



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Urteil vom 07.11.2024 – III ZR 79/23: Fördert ein Steuerberater durch berufstypische Handlungen objektiv die Begehung von Straftaten durch einen Haupttäter, weiß dabei aber nicht, wie sein Beitrag verwendet wird, scheidet eine Beihilfestrafbarkeit aus. Hält ein Berater es nur für möglich, dass sein Beitrag zur Begehung einer Straftat genutzt wird, ist sein Handeln ebenfalls noch nicht als strafbare Beihilfe einzuordnen. Strafbar wegen Beihilfe macht sich ein Berater erst, wenn das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des unterstützten Haupttäters derart hoch ist, dass er sich mit seiner Hilfeleistung allein wegen des erkannten Risikos die Förderung des erkennbar tatgeneigten Täters „angelegen“ sein lässt.

Sachverhalt:

Eine inzwischen insolvente GmbH hatte seit 2011 Kapitalanlagen im Bereich der Vermietung von elektronischen Datenspeichern vertrieben. Nach dem Geschäftsmodell sollten zuvor erworbene Datenspeicher an gewerbliche oder staatliche Nutzer vermietet werden. Zur Finanzierung schloss die GmbH Kauf- und Überlassungsverträge mit Anlegern ab, die durch eine Seriennummer individualisierte Datenspeicher erwerben und diese an die GmbH vermieten sollten, die die Systeme dann angeblich weitervermietete.

Den Anlegern wurde eine Rendite von 8 bis 12 % in Aussicht gestellt. Ab Ende 2015 bot die GmbH ihren Anlegern nach einer Beanstandung der BaFin wegen unerlaubter Einlagengeschäfte neu gestaltete Verträge sowie Inhaber-Teilschuldverschreibungen mit einem Volumen von 48 Mio. € an.

Die Beklagte des dem Urteil zugrunde liegenden Zivilprozesses war seit 2011 als

Steuerberaterin für die GmbH tätig. Sie übernahm auch die Buchführungsaufgaben. Im Herbst 2014 heiratete sie einen der beiden Geschäftsführer der GmbH.

Bei der Geschäftstätigkeit der GmbH handelte es sich weitgehend um ein sog. „Schneeballsystem“. Tatsächlich existierten die an die Anleger verkauften Datenspeicher ebenso wenig wie die Mieteinnahmen. Die Investitionen und neu beschafften Anleger waren die einzige nennenswerte Einnahmequelle.

2017 zeigte sich einer der Geschäftsführer selbst an und wurde zu einer Haftstrafe von sieben Jahren und zehn Monaten verurteilt. Der andere Geschäftsführer, der Ehemann der Beklagten, und die Beklagte selbst wurden als Mittäter angeklagt. Nachdem der Ehemann in der Untersuchungshaft unerwartet verstarb, legte die Beklagte im Strafverfahren ein Geständnis ab und wurde wegen Beihilfe zum Betrug lediglich zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren auf Bewäh-

rung verurteilt. Taterträge aus Steuerberatungshonoraren in Höhe von 340.000 € wurden eingezogen.

Zwei Anleger verklagten daraufhin die Steuerberaterin auf Zahlung von 50.000 € Schadensersatz aus unerlaubter Handlung durch Beihilfe zum Betrug und einer vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung.

Im Zivilprozess wehrte sich die Beklagte gegen die Schadensersatzansprüche, indem sie vortrug, sie habe das Geständnis nur strategisch abgelegt, um einer Haftstrafe zu entgehen. Das Geständnis sei eine Lüge gewesen. Sie habe darauf vertraut, dass es die Datenspeicher tatsächlich gab. Damit hatte sie vor Gericht zunächst Erfolg. Erst der Bundesgerichtshof hob das Urteil auf und verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück an das Oberlandesgericht (weiteres Verfahren gegen die Beklagte vgl. BGH, Urteil vom 12.12.2024, III ZR 421/23).

Entscheidungsgründe:

Eine Gehilfenhaftung wegen deliktischer Schadensersatzansprüche gemäß §§ 823 Abs. 2, 830 Abs. 2 BGB i. V. m. §§ 263, 27 StGB richtet sich auch im Zivilverfahren nach strafrechtlichen Grundsätzen.

