurteilte C durch die beauftragte Einreichung der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Mai bis Oktober 2007 Steuern der X-GmbH hinterzogen hat (Haupttat). Hieran hat der Kläger sich beteiligt.

Gehilfe im Sinne des § 27 Abs. 1 StGB ist, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener, rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat. Als Hilfeleistung ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolgs der Haupttat objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss.

Eine Beihilfe zur Haupttat kann zwischen Versuchsbeginn und Vollendung bis hin zur Beendigung der Haupttat geleistet werden. Im Fall von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen ist eine Hinterziehung frühestens dann beendet, wenn eine Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt eingereicht wird, in der die unrichtigen Angaben wiederholt werden. Kommt es dazu wegen einer Tatentdeckung durch das Finanzamt nicht mehr, tritt die Beendigung in dem Zeitpunkt ein, in dem der Täter Kenntnis von der Entdeckung erlangt.

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. Auch so genannte berufstypische und damit neutrale Handlungen wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern können eine strafbare Beihilfe darstellen.

Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. Sein Tun verliert dann den neutralen Alltagscharakter. Es ist nicht mehr sozial adäquat und stattdessen als Solidarisierung mit dem Täter zu deuten.

Weiß der Hilfeleistende hingegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, liegt regelmäßig keine Beihilfehandlung vor. Etwas anderes gilt nur, wenn das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens derart hoch war, dass er sich mit der Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ. Mit dieser Rechtsprechung soll sichergestellt werden, dass sich niemand durch bloße Mutmaßungen über die Möglichkeit einer strafbaren Verwendung eines Beitrags von alltäglichen, sozial erwünschten Verhaltensweisen abhalten lassen muss.

Das vom Finanzgericht festgestellte Verhalten des Klägers stellte eine strafbare Beihilfehandlung dar. Er hat die Haupttaten des C objektiv insbesondere dadurch unterstützt, dass er nach Übermittlung der unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen seinen Mitarbeiter A anwies, die Rechnungen des Einzelunternehmens I gegen die Rechnungen des W auszutauschen und dabei möglichst so vorzugehen, dass dies später nicht mehr erkennbar sei. Er handelte dabei vorsätzlich, wie sich nicht zuletzt auch durch das bewusste Hinauszögern der Anschlussprüfung mit falschen Erklärungen zeigte. Deshalb nütze es ihm nichts, dass es kaum vorstellbar sei, dass er seine Existenz durch die Teilnahme an leicht durchschaubaren und in kurzer Zeit zu entdeckenden Steuerstraftaten riskiert haben soll.

Die Entscheidung des Finanzgerichtes, dass die Inanspruchnahme des Klägers ermessensfehlerfrei sei, war aus Sicht der Richter des Bundesfinanzhofes revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden. Das Finanzamt durfte auch selbstständig – unabhängig von der Einstellung des Strafverfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO – prüfen, ob der Kläger den objektiven und subjektiven Tatbestand des § 71 AO und damit von § 370 AO erfüllt.

Praxisinweis:

Die vorliegende Entscheidung zeigt anschaulich auf, unter welchen Voraussetzungen es zu einer Haftung des Beraters als Gehilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten kommen kann. Diese Grundsätze sollte der Berater zur Eigen-sicherung kennen. Bloße Zweifel an der Steuerehrlichkeit des Mandanten genügen nicht für eine strafbare Beteiligung. Es müssen weitere Indizien hinzutreten, die den subjektiven Tatbestand der Beihilfe des Beraters hinsichtlich der Haupttat und seiner Hilfeleistung belegen können.

Wie der ausführlich dargestellte Sach-verhalt zeigt, fehlte es im entschiedenen Fall nicht an Indizien für Vorsatz, so dass das Ergebnis nicht sonderlich überrascht. Allein die vom Mitarbeiter ausgetauschten Rechnungen nach dem Gespräch mit dem Prüfer, rückdatierte Schreiben des Beraters zu den angeblich übergebenen Unterlagen und mit unzutreffenden Begründungen erreichte Verzögerungen in der Prüfung sprachen gegen ein neutrales, berufstypisches Verhalten des Beraters. Eine derartige Fülle von Indi-zien ist selten in Fällen einer drohenden Haftungsinanspruchnahme des Beraters.

