

Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Belegverkäufe über ebay

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Sachverhalt

Über ebay kann man (fast) alles kaufen und verkaufen. Gibt man bei der Suchabfrage nach Angeboten beispielsweise „Tankquittungen“ oder „Postbelege“ oder „Rechnungen“ ein, gibt es Anbieter. So werden beispielsweise Tankquittungen zu einem Mindestpreis von 1,00 € angeboten, die einen Gesamtbetrag von 135,41 € ausmachen. In der Beschreibung heißt es wie folgt wörtlich:

„7 Tankquittungen in Gesamthöhe von 135,41 €
Getankt wurde am
04.12.03 in 63110 Rodgau Rasthof Weiskirchen SHELL – Super – 13,65 Liter – 15,00 €
06.12.03 in 63741 Aschaffenburg SHELL – Super – 19,17 Liter – 20,01 €
09.12.03 in 60314 Frankfurt SHELL – Super – 18,54 Liter – 20,00 €
12.12.03 in 60314 Frankfurt SHELL – Super – 14,54 Liter – 15,40 €
15.12.03 in 63741 Aschaffenburg SHELL – Super – 23,06 Liter – 25,00 €
19.12.03 in 60314 Frankfurt SHELL – Super – 18,89 Liter – 20,00 €
27.12.03 in 63741 Aschaffenburg SHELL – Super – 18,62 Liter – 20,00 €“

Dieses Angebot stand Anfang Februar 2004 zur Ersteigerung über ebay an.

Ein anderes Angebot belief sich auf Quittungen/Rechnungen der Deutschen Post AG aus dem Jahre 2003 über einen Gesamtwert von 428,70 € aus dem Raum Berlin. Inhalt des Angebots sind 51 Postquittungen, hauptsächlich über Postwertzeichen – nicht aber die dazugehörigen Postwertzeichen. Wörtlich heißt es in der Artikelbeschreibung:

„Die Quittungen sind datiert vom 03.01.2003 bis 23.12.2003 und alle ohne Namen ausgestellt (Barzahlung!).“

Startpreis war hier 1,00 €. Bis zum 03.02.04 waren 6 Gebote eingegangen und der aktuelle Preis für diese Quittungen notierte bei 9,38 €.

Ähnliche Angebote gibt es auch für Hardware-Quittungen oder andere Bürobedarfsquittungen.

Ferner gibt es unter der Rubrik „Rechnungen“ zahlreiche alte Rechnungen, beispielsweise 4 Rechnungen „Bodenmais Viechtach Bay. Wald“ aus den Jahren 1917 und 1918 sowie zahlreiche andere Rechnungen aus dem letzten Jahrhundert – eben bis hin zu Rechnungen, die erst einige wenige Tage, Wochen oder Monate alt sind.

Losgelöst von den älteren, antiquarischen Rechnungen stellt sich für die jüngeren Rechnungen bzw. Quittungen aus den noch steuerlich relevanten Zeiträume – in der Regel für die letzten 7 bis 13 Jahre (Regelfestsetzungsverjährung zzgl. Anlaufhemmung) die Frage, für welchen Zweck die Rechnungen von den Erwerbern verwendet werden bzw. was der Veräußerer glaubt, wofür sie verwendet werden und ob hierin möglicherweise eine steuerstrafrechtlich relevante Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Erwerbers der Rechnungen liegt.

1. Haupttat des Erwerbers

Dogmatisch setzt die Beihilfe eine fremde rechtswidrige Haupttat voraus, also hier zumindest den Versuch der Steuerhinterziehung. Vom straflosen Vorbereiten¹ ist maßgebendes Abgrenzungskriterium die Abgabe der Steuererklärung beim Finanzamt. Dies gilt sowohl für Veranlagungs- als auch Fälligkeitssteuern². Alle vor der Abgabe der Steuererklärung liegenden Handlungen, wie etwa das Beschaffen gekaufter ebay-Rechnungen sind für den Haupttäter lediglich Vorbereitungshandlungen. Auch die unrichtige Verbuchung bzw. auch die Abheftung bei den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ist noch straflose Vorbereitungshandlung³. Hierbei kommt es nicht darauf an, dass der Täter schon fest plant, später aufgrund der gekauften und in die Buchführung bzw. Belegsammlung hereingenommenen Belege falsche Steuererklärungen abzugeben. Erst mit der Abgabe der falschen Steuererklärung bzw. der falschen Steueranmeldung liegt ein unmittelbares Ansetzen⁴ i.S. des §§ 22, 23 EStG vor. Erst dann ist die Schwelle vom straflosen Vorbereitungsstadium zum strafbaren Versuch überschritten, nämlich wenn der Täter alles aus seiner Sicht erforderliche getan hat, damit die Finanzverwaltung eine falsche Steuererklärung abgibt. Dies ist dann erfüllt, wenn die Steuererklärung ausgefüllt und unterschrieben und zum Finanzamt auf den Weg gebracht ist, d.h. also entweder die Erklärung bzw. Voranmeldung zur Beförderung der Post an das Finanzamt übergeben oder