Gemäß § 27 Abs. 1 StGB wird als Gehilfe bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe leistet. Objektiv muss die Beihilfehandlung für den Taterfolg nicht ursächlich gewesen sein. Sie muss die tatbestandsmäßige Handlung lediglich gefördert, erleichtert oder den Täter in seinem Entschluss bestärkt haben. Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe zwar nicht alle Einzelheiten, aber dennoch die zentralen Merkmale der Haupttat sowie deren Förderung kennt oder zumindest im Sinne bedingten Vorsatzes für möglich hält und in Kauf nimmt.

Auch sogenannte berufstypische Tätigkeiten im Bereich der Buchführung und Steuerberatung können eine strafbare Beihilfe darstellen, wenn sie z. B. ein betrügerisches „Schneeballsystem“ objektiv fördern. Dies bedarf einer wertenden Betrachtung des Einzelfalls. Eine Beihilfe kann bereits aus objektiven Gründen zu verneinen sein, wenn dem Handeln des Täters der „deliktische Sinnbezug“ fehlt, weil das vom Gehilfen geförderte Tun des Haupttäters nicht allein auf die Begehung einer strafbaren Handlung abzielt und der Beitrag des Gehilfen auch ohne das strafbare Handeln des Täters für diesen sinnvoll bleibt.

In subjektiver Hinsicht sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden: Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende (Fallgruppe 1), ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den Alltagscharakter und ist als Solidarisierung mit dem Täter zu deuten.

Weiß der Hilfeleistende hingegen nicht, wie sein Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird (Fallgruppe 2), so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfe zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förde-

rung eines erkennbar tatgeneigten Täters „angelegen“ sein ließe.

Für die Beurteilung des subjektiven Tatbestandes genügt es deshalb nicht, wenn das Gericht nur prüft, ob eine positive Kenntnis des Beraters von den Straftaten nachzuweisen ist. Vielmehr muss unter Berücksichtigung sämtlicher Belastungsindizien geprüft werden, ob ausreichende Anhaltspunkte existieren, die es als jedenfalls überwiegend wahrscheinlich erscheinen lassen, dass die geförderte Geschäftstätigkeit auf die Begehung von Straftaten angelegt war. Dies ist mittels Gesamtwürdigung aller für und gegen den Berater sprechenden Umstände zu prüfen.

Der Tatrichter hat gemäß § 286 ZPO ohne Bindung an Beweisregeln und nur seinem Gewissen verpflichtet die Entscheidung zu treffen, ob er mögliche Zweifel überwinden und sich von einem bestimmten Sachverhalt als wahr überzeugen kann. Diese richterliche Überzeugung von einem bestimmten Sachverhalt erfordert keine absolute, das Gegenteil denknötwendig ausschließende Gewissheit. Es genügt vielmehr ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit, das vernünftige Zweifel nicht aufkommen lässt.

Bei einer Würdigung von Indizien darf der Richter keine unerfüllbaren Beweisanforderungen stellen und keine unumstößliche Gewissheit bei der Prüfung verlangen, ob eine Behauptung wahr und erwiesen ist. Ein Beweisergebnis muss nicht zwingend sein. Dies gilt in besonderem Maß bei der Würdigung von Indizien. Es ist deren Wesensmerkmal, dass sie isoliert betrachtet keine zwingenden Schlüsse zulassen, sondern ihren Beweiswert erst im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller für und gegen die Täterschaft sprechenden Gesichtspunkte gewinnen.

Indizien dürfen nicht nur einzeln gewürdigt werden, sondern die Beweisergebnisse sind einer Gesamtschau zu unterziehen. Ihr Beweiswert ergibt sich regelmäßig erst aus dem Zusammenhang mit anderen Hilfstatsachen. Auch wenn einzelne Hilfstatsachen jeweils für sich genommen nicht ausreichen, den Schluss auf eine Haupttatsache zu begründen, können mehrere in ihrer Gesamtheit und gegebenenfalls in Verbindung mit

dem übrigen Prozessstoff eine tragfähige Grundlage für die Überzeugungsbildung darstellen.