Angesichts dieser indiziellen Tatsa-chen erscheint nachvollziehbar, warum das Finanzamt ausnahmsweise den auf

§ 71 AO gestützten Haftungsbescheid gegen den Berater erlassen hat, obwohl das gegen ihn gerichtete Strafverfahren mangels Tatverdachts eingestellt wurde. Im Regelfall entwickelt eine derartige Einstellung eine positive Vorprägung für das Haftungsverfahren. Strategisch fängt deshalb die Verteidigung gegen wirt-schaftlich möglicherweise bedeutsame Haftungsinanspruchnahmen bereits im Steuerstrafverfahren an.

Die Finanzbehörde trägt im Haftungs-verfahren die objektive Beweislast (Fest-stellungslast) für das Vorliegen aller haftungsbegründenden Tatbestands-merkmale des § 71 AO, folglich auch einer Straftat im Sinne des § 370 AO. Das Finanzamt kann bei einer Einstellung des Steuerstrafverfahrens – anders als im Fall eines rechtskräftigen Strafurteils – nicht auf Feststellungen aus dem Straf-verfahren zurückgreifen. Den Nachweis der Straftat als haftungsbegründende Voraussetzung für eine Haftung gemäß § 71 AO kann das Finanzamt nur nach den Regeln der AO und damit ohne strafprozessuale Zwangsmaßnahmen führen. Zugleich muss es dann aber für die Inanspruchnahme des Steuerhinter-ziehers den strafrechtlichen Zweifelssatz („in dubio pro reo“) beachten. Bestehen Zweifel hinsichtlich der objektiven oder subjektiven Tatbestandsmerkmale der

Steuerhinterziehung oder Steuerhehle-rei, liegen die Haftungsvoraussetzungen nicht vor.

Bei einer Einstellung des Strafverfah-rens gegen den Berater kommt es des-halb nur in Ausnahmekonstellationen zu einer anschließenden Haftungsin-spruchnahme. Auch die Zustimmung des Beraters zu einer Einstellung gegen eine Geldauflage bietet keinen ausreichenden Tatnachweis und Anknüpfungspunkt für eine Haftung des Beraters. Sie hat allen-falls indizielle Wirkung, die aber für sich genommen zur Begründung nicht genügt. Dies gilt insbesondere, wenn die Zustim-mung aus rein prozessökonomischen Gründen zur Abkürzung des Verfahrens erklärt wird. Die Unschuldsvermutung bleibt bei einer derartigen Einstellung gegen Auflage unangetastet, so dass das Finanzamt für eine Haftung weiterhin die volle Feststellungslast trifft, die dann nur aus anderen Indizien hergeleitet wer-den kann. Im Steuerstrafverfahren sollte darauf geachtet werden, dass die pro-zessökonomischen Gründe, die für die akzeptierte Geldauflage sprachen, bei der Zustimmung zumindest pauschal, aber ausdrücklich erklärt werden. Auf dieses Zustimmungsschreiben kann dann im Haftungsverfahren zurückgegriffen wer-den, um die indizielle Wirkung der gezahl-ten Geldauflage zu entkräften.

2 Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 04.11.2022 – 4 V 66/22: Das Steuerstraf- und das Besteuerungsverfahren stehen unabhängig, eigenständig und gleichrangig nebeneinander. Das Finanzgericht darf sich bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch im Eilverfahren die Feststellungen in einem rechtskräftigen Strafbefehl zu eigen machen.

Sachverhalt:

Die verheirateten Antragssteller begeh-ren eine Aussetzung der Vollziehung von Tabaksteuer- und Hinterziehungszinsbescheiden. Das Amtsgericht hatte zuvor im April 2016 im Steuerstrafverfahren gegen beide gleichlautende Strafbefehle mit jeweils einer Gesamtgeldstrafe wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei und Tabaksteuerhinterziehung erlassen. Diese wurden im April 2018 rechtskräftig.

