



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 02.05.2024 – 4 K 84/23: Durch Unterschlagung oder Untreue erlangte Einnahmen sind regelmäßig nicht als steuerbare Vermögensmehrungen zu beurteilen. Für die steuerrechtliche Einordnung macht es keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige zunächst durch Untreuehandlungen selbst in den Besitz der veruntreuten Gelder kommt und diese sodann zum Zwecke der Bestechung weiterleitet oder ob er zunächst die Auszahlung an den Bestochenen veranlasst, um dann absprachegemäß davon zu profitieren.

### Sachverhalt:

Der Kläger war Geschäftsführer der A und für den Vertrieb verantwortlich. Im Jahr 2004 entstand ein erster geschäftlicher Kontakt zu dem Angestellten H der E. Aufgrund einer Unrechtsvereinbarung zwischen dem Kläger und H veranlasste der Kläger von März 2006 bis August 2016 insgesamt 45 veruntreuende Zahlungen aus dem Vermögen der A an H, um sicherzustellen, dass dieser sich im Gegenzug für passende Aufträge bei der E an die A einsetzte. E wurde in dieser Zeit zu einem der wichtigsten Kunden der A. H nahm die Zahlungen der A in dem Bewusstsein an, dass hierfür keine vertragliche Grundlage existierte.

Spätestens ab 2011 sollte der Kläger von den Zahlungen an H auch unmittelbar persönlich profitieren. Der Kläger und H vereinbarten, dass nach Gutschrift der Beträge auf dem Konto des H ein Anteil auf das private Konto des Klägers überwiesen wurde. Ab 2013 erfolgten die Überweisungen auf das Konto der Ehefrau des H, für welches der Kläger eine EC-Karte zur Barabhebung

und eine Kontovollmacht erhielt. Auf diese Weise verschaffte er sich weiterhin anteilige Zahlungen aus dem Vermögen der A.

Im Oktober 2016 wurde der Kläger freigestellt, im November 2017 entlassen. Im Arbeitsgerichtsverfahren einigte er sich mit der A auf Rückzahlungen zur Schadenswiedergutmachung, die er ab 2019 ausführte.

Diese Rückzahlungen an die A erkannte das Finanzamt nicht als abziehbar im Einkommensteuerbescheid 2019 an. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Daraufhin erfasste das Finanzamt auch die Zahlungen von H an den Kläger für das Streitjahr 2011 als einkommensteuerpflichtigen Zufluss. Die Rückzahlungen im Jahr 2019 behandelte es sodann als negative Einkünfte. Die Klage gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 hatte Erfolg.

### Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter stellten fest, dass es sich bei den Zahlungen des H an den Kläger im Jahr 2011 aus der getroffenen Unrechtsver-

einbarung nicht um sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG handelte.

Sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 S. 1 EStG sind Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Eine Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 S. 1 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und eine Gegenleistung auslöst. Ein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im Sinne eines Austauschvertrages ist nicht erforderlich. Die der Einkommensteuer unterliegende Zahlung an den Steuerpflichtigen muss als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch dessen Leistung veranlasst und ausgelöst sein. Dabei sind durch Unterschlagung oder durch Untreue erlangte Einnahmen regelmäßig als nicht steuerbare Vermögensmehrungen zu beurteilen.

Besteht zwischen den Akteuren von Bestechungshandlungen eine Unrechts-

vereinbarung dahingehend, dass auch der Bestechende von den an den Bestochenen zugeflossenen Zahlungen profitieren soll, handelt es sich um eine im Vorfeld objektiv getroffene Beuteteilungsabrede. Eine derartige „Rückzahlung“ aus den Bestechungsgeldern an den Bestechenden stellt keine wirtschaftliche Gegenleistung für die veranlasste Bestechungszahlung dar. Es handelt sich vielmehr um eine faktische Aufteilung der zu Unrecht aus dem Vermögen des betroffenen Unternehmens erlangten Zahlungen.