Praxishinweis:

Aufgrund der umfassenden Darstellung strafrechtlicher Grundsätze bietet das vorliegende Zivilurteil eine gute Grundlage für die Verteidigung in Fällen, in denen einem Berufsträger eine Beihilfefestrafbarkeit durch die bloße Erfüllung seiner berufstypischen Aufgaben vorgeworfen wird. Der Bundesgerichtshof unterscheidet drei Fallgruppen:

In der ersten Fallgruppe zielt schon die Geschäftstätigkeit des Mandanten nicht ausschließlich auf die Begehung von Straftaten ab und die berufstypische Handlung bleibt auch ohne das strafbare Verhalten für den Mandanten sinnvoll. Außerhalb von komplett inkriminierten Geschäftsmodellen (z. B. Schneeballsysteme oder Umsatzsteuerkarusselle) kann in diesen Fällen mit einer schriftlichen Verteidigungserklärung nach Akteneinsicht der objektive Tatbestand relativ leicht entkräftet werden. Als wesentliches Element der Stellungnahme sollte anhand des Sachverhaltes herausgearbeitet werden, dass der Berater objektiv vorwiegend die legalen Geschäfte des Mandanten gefördert hat und er von den Straftaten im Übrigen nichts wusste.

Die zweite Fallgruppe führt zu größeren Herausforderungen für die Verteidigung. Der Berater weiß in diesem Fall nachweislich, dass die Geschäfte seines Mandanten ausschließlich darauf abzielen, Straftaten zu begehen. In diesen Fällen verliert die berufstypische Handlung selbstverständlich ihre Neutralität und der Berater macht sich mindestens als Gehilfe strafbar. Die Verteidigung wird sich deshalb regelmäßig darauf konzentrieren, die straf- und berufsrechtlichen Folgen aus den Vorwürfen für den Berater zu minimieren. Möglicherweise drohende Haftungsansprüche oder Schadensersatzforderungen Dritter sind in die Gesamtstrategie einzubeziehen, wie auch die vorliegende Entscheidung belegt. Schadenswiedergutmachung außerhalb von Prozessen kann je nach Umfang und Gewicht der Straftaten erheblich helfen, vorteilhaftere strafrechtliche Lösungen (ggf. sogar noch Einstellungen gegen Auflagen) zu erreichen.

Bei der dritten Fallgruppe hält der Berater es lediglich für möglich, dass seine Tätigkeiten zur Begehung von Straftaten genutzt werden. Trotz des erkannten Risikos beendet der Berater seine Tätigkeiten nicht. Er ahnt etwas, verdrängt aber sein Störgefühl, ohne diesem weiter nachzugehen. Für eine möglichst erfolgreiche Verteidigung kommt es in diesen Fällen oftmals entscheidend darauf an, ein möglicherweise sich objektiv aufdrängendes Risiko einer Straftatbegehung durch den Mandanten mit konkreten Argumenten anschaulich zu widerlegen oder ein „für möglich halten“ zumindest zu relativieren. Belastende Indizien, die durch plausible Erklärungen entkräftet werden können, wirken sich dann in einer Gesamtschau der Einzelindizien nicht mehr zulasten des Beraters aus.

Liegen belastende Einzelindizien für eine Kenntnis des Beraters von der Straftatbegehung des Mandanten vor, sollte der Berater jedenfalls nicht darauf vertrauen, dass diese für einen sicheren Tatnachweis nicht ausreichen können. Der Bundesgerichtshof hat in der vorliegenden Entscheidung kaum Zweifel daran gelassen, dass mehrere belastende Indizien (durch die Beweisaufnahme gestütztes Geständnis; aus der Buchführung ersichtliche Zahlungsströme; fehlende Liquidität der Gesellschaft; belastende Aussagen des verurteilten Haupttäters und einer Zeugin aus der Buchhaltung zu offensichtlichen Ungereimtheiten) für eine Verurteilung ausreichen können. Es kann deshalb nicht früh genug damit begonnen werden, Indizien zu hinterfragen und im Rahmen des Möglichen konkret zu entkräften.

Zuletzt stellt die Entscheidung einen weiteren Beleg dafür dar, dass ein Geständnis immer wesentlichen Einfluss auf sich anschließende oder parallel laufende andere Verfahren nimmt. Wird etwa in einem Strafprozess ein strategisches Geständnis zur sicheren Vermeidung des Risikos einer Freiheitsstrafe ohne Bewährung abgelegt, sollte der Verteidiger zuvor mit dem Beschuldigten die Wechselwirkungen zwischen den unterschiedlichen Verfahren antizipieren und prüfen, welche Konsequenzen oder Risiken sich durch das Geständnis für die Erfolgsaussichten in den anderen Verfahren ergeben. Nur durch eine sorgfältige Abwägung der unterschiedlichen Risiken wird gewährleistet, dass ein möglichst optimales Ergebnis für sämtliche Verfahren erzielt wird und es nicht zu unerwarteten Konsequenzen kommt.