Die Antragssteller sollen sich ausweis-lich der Feststellungen in den Strafbefeh-len von November 2013 bis März 2014 30.000 Zigaretten verschafft haben, für die die deutsche Tabaksteuer sowie Zoll- und Einfuhrumsatzsteuer hinterzogen wurden. Durch den Absatz der Zigaret-ten ohne Versteuerung wollten sie eine

fortlaufende Einnahmequelle erzielen. Die Zigaretten wurden entweder an den Wohnort geliefert oder sie holten diese bei B ab. Dabei nahmen sie zumindest billigend in Kauf, dass die Tabaksteuer vorenthalten wurde.

Die Verfolgung wegen der Zoll- und Einfuhrumsatzsteuer sowie wegen wei-terer Abnahmen von Zigaretten wurde gemäß §§ 154, 154a StPO ohne Konse- quenzen eingestellt, da sie neben der ohnehin zu erwartenden Strafe aus den Strafbefehlen nicht erheblich ins Gewicht fiel.

Das Finanzamt erließ am 22.06.2022 gegen die Antragssteller gleichlautende Steuerbescheide über Tabaksteuer und Hinterziehungszinsen. Darin stellte es

auf die rechtskräftigen Strafbefehle des Amtsgerichtes und das Strafurteil gegen B ab. Im Urteil gegen B sei festgestellt, dass die Zigaretten auf dem Landweg von ukrainischen Lieferanten in das deutsche Steuergebiet verbracht worden seien. Die gehandelten Zigaretten seien aus dem Drittland Polen kommend zu gewerbli-chen Zwecken und in unzulässiger Weise ohne die Verwendung deutscher Steuer- zeichen aus dem steuerrechtlich freien Verkehr Polens in das deutsche Steuer- gebiet verbracht worden. Die Antragsstel-ler seien als Empfänger Schuldner der Tabaksteuer.

Die Antragssteller legten Einsprüche ein und beantragten die Aussetzung der Vollziehung. Sie trugen vor, dass sie nicht rechtskräftig verurteilt seien, sondern

nur widerspruchslos die Strafbefehle akzeptiert hätten. Die Staatsanwaltschaft habe bei Gesprächen mit dem Verteidiger versichert, dass es keine weiteren Sanktionen in dieser Angelegenheit geben werde, wenn die Strafbefehle akzeptiert werden. Man habe auch nicht in die Machenschaften der mafiaähnlich organisierten Bande hineingezogen werden sollen. Nur aus diesen beiden Gründen habe man die Geldstrafen akzeptiert. Die Aussetzungsanträge blieben auch beim Finanzgericht erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter verneinten nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Tabaksteuer- und Hinterziehungszinsbescheide.

Ernstliche Zweifel seien im Aussetzungsverfahren gegeben, wenn eine summarische Prüfung ergebe, dass neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen. Der Erfolg brauche nicht wahrscheinlicher zu sein als der Misserfolg. Es brauchten insbesondere nicht erhebliche Zweifel in dem Sinne zu bestehen, dass eine Aufhebung des Verwaltungsaktes in der Hauptsache mit großer Wahrscheinlichkeit zu erwarten sei. Vielmehr genüge dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen sei wie sein Misserfolg.

Die Finanzrichter sahen die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG als erfüllt an. Nach dieser Vorschrift entsteht Tabaksteuer, sofern Tabakwaren in anderen als den in § 22 Abs. 1 TabStG genannten Fällen entgegen § 17 Abs. 1 TabStG aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbracht oder dorthin versandt (gewerbliche Zwecke) werden, wenn die Tabakwaren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden.

Es werde auch von den Antragsstellern nicht bestritten und ergebe sich aus den strafgerichtlichen Feststellungen, dass die streitgegenständlichen Tabakwaren nicht zu privaten, sondern zu gewerblichen Zwecken aus dem steuerrechtlich freien Verkehr Polens in das Bundesgebiet verbracht wurden, ohne Tabaksteuer durch die Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten.