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes kann es keinen Unterschied machen, ob der Bestechende zunächst durch seine Untreuehandlungen selbst in den Besitz der Bestechungsgelder gelangt und diese sodann zum Zwecke der Bestechung teilweise weiterleitet oder ob zunächst die Auszahlung an den Bestochenen veranlasst wird, um dann davon durch anteilige Weiterleitungen an den Bestechenden zu profitieren.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung knüpft nahtlos an die bisherige steuerliche und steuerstrafrechtliche Rechtsprechung zur fehlenden Steuerbarkeit von durch Untreue oder Unterschlagung erlangten Zahlungen an. So hatte beispielsweise der Bundesfinanzhof noch im Jahr 2014 entschieden, dass Fremdgelder, die ein Anwalt im fremden Namen und für fremde Rechnung beigetrieben hat, nicht ihre Eigenschaft als durchlaufende Posten verlieren, auch wenn der Anwalt diese für eigene Zwecke verwendet (BFH, Urteil vom 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl II 2015, S. 643). Diese veruntreuten Mandantengelder sind nicht im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn der Anwalt diese kontinuierlich und planmäßig über mehrere Jahre hinweg einsetzt, um Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung zu bestreiten.

Ergänzend hat das Finanzgericht in der vorliegenden Entscheidung herausgearbeitet, dass es für die steuerrechtliche Beurteilung auf die konkrete Art und Weise der Durchführung der vereinbarten Beuteteilung nicht ankommt. Auch wenn Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt ist (Az. des BFH: VI B 42/24), kann in vergleichbaren Fällen mit der vorliegenden Entscheidung argumentiert werden, um



eine unzutreffende Besteuerung von Vermögensmehrungen aus Unterschlagungs- oder Untreuehandlungen zu verhindern.

In der (steuer-)strafrechtlichen Beratungspraxis tauchen diese Fälle durchaus auf. Von der Finanzverwaltung bzw. den Strafverfolgungsbehörden wird diese Rechtsprechung gelegentlich übersehen. In der Folge werden dann zusätzlich zu den ohnehin bereits laufenden Strafverfahren wegen Untreue, Bestechung oder Unterschlagung noch Steuerstrafverfahren wegen der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen oder Nichtabgabe eingeleitet, da Geldzuflüsse aus Bestechungsgeldern oder Unterschlagungs- und Untreuehandlungen regelmäßig nicht in Steuererklärungen angegeben werden. In diesen Fällen sollte keinesfalls ohne detaillierte Überprüfung des Einzelfalles ein steuerstrafrechtliches Ergebnis mit einer förmlichen Sanktion akzeptiert werden. Wie die Entscheidung belegt, lässt sich zumindest dieser Vorwurf oftmals vollständig entkräften.

Abweichend ist der Fall allerdings zu beurteilen, wenn einem Arbeitnehmer von einem Dritten Bestechungsgelder gezahlt wurden. Diese Bestechungsgelder stellen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG dar (vgl. BFH, Urteil vom 16.06.2015 – IX R 26/14, BStBl II 2015, S. 1019). Die spätere Herausgabe der Bestechungsgelder an den geschädigten Arbeitgeber führt infolgedessen im Abflusszeitpunkt zu Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG. Soweit die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, wird das Finanzamt aber

die steuerliche Berücksichtigung dieser Verluste durch Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten versagen. Denn das Verlustausgleichsverbot des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG steht einer Verrechnung des entstandenen Verlusts mit den übrigen steuerbaren Einkünften entgegen.

Negative Einnahmen, auf die das Verlustausgleichsverbot keine Anwendung findet, liegen nur vor, wenn die Rückzahlung einer Einnahme durch das der Auszahlung zugrunde liegende Rechtsverhältnis veranlasst ist. Die Annahme von negativen Einnahmen setzt deshalb in diesen Konstellationen voraus, dass die Einnahmen an den zuvor Zahlenden zurückerstattet werden. Wenn erhaltene Bestechungsgelder aber nicht an den Leistenden zurückgezahlt werden, sondern diese aufgrund des arbeitsrechtlichen Herausgabeanspruchs an den Arbeitgeber gezahlt werden müssen, liegen keine negativen Einnahmen vor (BFH a.a.O.).