2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Urteil vom 07.02.2024 – 18 StL 4/23: Im Fall der Begehung von Steuerstraftaten durch einen Steuerberater wird – unabhängig von der Frage, ob diese den privaten oder unternehmerischen Bereich betreffen und unter Würdigung im Einzelfall bestehender Besonderheiten – regelmäßig eine berufsgerichtliche Maßnahme zusätzlich zu einer strafrechtlichen Sanktion erforderlich sein, um das Ansehen des Berufes zu wahren.

Sachverhalt:

Ein weder berufs- noch strafrechtlich vorbelasteter Steuerberater wurde wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von elf Monaten – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Als Bewährungsauflage sollte er 30.000 € binnen drei Monaten ab Rechtskraft des Strafurteils an die Staatskasse zahlen.

Der strafrechtlichen Verurteilung lag zugrunde, dass der Steuerberater als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft B für mehrere Jahre keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben hatte. Hierdurch verkürzte er zugunsten der B Umsatzsteuer in Höhe von rund 1 Mio. €. Die Steuern wurden im weiteren Verfahren gezahlt. Die erhobenen Vorwürfe hat der Berater eingestanden.

Entscheidungsgründe:

Das Landgericht erteilte dem Berater berufsrechtlich einen Verweis und verhängte ebenfalls eine Geldbuße in Höhe von 30.000 €. Die Verkürzung eigener unternehmensbezogener oder privater Steuern unterfalle bereits den §§ 57 Abs. 1 S. 1, 89 Abs. 1 StBerG und stelle kein außerhalb des Berufes liegendes Verhalten gemäß §§ 89 Abs. 2, 57 Abs. 2 S. 2

StBerG dar, bei dem unter Anwendung des § 89 Abs. 2 StBerG und einer Qualifikation des Verhaltens als rechtswidrige Tat oder als mit Geldbuße bedrohter Handlung für eine berufsrechtliche Ahndung zusätzlich erforderlich wäre, dass das Verhalten nach den Umständen des Einzelfalls in besonderem Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für die Ausübung der Berufstätigkeit oder für das Ansehen des Berufs bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen.

Alles, was auch nur mittelbar im Zusammenhang mit der Berufsausübung steht, ist berufsbezogenes Verhalten. Die Abgabe von Steuererklärungen gehört zum Kernbereich der Tätigkeiten eines Steuerberaters. Dasselbe gilt auch für die nicht ordnungsgemäße Erfüllung der persönlichen Steuerpflichten des Steuerberaters, die jedenfalls mittelbar im Zusammenhang mit seiner Berufsausübung steht.

Von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 89 Abs. 1 StBerG ist auszugehen, wenn ein Steuerberater seinen Beruf nicht gewissenhaft ausführt, zu dessen Inbegriff auch die korrekte und rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen gehört. Gerade bei

Steuerstraftaten liegt ein unkorrektes Verhalten in finanziellen Angelegenheiten vor, das regelmäßig zugleich eine Berufspflichtverletzung darstellt. Die Steuerhinterziehungshandlung eines Steuerberaters in eigenen Angelegenheiten gilt als ein besonders schweres Berufsvergehen, weil gerade von einem Steuerberater erwartet wird und erwartet werden darf, dass er im Umgang mit Behörden wahrheitsgetreu und korrekt handelt.

Auch wenn eine Pflichtverletzung schwerwiegend ist und dem Grunde nach ein solches Gewicht erlangt, dass potentiell auch berufsbeendende Maßnahmen zu erwägen sind, können ein Verweis und eine hohe Geldbuße eine ausreichende Ahndung darstellen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Steuerberater durch seine Einlassung im berufsrechtlichen Verfahren deutlich zum Ausdruck bringt, dass er sein Fehlverhalten nicht nur als solches erkennt, sondern dass er die Erfüllung berufsrechtlicher Verpflichtungen ernst nimmt und ihnen zukünftig nicht gleichgültig gegenübersteht. Sein prozessuales Verhalten sowohl im Straf- als auch im berufsrechtlichen Verfahren sollte die Annahme rechtfertigen können, dass

auch zukünftig keine schwerwiegenden Gefahren für die Steuerrechtspflege zu befürchten sind.