Die Antragssteller seien Schuldner der Tabaksteuer. Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG ist Steuerschuldner, wer die Lieferung vornimmt oder die Tabakwaren in Besitz hält und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat. Insoweit könne sich das Gericht die Feststellungen aus den rechtskräftigen Strafbefehlen zu eigen machen.

Sind Vorgänge sowohl in strafrechtlicher als auch in abgabenrechtlicher Hinsicht zu ermitteln und zu würdigen, so ist das Finanzgericht nicht an die tatsächlichen Feststellungen einer vorangegangenen strafgerichtlichen Entscheidung

gebunden. Es ist jedoch nicht gehindert, sich die tatsächlichen Feststellungen des Strafgerichts im Hauptsache- oder Eilverfahren zu eigen zu machen, wenn nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung diese Feststellungen zutreffend sind und wenn keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen des Strafgerichts erhoben werden. Zur Übernahme der vom Finanzgericht für zutreffend erachteten Feststellungen und Beweiswürdigungen des Strafgerichts besteht besonders dann Anlass, wenn die strafgerichtliche Entscheidung bereits rechtskräftig geworden ist.

Dabei steht ein in Rechtskraft erwachsener Strafbefehl einem rechtskräftigen Urteil gleich. Die Bundesfinanzrichter sahen keinen Unterschied darin, ob sich das Finanzgericht auf Feststellungen aus einem in Rechtskraft erwachsenen Strafbefehl oder auf Feststellungen aus einem Strafurteil stützt. Das folge bereits aus § 410 Abs. 3 StPO, wonach ein Strafbefehl, gegen den nicht rechtzeitig Einspruch erhoben worden ist, einem rechtskräftigen Urteil gleichstehe. Der unangefochtene Strafbefehl erlange somit ebenso wie ein unangefochtenes Urteil formelle und materielle Rechtskraft. Diese Wirkung trete in allen Fällen ein, in denen strafbares Verhalten zulässigerweise mit einem Strafbefehl geahndet wird, also auch im Steuerstrafrecht, da für dieses eine Ausnahme gesetzlich nicht vorgesehen sei.

Dem könne nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, das Strafbefehlsverfahren sei nur ein summarisches Verfahren, in dem ohne Hauptverhandlung entschieden werde und ein hinreichender Tatverdacht für den Erlass des Strafbefehls ausreiche. Das besondere Verfahren bei Strafbefehlen mit seinen verschiedenen Vereinfachungsmöglichkeiten sei gegenüber dem normalen Strafverfahren nur als Angebot an die Rechtspflegeorgane und an den Angeschuldigten zu verstehen, zügig, ohne größeren Aufwand und ohne Aufsehen in der Öffentlichkeit Fälle leichter Kriminalität aus der Welt zu schaffen. Dem von einem Strafbefehl Betroffenen stehe es schließlich frei, durch Einlegung eines Einspruchs eine Hauptverhandlung und damit das normale Strafverfahren herbeizuführen (§§ 410 Abs. 1, 411 Abs. 1 Satz 2 StPO). Werde der Strafbefehl hingegen angenommen, könne auch der Einwand minderer Rechtsstaatlichkeit dieses Verfahrens nicht durchgreifen.



Einwendungen der am finanzgerichtlichen Verfahren Beteiligten gegen die Verwendung strafgerichtlicher Feststellungen und entsprechende Beweisanträge müssten substantiiert werden. Dazu genüge die bloße Angabe einer abweichenden rechtlichen Würdigung oder schlichtes Bestreiten nicht. An derartigen Einwendungen fehle es vorliegend.