Die Anwendbarkeit des Verlustausgleichsverbotes durch die Qualifizierung als Werbungskosten führt in diesen Fallkonstellationen nicht selten zu gravierenden steuerlichen Folgen. Denn eine steuerlich mögliche Verrechnung der Werbungskosten mit den ursprünglich steuerpflichtigen Bestechungszahlungen Dritter scheidet oftmals daran, dass der Verlustrücktrag zeitlich nicht so weit zurückwirkt, wie der Erhalt der Bestechungsgelder zurückliegt. Zwischen dem Erhalt der Gelder und dem Aufdecken der Taten liegen oftmals viele Jahre.

**2** Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 18.04.2023 – 5 K 819/18: Die Festsetzungsfrist verlängert sich nicht nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre, wenn der Steuerpflichtige den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO verwirklicht hat, aber nicht die hinreichende Überzeugung gewonnen werden kann, dass er zumindest bedingt vorsätzlich handelte und damit auch den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklicht hat.

#### Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten, ob der Einkommensteuerbescheid 2010 noch änderbar ist und ob Kapitalerträge aus der Aufrechnung von Forderungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter der Kapitalertragsteuer und dem Kapitalertragsteuereinbehalt unterlagen.

Die Kläger wurden als Eheleute zusammenveranlagt. Die Klägerin war im Jahr 2010 zu mehr als 10 % am Nennkapital einer GmbH beteiligt. Mit Vereinbarung vom 03.08.2010 erwarb sie von einem Rechtsanwalt eine Forderung gegen die GmbH. Dafür zahlte sie an den Rechtsanwalt einen vereinbarten Betrag und ließ sich die Forderung abtreten. Im Anschluss rechnete die Klägerin die abgetretene Forderung mit Forderungen der GmbH in gleicher Höhe auf.

Im September 2011 reichten die steuerlich beratenen Kläger ihre Einkommensteuererklärung ein. Einkünfte aus der Beteiligung an der GmbH erklärten sie nicht. Eine Anlage KAP gaben sie nicht ab. Mit Bescheid vom 21.12.2011 wurden sie erklärungsgemäß veranlagt. Ein Vorbehalt der Nachprüfung wurde nicht aufgenommen.

Aufgrund einer Betriebsprüfung bei der GmbH erging im Juni 2017 eine Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen für Gesellschafter an Kapitalgesellschaften über die aufgerechneten Forderungen an das Finanzamt. Von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen sah die Steuerfahndung aufgrund des Eintritts strafrechtlicher Verjährung ab. Unter dem 01.08.2017 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerfestsetzung für 2010 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, indem sie den aufgerechneten Forderungsbetrag abzüglich der Anschaffungskosten als Kapitaleinkünfte erfasste.

Dagegen legten die Kläger Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens stellte sich heraus, dass die GmbH auf die verrechneten Forderungen keine Kapitalertragsteuer einbehalten hatte. Das Finanzamt erhöhte daraufhin im Einspruchsbescheid die angesetzten Kapi-

talerträge noch um die einzubehaltende Kapitalertragsteuer. Die Klage hatte Erfolg.

#### Entscheidungsgründe:

Der Bescheid war aus Sicht der Finanzrichter aufzuheben, da Festsetzungsverjährung eingetreten war. Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21.12.2011 konnte am 01.08.2017 nicht mehr geändert werden. Mit Ablauf des 31.12.2015 war gemäß § 169 Abs. 1 S. 1 AO Festsetzungsverjährung eingetreten.

Gemäß 169 Abs. 1 S. 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt grundsätzlich gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Sie beginnt, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO).

Der Ablauf der Festsetzungsfrist war nicht gemäß § 171 Abs. 15 AO gehemmt. Gemäß § 171 Abs. 15 AO endet die Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerschuldner nicht vor Ablauf der gegenüber dem Steuerentrichtungspflichtigen geltenden Festsetzungsfrist. Die GmbH war jedoch nicht Steuerentrichtungspflichtige im Sinne der vorgenannten Vorschrift. Sie war nicht verpflichtet, den Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44 Abs. 1 EStG für die Klägerin vorzunehmen, da sie nicht als auszahlende Stelle im Sinne der Vorschrift qualifiziert werden kann. Gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge. Die Aufrechnung der erworbenen Forderung führt zu Kapitalerträgen im Sinne der Vorschrift. Diese sind der Klägerin auch zugeflossen. Die GmbH ist jedoch nicht gemäß § 44 Abs. 1 S. 3 EStG verpflichtet, als auszahlende Stelle einen Steuerabzug für die Klägerin vorzunehmen.