Eine berufsgerichtliche Maßnahme kann zusätzlich neben einer verhängten Strafe bereits erforderlich sein, um das Ansehen des Berufs zu wahren (§ 92 S. 2, 2. Var. StBerG). Wie der Wortlaut des § 92 S. 2 StBerG (neue Fassung) zeigt, ist es nach aktueller Rechtslage nicht mehr als kumulative Voraussetzung erforderlich, auch eine erzieherische Wirkung auf den Berufsangehörigen ausüben zu wollen. Es genügt, wenn eine berufsgerichtliche Maßnahme notwendig ist, um das Ansehen des Berufs zu wahren.

Im Falle der Begehung von Steuerstraftaten durch einen Steuerberater wird - unabhängig von der Frage, ob diese den privaten oder unternehmerischen Bereich betreffen und unter Würdigung im Einzelfall bestehender Besonderheiten - regelmäßig eine berufsgerichtliche Maßnahme zusätzlich erforderlich sein, um das Ansehen des Berufes zu wahren. Steuerberater genießen in der Öffentlichkeit ein besonderes Vertrauen in Bezug auf ihre Rechtschaffenheit und Befähigung. Diese Heraushebung des Berufsbildes hat ein entsprechendes Maß an Pflichtenbindung und Verantwortlichkeit zur Folge. Einen solch gravierenden Pflichtenverstoß ohne berufsrechtliche Folgen hinzunehmen, stieße in der Öffentlichkeit auf Unverständnis.

Praxishinweis:

In dem vorliegenden Urteil wird nachvollziehbar begründet, dass die Anforderungen an die Verhängung berufsrechtlicher Maßnahmen durch die Neufassung des § 92 S. 2 StBerG gesenkt wurden. Auf die Frage, ob eine berufsgerichtliche Maßnahme neben einer Strafe zusätzlich erforderlich ist, um den Steuerberater zur Erfüllung seiner Pflichten anzuhalten (was im Falle lange zurückliegender Steuerstraftaten und ansonsten beanstandungsfreiem beruflichen Verhalten durchaus zweifelhaft sein kann), kommt es damit regelmäßig nicht mehr an. Es genügt für die Annahme eines disziplinarischen Überhangs bereits, wenn eine berufsgerichtliche Maßnahme zur Wahrung des Ansehens des Berufes erforderlich ist. Die Notwendigkeit eines erzieherischen Einwirkens im Einzelfall dürfte hingegen nach aktueller Rechtslage nicht mehr als kumulative Voraussetzung zu prüfen sein.

Ein Steuerberater sollte generell seine persönlichen Steuererklärungspflichten und die laufenden Fristen zur Abgabe nicht vernachlässigen. Eine unnötige Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wegen Nichtabgabe sollte ein Berater unter allen Umständen vermeiden, auch wenn die persönliche Arbeitsbelastung aufgrund besonderer Umstände hoch ist und die eigene Steuererklärung nur selten delegierbar erscheint. Eine frühzeitige Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt vor Fristüberschreitung und ggf. auch ein besonders begründeter Fristverlängerungsantrag können schützen. Nach Ein-

leitung drohen neben den Belastungen im Strafverfahren zusätzlich auch noch berufsrechtliche Ahndungen.

Ist bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und wird zur Beendigung des Strafverfahrens ein „Deal“ erwogen, sollte bedacht werden, dass die Feststellungen in einem Strafurteil gemäß § 109 Abs. 3 S. 1 StBerG grundsätzlich bindend für das berufsgerichtliche Verfahren sind. Eine solche Bindungswirkung entfällt nur bei Strafurteilen, die in einem ausschlaggebenden Punkt unter offenkundiger Verletzung zentraler Verfahrensvorschriften zustande gekommen sind. Dies kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn das strafrechtliche Urteil auf einer Verständigung beruht, aber den wesentlichen Anforderungen an eine Verständigung nicht gerecht wird. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn die Verurteilung auf einem durch das Strafgericht nicht oder nicht ausreichend überprüften „Formalgeständnis“ beruht.

Vor einem strafrechtlichen Deal, der zu einer strafrechtlichen Verurteilung führt, sollte unbedingt geprüft werden, welche berufsrechtlichen Folgen hieraus drohen könnten. In einem solchen Fall bietet sich ein möglichst frühzeitiger Austausch mit der Steuerberaterkammer oder der Generalstaatsanwaltschaft an. Auch im berufsrechtlichen Verfahren kann eine verfahrensabkürzende Erledigung einverständlich abgestimmt werden.