Die Rechtmäßigkeit der Bescheide wurde aus Sicht der Finanzrichter auch nicht dadurch in Zweifel gezogen, dass es eine Absprache mit der Staatsanwaltschaft gegeben haben soll, dass es bei einer Zurücknahme der eingelegten Einsprüche zu keiner weiteren Sanktion komme. Inhalt dieser Absprache dürfe lediglich die Selbstverständlichkeit gewesen sein, dass mit der Rechtskraft des Strafbefehls der sog. Strafklageverbrauch eintrete. D. h. wie bei einem rechtskräftigen Strafurteil gelte das Verbot der Doppelbestrafung. Die Festsetzung von Tabaksteuer und Hinterziehungszinsen stelle hingegen keine erneute Bestrafung bzw. Sanktion dar. Anders als das Steuerstrafverfahren ziele das Besteuerungsverfahren nicht auf die Sanktionierung eines Verhaltens ab, sondern auf die Verwirklichung von Steuergerichtigkeit durch Vollzugsgleichheit.

Sofern die Antragsteller zum Ausdruck bringen wollten, dass Inhalt der Absprache auch gewesen sei, dass zukünftig keine Besteuerung erfolge, sei ihr Vortrag nicht hinreichend substantiiert und im Übrigen fernliegend, da der Staatsanwaltschaft die Kompetenz fehlen würde, zulasten der Steuerbehörden zuzusichern, dass zukünftig keine Steuern erhoben werden.

Die Beschränkung der strafrechtlichen Verfolgung berühre im Übrigen die Besteuer-

erung der entsprechenden Sachverhalte nicht. Das Straf- und das Besteuerungsverfahren ständen unabhängig, eigenständig und gleichrangig nebeneinander. Eine Bindung von Finanzbehörden und -gerichten an Feststellungen des Strafgerichts wegen derselben Tat sei gesetzlich nicht normiert. Ebenso bestehe keine Bindung an eine strafgerichtliche Verurteilung. Selbst an einen Freispruch im Steuerstrafverfahren sei das Finanzgericht nicht gebunden und könne davon abweichend eine Steuerstraftat bejahen.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg knüpft inhaltlich unmittelbar an die besprochene BFH-Entscheidung vom 28.02.2023 (Ziff. 1) und die im Praxishinweis dargestellten Grundsätze zur Feststellungslast im Besteuerungsverfahren bei eingestellten Steuerstrafverfahren an. Sie belegt ergänzend, dass bei parallel laufenden Verfahren die Wechselwirkungen von Feststellungen zu beachten und einer kritischen Würdigung in Bezug auf ein optimales Gesamtergebnis zu unterziehen sind. Bevor ein strafrechtliches Ergebnis akzeptiert wird, ist stets zu prüfen, welche Auswirkungen sich hieraus auf noch offene Steuerverfahren oder möglicherweise drohende Haftungsinanspruchnahmen ergeben. Der Steuerpflichtige ist auf die damit verbundenen Risiken hinzuweisen.

Werden im Strafverfahren verfahrensbeendende Vereinbarungen abgeschlossen, haben diese keine bindenden Wirkungen für das Besteuerungsverfahren. Wie das Finanzgericht zutreffend festgestellt hat, können weder Staatsanwaltschaft noch Strafgericht wirksame Zusagen in Bezug auf das Besteuerungsverfahren abgeben.

Es bietet sich deshalb an, mögliche Einigungen im Strafverfahren zunächst unter den Vorbehalt einer steuerlichen Lösung zu stellen. Es kann dann – teilweise auch mit Unterstützung des Staatsanwaltes oder dem Sachbearbeiter aus der Straf- und Bußgeldsachenstelle – eine steuerliche Lösung verhandelt werden, bei der die angedachte strafrechtliche Lösung miteinbezogen wird. Dies ist teilweise aufgrund der verschiedenen Beteiligten auf Seiten der Finanzverwaltung mit etwas Abstimmungsaufwand verbunden. Gelingt diese Abstimmung, kehrt für den Mandanten aber insgesamt und endgültig Rechtsfrieden ein.