Die GmbH hat die aufgerechnete Forderung nicht für die Klägerin verwahrt, verwaltet oder deren Veräußerung durchgeführt, § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 b) i. V. m. a) aa) EStG. Zwar handelt es sich bei der aufgerechneten Forderung um ein sonstiges Wirtschaftsgut im Sinne der Vorschrift und die

GmbH ist auch die Schuldnerin des Kapitalertrages. Sie hat die dem Kapitalertrag zugrunde liegende Kapitalforderung jedoch weder für die Klägerin verwahrt, noch verwaltet. Nach den gesetzesbegründenden Materialien soll der Tatbestand nur wenige bestimmte Sonderfälle erfassen. Deshalb besteht keine Veranlassung die Begriffe der Verwahrung oder Verwaltung auf nicht verbrieft Geldforderungen auszudehnen. Denn die hier aufgerechnete Forderung ist der GmbH gerade nicht von der Klägerin zur Verwahrung oder Verwaltung gegeben worden, sondern aus wechselseitigen Leistungsbeziehungen entstanden.

Die Festsetzungsfrist hat sich auch nicht gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre verlängert. Voraussetzung hierfür wäre, dass die Klägerin eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO verwirklicht hätte. Ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, ist vom Finanzgericht grundsätzlich in eigener Verantwortlichkeit festzustellen. Es ist weder an Feststellungen der Strafgerichte noch an Ermittlungsergebnisse der Strafverfolgungsbehörden gebunden.

Gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht der Steuerpflichtige eine Steuerhinterziehung, wenn er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Am objektiven Tatbestand bestehen keine Zweifel. Die Kläger haben ihrer Einkommensteuererklärung weder eine Anlage KAP beigelegt, noch haben sie die erfolgte Aufrechnung der wechselseitigen Forderungen mit der GmbH in anderer Form gegenüber dem Finanzamt offengelegt.

Vorliegend fehlt es aber an der notwendigen Überzeugung, dass die Kläger zumindest mit bedingtem Vorsatz handelten. Vorsatz ist das Wissen und Wollen um die Merkmale des objektiven Tatbestandes und deren Verwirklichung. Hierzu genügt es nicht, allein darauf abzustellen, dass die Kläger die Anlage KAP nicht ausgefüllt und abgegeben haben. Dabei handelt es sich lediglich um die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung. Weitere Anhaltspunkte lassen sich aber den vorliegenden Akten nicht ent-

nehmen. Sie sind auch anderweitig nicht zu erkennen. Es fehlen Anknüpfungstatsachen, die einen Schluss darauf zulassen, was die Kläger wussten und ob sie zumindest billigend den tatbestandlichen Erfolg der Steuerhinterziehung in Kauf genommen haben. Auch die Steuerfahndung hat diesbezüglich keine weiteren Ermittlungen angestellt, die sich das Finanzgericht hätte zu Nutzen machen können und müssen.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung ist ein weiterer Beleg dafür, dass es in Fällen von Änderungsbescheiden außerhalb der Regelfestsetzungsfrist oftmals zweckmäßig ist, sehr genau zu prüfen, ob die vollständigen Voraussetzungen der verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO vorliegen. Dies gilt vor allem, wenn es komplett an strafrechtlichen Feststellungen fehlt, also entweder gar kein Verfahren eingeleitet wurde oder ein derartiges Verfahren bereits wieder ohne Schuldfeststellung eingestellt wurde. An einer derartigen Schuldfeststellung fehlt es auch bei einer Einstellung gemäß § 153a StPO gegen Geldauflage. In diesen Fällen bleibt die Unschuldsvermutung ebenfalls unangetastet. Die Zustimmung zu einer derartigen Erledigung wird deshalb regelmäßig zur Wahrung dieser Vermutung ausdrücklich aus rein prozessökonomischen Gründen erteilt.