3 Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.10.2024 – 2 K 1002/19: Die ordnungsgemäße Ausübung des Auswahlermessens setzt bei einer Haftungsinanspruchnahme im Regelfall voraus, dass die Behörde zum Ausdruck bringt und darlegt, warum sie den Haftungsschuldner anstelle anderer ebenfalls für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch nimmt. Das Auswahlermessen ist nicht fehlerfrei ausgeübt, wenn die Finanzbehörde nicht erkannt hat, dass für die Steuerschulden neben dem faktischen Geschäftsführer auch ein formell bestellter Geschäftsführer hätte in Anspruch genommen werden können.

Sachverhalt:

Die Gesellschaft T wurde im Jahr 2003 gegründet und war im fleischverarbeitenden Gewerbe tätig. Im Handelsregister eingetragene Geschäftsführer waren vom 10.11.2006 bis 02.07.2008 U, der zwischenzeitlich verstorben ist, vom 02.07.2008 bis 10.05.2010 E und ab dem 10.05.2010 bis zur Löschung der T im Handelsregister B als Liquidatorin. Gesellschafter waren U und O. Die T beschäftigte eigenes Verwaltungspersonal und – vermittelt über

verschiedene Unternehmen – mittels Werkverträgen Arbeitskräfte.

Von 2007 bis März 2009 wurden für die T keine Umsatzsteuererklärungen oder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Lohnsteuer wurde durch die T für das eigene Verwaltungspersonal abgeführt, nicht für die mittels Werkverträge beschäftigten Arbeitskräfte. Steuerlich beraten war die T von K, der zwischenzeitlich verstorben ist.

Ausweislich des Arbeitsvertrages mit T vom 30.10.2008 wurde die Klägerin zum 01.11.2008 als kaufmännische Angestellte eingestellt. In den Jahren 2001 bis 2011 arbeitete sie für verschiedene Firmen des O. Von Dezember 2006 bis Februar 2007 und wieder von September bis Oktober 2008 war die Klägerin arbeitslos. Von März 2007 bis August 2008 war sie bei dem Steuerberater K angestellt.

2010 wurden Steuerstrafverfahren gegen O, U und E eingeleitet, 2013 auch gegen die Klägerin. Im Verlauf des Verfahrens gelangte das FA zu der Auffassung, dass von 2007 bis März 2009 die Verpflichtung zu Abgabe von monatlichen Lohnsteuer-Anmeldungen für sämtliche Arbeitnehmer, nicht nur die in der Verwaltung tätigen Arbeitnehmer, bestanden habe, die die T hinsichtlich der nicht in der Verwaltung tätigen Arbeitnehmer nicht erfüllt habe. Die Löhne in diesem Zeitraum an die Arbeitnehmer der T wurden in bar ausbezahlt. Die T hafte deshalb nach § 42d EStG für die ermittelten Lohnsteuern samt Solidaritätszuschlag.

Das Strafverfahren gegen U und E wurde mangels Tatverdacht eingestellt. Hinsichtlich der Klägerin und O gelangte die Steuerfahndung zu der Überzeugung, dass sie gemeinsam die faktische Geschäftsführung innehatten. Als faktische Geschäftsführerin soll die Klägerin eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nach § 370 AO hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 und 2009 sowie Lohnsteuer September 2008 bis März 2009 begangen haben.

Mit Haftungsbescheid vom 14.12.2017 nahm das FA die Klägerin gemäß §§ 71, 191 AO für die Lohnsteuern der T i. H. v. 4,5 Mio. € in Anspruch. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Klägerin habe als faktische Geschäftsführerin gemeinschaftlich mit O Lohnsteuern hinterzogen. Nach erfolglosem Einspruch hatte die Klage Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Der Haftungsbescheid war aus Sicht der Finanzrichter aufzuheben, da insbesondere das Auswahlmessen nicht rechtsfehlerfrei ausgeübt wurde. Die Finanzbehörde muss im Rahmen des Ermessens alle Umstände des Einzelfalls berücksichtigen mit der möglichen Folge, dass der gegen den Erstschuldner (aus welchen Gründen auch immer) nicht durchzusetzende Anspruch auch gegen den Haftenden nicht geltend gemacht werden kann. Hierbei müssen die bei der Ausübung des Ermessens angestellten Erwägungen, die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners, aus der Entscheidung selbst erkennbar sein. Im Rahmen des Auswahlmessens muss die Behörde dabei im Regelfall zum Ausdruck bringen und darlegen, warum sie den Haftungsschuldner anstelle anderer ebenfalls

für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch nimmt.