Lässt sich ein derartiges Gesamtpaket nicht schnüren und ist das strafrechtliche Angebot für einen Deal dennoch vorteilhaft, so muss im sich anschließenden Haftungsverfahren gegen die strafrechtlichen Feststellungen so substantiiert wie möglich vorgetragen werden, soweit dies prozessual zulässig ist. Wie die vorliegende Entscheidung belegt, genügt es nicht, nur darauf zu setzen, dass das Strafbefehlsverfahren als abgekürztes Verfahren für daran anknüpfende Feststellungen im Haftungsverfahren aus rechtsstaatlichen Gründen nicht ausreicht. Der strategische Anknüpfungspunkt muss dann in geeigneten Fällen vielmehr sein, herauszuarbeiten, dass die Entscheidung prozessökonomischen Gründen folgte, dass kein Richter in einer mündlichen Verhandlung Beweis erhoben hat und dass konkret dargelegte und unter Beweis gestellte Tatsachen gegen die Feststellungen sprechen. Auf diese Weise kann das Finanzgericht dann zu einer Beweisaufnahme nach den Regeln der FGO gezwungen und eine abweichende Würdigung des Sachverhaltes im Haftungsverfahren erreicht werden.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 22.03.2023 – 1 StR 440/22: Für ein pflichtwidriges Unterlassen von USt-Voranmeldungen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt es allein auf die formelle Wirksamkeit einer Befreiung gem. § 18 Abs. 2 S. 3 UStG an. Ob die Behördenentscheidung materiell rechtmäßig ist, ist irrelevant.

Sachverhalt:

Der Angeklagte schloss sich im Jahr 2018 einer Personengruppe an, die sich zur fortgesetzten Begehung von Umsatzsteuerhinterziehungen beim Handel mit Platin- und (in geringerem Umfang) Palladiummünzen verabredet hatte. Ab November 2018 war der Angeklagte mit seinem Bruder Geschäftsführer der M GmbH. In nicht leistungshinterleg-

ten Ausgangsrechnungen wies die M GmbH von Februar 2019 bis Mai 2020 insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 9,2 Mio. € aus. Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2019 und 2020 wurden nicht abgegeben.

Aufgrund eines entsprechenden Antrages stufte das zuständige Finanzamt

die M GmbH im April 2019 als umsatzsteuerliche Jahreszahlerin ein. Dem Angeklagten war bewusst, dass im Jahr 2019 Umsatzsteuer in erheblicher Höhe entstehen würde.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahre und fünf Monaten verurteilt. Dabei

ist es davon ausgegangen, der Angeklagte habe als Geschäftsführer der M. GmbH das zuständige Finanzamt jeweils pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen, indem er für die Monate von Februar 2019 bis Mai 2020 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgab, und dadurch insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 9,2 Mio. € verkürzte. Die M GmbH habe diese Steuer geschuldet, weil sie diese gesondert ausgewiesen habe, obwohl sie in Wirklichkeit keine Lieferungen ausgeführt habe (§ 14c Abs. 2 S. 2 UStG). Ungeachtet der Befreiung durch das Finanzamt sei die M GmbH zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet gewesen, da der Antrag auf die Befreiung rechtsmissbräuchlich gewesen sei. Die Revision des Angeklagten war insoweit erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes hoben die strafrechtliche Verurteilung auf, da die Feststellungen im Urteil keine Verpflichtung der M GmbH zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen belegten.

Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist. Das Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit rekurriert auf außerstrafrechtliche Sonderpflichten und stellt ein besonderes persönliches Merkmal gemäß § 28 Abs. 1 StGB dar. Der Unternehmer oder der gesetzliche Vertreter (§ 34 Abs. 1 AO) sind gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG verpflichtet, bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben. Von dieser Pflicht kann das Finanzamt gemäß § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG befreien, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro betragen hat. Bei einer solchen Befreiung handelt es sich um einen Verwaltungsakt gemäß § 118 Satz 1 AO.

Für die Richter war entscheidungserheblich, dass die M GmbH durch das Schreiben des Finanzamtes aus April 2019 von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen befreit worden ist. Dabei spiele es keine Rolle, dass diese Befreiung erschlichen worden sei.