Das Finanzamt muss dann für die verlängerte Festsetzungsfrist darlegen und beweisen, dass eine Steuerhinterziehung vorliegt (oder in den Fällen der fünfjährigen Verjährungsfrist eine leichtfertige Steuerverkürzung). Hierzu gehören nicht nur die oftmals relativ leichte Darstellung des objektiven Tatbestandes, sondern auch entsprechende Belege und Ausführungen zum subjektiven Tatbestand. Dies hat das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt nochmals mit erfreulicher Deutlichkeit herausgearbeitet.

Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung (oder eine leichtfertige Steuerverkürzung) muss im weiteren Verfahren folglich als Voraussetzung der verlängerten Frist im Besteuerungsverfahren – es gilt in diesem Zusammenhang auch ausnahmsweise der Grundsatz „in dubio pro reo“ (im Zweifel für den Angeklagten) im Besteuerungsverfahren – zur vollen richterlichen Überzeugung feststehen.

Wenn es keine Ermittlungsergebnisse oder strafgerichtliche Feststellungen hierzu gibt, lassen sich insbesondere die subjektiven Elemente nur schwer belegen. Formulärmäßige Formulierungen und Behauptungen wie „der Steuerpflichtige handelte vorsätzlich“ oder „der subjektive Tatbestand ist erfüllt“ sind inhaltsleer und genügen den Anforderungen an die Darlegungslast nicht. Das Finanzamt muss

das Vorstellungsbild des Steuerpflichtigen zum Tatzeitpunkt im Einzelnen und möglichst konkret aus Indizien herleiten. Der Berater muss dann im Gegenzug mit dem Steuerpflichtigen prüfen, inwieweit diese Indizien durch konkreten Sachvortrag im Rahmen des prozessual Zulässigen (vor allem unter Beachtung der Wahrheitspflicht) zu entkräften sind.

Läuft zu diesem Zeitpunkt noch parallel ein Strafverfahren, müssen beide Verfahren möglichst koordiniert werden. Eine Stellungnahme des Beschuldigten zum subjektiven Tatbestand in dem einen Verfahren findet immer ihren Weg in das andere Verfahren. Wenn eine strafrechtliche Verurteilung akzeptiert wird, kann das im Besteuerungsverfahren die Argumentationsspielräume erheblich einschränken und es droht eine Übernahme der strafrechtlichen Feststellungen durch die Finanzrichter. In einem solchen Fall kann dann nur noch in einer Ausnahmekonstellation vor dem Finanzgericht dezidiert vorgetragen und unter Beweis gestellt werden, dass die strafrechtlichen Feststellungen nicht richtig sind, welcher Sachverhalt stattdessen zutreffend und damit der Entscheidung zugrunde zu legen ist. Die Anforderungen an das Bestreiten und die sekundäre Darlegungslast sind in einem derartigen Fall sehr hoch. Deshalb lohnt es sich oftmals, möglichst parallel vorab ein Gesamtpaket beider Verfahren zu verhandeln.

### 3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 07.03.2024 – 1 StR 438/23: Durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung darf es nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen. Das gilt auch dann, wenn Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder in Ansatz gebracht werden können.

#### Sachverhalt:

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen gewerbsmäßigen Bandenbetruges, Wucher und Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt.

Ferner hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet. Abgeschöpft wurde der Tatlohn der Angeklagten in Höhe von 34.000 €, der Wert der Taterträge, die der Angeklagten 2018 aus den Betrugstaten auf das Konto des von ihr geführten Einzelunternehmens zufließen (34.404,74 € inklusive 5.493,19 € Umsatzsteuer) sowie die durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung im Besteuerungsjahr 2018 ersparten Aufwendungen (512.691,53 €).

Die Revision der Angeklagten hatte nur hinsichtlich der vereinnahmten, nicht angemeldeten und nicht abgeführten Umsatzsteuer aus den Betrugstaten (in Höhe von 5.493,19 €) als Teil des Einziehungsausspruches Erfolg.

#### Entscheidungsgründe:

Die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen erfolgte in dem Strafurteil des Landgerichtes nicht vollständig rechtsfehlerfrei. Der Tatlohn wurde zwar rechtmäßig in voller Höhe abgeschöpft. Bei der Berechnung des Verkürzungsumfanges für die Umsatzsteuerhinterziehung hat das Landgericht aber sämtliche Umsätze des Einzelunternehmens zugrunde gelegt, also auch die Taterträge aus den verfahrens-

gegenständlichen Betrugstaten inklusive Umsatzsteuer. Ausgehend von dieser Berechnung unterläge damit ein höherer als der insgesamt zugeflossene Betrag der Einziehung, denn die Umsatzsteuer ist ohnehin an das Finanzamt abzuführen.