Auf eine ausdrückliche Begründung der Ermessensentscheidung bezüglich der Haftungsinanspruchnahme des Haupttäters einer Steuerstraftat oder des Gehilfen zu einer solchen Tat kann ausnahmsweise verzichtet werden, wenn neben dem Haupttäter auch ein oder mehrere Gehilfen bei der Steuerstraftat als Haftungsschuldner in Betracht kommen. In diesem Fall kann die Auswahlentscheidung jedenfalls nicht zu dem Ergebnis führen, den Haupttäter nicht in Anspruch zu nehmen.

Weiterhin erforderlich ist jedoch nach allgemeinen Grundsätzen, dass die Finanzbehörde ihr Ermessen überhaupt erkennt, auch hinsichtlich der Inanspruchnahme weiterer Haftungsschuldner. Eine fehlende Ausübung des Auswahlmessen beim Erlass eines Haftungsbescheids stellt nicht nur einen Begründungsmangel i. S. d. § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO dar.


Das Auswahlmessen beschränkt sich nicht nur auf den Personenkreis, der denselben Haftungstatbestand verwirklicht, sondern erfasst auch diejenigen Personen, die nach anderen Haftungsvorschriften für dieselben Steuern haften. Insbesondere muss die Finanzbehörde die mögliche Inanspruchnahme der formell bestellten Geschäftsführer erkannt und in seine Ermessenserwägungen einbezogen haben bzw. sich seiner Auswahlmöglichkeit bewusst gewesen sein.

Wird eine Haftungsinanspruchnahme der formellen Geschäftsführer unter Hinweis auf eine Verfahrenseinstellung abgelehnt, wird dadurch nicht deutlich, dass auch eine Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO erkannt und erwogen wurde. Denn im Rahmen des § 69 AO ist der Umstand, dass das Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt worden ist, unerheblich. Weder ist für § 69 AO eine strafrechtliche Verurteilung noch eine strafrechtliche „Schuld“ erforderlich, sondern vielmehr reicht eine vorsätzliche oder fahrlässige Pflichtverletzung für die Erfüllung aus, mithin ein erhebliches „Minus“ im Vergleich zu einer strafrechtlichen „Schuld“. Eine Einschränkung der Begründungspflicht wegen des vorgeprägten Auswahlmessen im Rahmen des § 71 AO rettet die Ermessensent-

scheidung nur dann, wenn zumindest erkennbar ist, dass die Finanzbehörde eine entsprechende Ermessensentscheidung getroffen hat. Hieran fehlt es, wenn sich die Begründung mit der Inanspruchnahme nach §§ 69, 34, 35 AO nicht auseinandergesetzt hat.

Praxishinweis:

Eine Haftungsinanspruchnahme sollte neben einer sorgfältigen Analyse der tatbestandlichen Voraussetzungen des Haftungsbescheides auch hinsichtlich der (dokumentierten) Ermessensausübung auf der Rechtsfolgenseite genau geprüft werden. Insbesondere in diesem Bereich passieren in der Praxis häufiger Fehler, als man vielleicht erwarten könnte. Wie die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Münster belegt, kann ein solcher Fehler bei der Ermessensausübung zu einer kompletten Aufhebung des Haftungsbescheides im Klageverfahren führen, wenn das Ermessen nicht mehr nachgeholt oder ergänzt werden kann.

In anderen Fällen kann es zudem nützen, dass bei einer Haftung nach §§ 69, 71 AO die Grundsätze der anteiligen Tilgung anwendbar sein können. In einem geeigneten Fall sollte eine Tilgungsquote im Verhältnis zu möglichen anderen Gläubigern zur Begrenzung der Haftungssumme ermittelt oder sich ggf. mit der Finanzverwaltung im Schätzwege auf eine realistische Quote verständigt werden. Dies kann zur Rechtssicherheit für alle Beteiligten auch verbindlich im Wege einer tatsächlichen Verständigung erfolgen und den Haftungsfall für den Betroffenen deutlich abkürzen. 

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