Vor dem Hintergrund des Bestimmtheitsgrundsatzes entfalte bei verwaltungsakzessorischen Straftatbeständen die Verwaltungsentscheidung grundsätzlich Tatbestandswirkung. Es komme allein auf die formelle Wirksamkeit der Entscheidung, nicht auf ihre materielle Rechtmäßigkeit an. Verwaltungsakzessorische Straftatbestände bedürfen eines eindeutigen Auslegungsmaßstabs in Bezug auf ihre verwaltungsrechtlichen Vorgaben. Würden - verborgene - materiell-rechtliche Mängel, etwa in Folge von Täuschung oder sonstiger missbräuchlicher Verhaltensweisen, zum Abgrenzungskriterium des strafbaren und nicht strafbaren Verhaltens gemacht, so wären Voraussetzungen und Grenzen der Strafbarkeit im Allgemeinen ungewiss, weil im Einzelfall von zufällig nachweisbaren und nicht nachweisbaren Tatumständen abhängig.

Aus § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO ergebe sich, dass auch ein Verwaltungsakt, der durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist, grundsätzlich wirksam sei. Entgegen der Auffassung des Landgerichts sei die Befreiung auch nicht deswegen unbeachtlich, weil ihr ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO zugrunde läge. Schon der Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs sei nicht erfüllt, weil eine Gestaltung im Sinne von § 42 AO ein tatsächlich verwirklichter Sachverhalt sei, der zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil führe. Ein lediglich vorgetäuschter Sachverhalt oder die bloße Geltendmachung eines Anspruchs, sei er auch offensichtlich unbegründet, sei dementsprechend keine Gestaltung in diesem Sinne. Vor allem aber betreffen die Vorschriften über das Steuerschuldverhältnis, zu denen § 42 AO gehört, den abstrakten Steueranspruch, nicht dessen Konkretisierung durch Verwaltungsakt. Werde die richtige Steuerschuld bei der Konkretisierung verfehlt, könne nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften auf dem Rechtsbehelfsweg oder durch Korrektur des Verwaltungsakts eine Anpassung an die entstandene Steuerschuld erreicht werden.

Praxishinweis:

Die erfolgreiche Revision führte im vorliegenden Fall zur Aufhebung der Verurteilung wegen der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen.

Maßgeblich war, dass die monatliche Anmeldepflicht durch die Einstufung als Jahreszahler formell entfallen war. Die Entscheidung belegt, dass es sich im Einzelfall lohnen kann, eine Revision gegen ein Strafurteil trotz des hierdurch entstehenden, wirtschaftlich für den Angeklagten nicht unerheblichen Aufwandes einzulegen. Auf die Revision sollte in der Verteidigung aber niemals strategisch gesetzt werden, da die Erfolgsquoten minimal sind. Auf eine erfolgreiche Revision sollte niemand strategisch vertrauen. Ohnehin ist es für den Mandanten im Strafverfahren besser, möglichst frühzeitig im Verfahren vernünftige Lösungen auszuhandeln und das Strafverfahren abzuschließen.

Erfolgreiche Revisionen müssen auch im weiteren Verfahrensgang nicht zwingend zu einer Verbesserung des Ergebnisses führen. So kann im vorliegenden Fall die Einstufung als Jahreszahler immer noch einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne von § 370 Abs. 1 Hs. 2, Abs. 4 S. 2 Hs. 2 AO darstellen, der ebenfalls zu einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung führen könnte. Untermauert werden könnte dies beispielsweise noch dadurch, dass sich aus Nebenbestimmungen zur Befreiung ergibt, dass die Befreiung unter dem Vorbehalt wahrheitsgetreuer Antragsangaben erfolgt ist. Hierüber konnte der Bundesgerichtshof nicht entscheiden, da das Urteil des Landgerichtes hierzu keine Feststellungen enthielt. Diese müssen nun im zweiten Durchgang ergänzt 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