Diese Doppelbelastung in Bezug auf die Umsatzsteuer ist jedoch mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu vereinbaren, wonach es durch Besteuerung einerseits und Vermögensabschöpfung andererseits nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen darf. Dass Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder in Ansatz gebracht werden können, ändert nichts an der Fehlerhaftigkeit der Einziehungsanordnung.

**Praxisinweis:**

Die vorliegende Entscheidung klärt einen weiteren Bereich des in den letzten Jahren deutlich an Bedeutung zugenommenen Einziehungsrechtes im Strafrecht. Seit der grundlegenden Reform der Vermögensabschöpfung im Jahr 2017 finden auch im Steuerstrafverfahren vermehrt Einziehungsanordnungen statt.

Die Angeklagte hatte die Umsatzsteuer aus den Betrugstaten weder angemeldet noch abgeführt. Sie ist ihr damit zugeflossen. Sie hat damit einziehungsrechtlich „etwas erlangt“ im Sinne des § 73 StGB. Damit ist generell der Anwendungsbereich der Vermögensabschöpfung eröffnet.

Dennoch hat der Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung konsequent die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zur Vermeidung einer Doppelbelastung umgesetzt. Wurde die Steuer vereinnahmt, aber nicht an das Finanzamt weitergeleitet, erfolgt ausschließlich die Einziehung des Tatertrags in Höhe des illegalen Vermögenszuflusses ohne die Umsatzsteuer.

Durch diese pragmatische Lösung soll vermieden werden, dass im Voll-

streckungsverfahren einer Einziehungsanordnung steuerliche Fragestellungen hinsichtlich der Anrechenbarkeit von Zahlungen auf die Steuer zu klären sind. Soll in einer solchen Konstellation die Umsatzsteuer abgeschöpft werden, sollte der Berater im Strafverfahren frühestmöglich auf eine zutreffende Reduzierung der Einziehungssumme auf die Nettobeträge hinwirken. Die vorliegende Entscheidung kann dabei nützen.

Im Ergebnis identisch, aber mit einem abweichenden, rechtlichen Lösungsweg wäre der Fall zu beurteilen, in dem die Umsatzsteuer angemeldet und abgeführt wurde. Auch wenn hierzu bislang keine Rechtsprechung existiert, erscheint es in einem derartigen Fall naheliegend, dass bereits nur die Nettosumme aus den Betrugstaten im Sinne des § 73 StGB erlangt ist. Die Umsatzsteuer wäre hingegen nur vorübergehend treuhänderisch verwaltet und ordnungsgemäß an das Finanzamt weitergeleitet worden. In einem derartigen Fall darf also ebenfalls nur eine Nettoabschöpfung im Strafverfahren durchgeführt werden.

Gleiches gilt auch für die Ertragsteuern, die ebenfalls von der Einziehungssumme

in Abzug zu bringen sind. Um es dem Strafgericht steuerlich so einfach wie möglich zu machen, kann es sich in diesen Fällen anbieten, gut nachvollziehbare, steuerliche Berechnungen mit Erläuterungen vorzulegen, die sich das Gericht im Optimalfall zunutze machen kann. Hierdurch kann oftmals verhindert werden, dass das in der Steuerberechnung nicht spezialisierte Strafgericht durch Fehlannahmen bei der Besteuerung zu unzutreffenden steuerlichen Ergebnissen kommt. ✓

*Autorin:*

*Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Partnerin/Fachanwältin für Strafrecht in der mit 23 RechtsanwältInnen wirtschafts-/steuerstrafrechtlich sowie steuerlich ausgerichteten Kanzlei Minoggio Grezesch Bachmann mit Standorten in Münster, Bremen, Köln, Hamburg und Hamm.*

*Minoggio Grezesch Bachmann  
Königsstr. 60  
48143 Münster  
02 51 133 226 0*

*barbara.bischoff@mgb-law.de*

*Neuer „Anstrich“ unter: mgb-law.de*