¹ Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 445; Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 68, 69; RGSt 54, 183, 184 zum Erwerb von gefälschten Steuerzeichen in Hinterziehungsabsicht; RGSt 56, 316 f.; RGSt 58, 54 f.; RGSt 62, 362, 363 bezüglich des Abschlusses eines Grundstückskaufvertrages, wobei der Kaufpreis nicht angegeben ist, um Grunderwerbsteuer zu hinterziehen; RGSt 51, 341, 342 zum Herstellen einer falschen Urkunde zum Zwecke einer Täuschung der Finanzbehörde; BGH, wistra 1995, 345 zum Erstellen einer falschen Buchführung, um dazu unzutreffende Steuererklärungen abzugeben.

² Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 445.

³ Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 445; RG, Urteil vom 07.03.1932, RGSt 66, 154 ff.; OLG Düsseldorf, Urteil vom 03.10.1986, wistra 1987, 354.

⁴ Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 68; Eser in Schönke/Schröder, StGB-Kommentar, § 22 RN 25.

die Erklärung bzw. die Voranmeldung in den Finanzamtsbriefkasten eingeworfen ist⁵. Hier beginnt für jede Steuererklärung bzw. Steueranmeldung und für jeden Veranlagungszeitraum der Versuchsbeginn separat, soweit nicht die Erklärungen zufällig zusammen in einem Briefumschlag an das Finanzamt zeitgleich abgesandt werden bzw. dort eingeworfen werden. Dogmatisch ist jedoch für jede Steuerart und für jeden Veranlagungszeitraum Versuchsbeginn isoliert festzustellen⁶. Abzulehnen ist daher die Rechtsprechung des BGH⁷, der in der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen bereits eine versuchte Verkürzung der Veranlagungssteuern sieht, weil die später einzureichenden Veranlagungssteuererklärungen unrichtige Angaben enthalten müssten, um die falsche Umsatzsteuervoranmeldung zu verdecken. Denn jeder steuerpflichtige Unternehmer weiß, dass er mit Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder mit Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung nicht gleichzeitig falsche ertragsteuerliche Festsetzungen erreicht. Vielmehr bedarf es insoweit entsprechender Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuererklärungen, aufgrund deren Grundlagen dann die Veranlagungssteuern festgesetzt werden. Natürlich ist auch jedem Steuerpflichtigen insoweit bewusst, dass beispielsweise in die Buchführung hereingenommene gekaufte Werbungskostenbelege nicht nur umsatzsteuerlich oder nicht nur ertragsteuerlich sich auswirken müssten, sondern bei gekauften Eingangsrechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer systemkonform beide Steuerarten hinterzogen werden müssten, andernfalls dies möglicherweise zu Rückfragen einer Betriebsprüfung führen könnten. Mit Ausnahme der gekauften Postwertzeichenbelege, die keinen gesonderten Umsatzsteuerausweis enthalten, da diese insoweit Postwertzeichenbelege steuerfrei verkauft werden⁸, werden im Regelfall durch gekaufte Belege Umsatzsteuern und Vorsteuern einheitlich hinterzogen. So ist der Fall und ist auch denklogisch, da er mit der Hereinnahme der Belege in seine Buchführung behaupten wird, diesen Belege nicht gekauft zu haben, sondern es sich hierbei um tatsächliche entstandene Werbungskosten handele, so dass daraus selbstverständlich der Vorsteuerabzug und der Betriebsausgabenabzug aus seiner Sicht sich rechtfertige. Zwingend ist dies jedoch nicht. Denn der Steuerpflichtige könnte ebenso bei der Abgabe der späteren Körperschaft- bzw. Einkommensteuererklärung die Hereinnahme der gekauften Belege bereuen und eine korrekte Ertragsteuererklärung abgeben und damit verbunden die Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärungen berichten. Dogmatisch ist daher für jede Steuer, also für jeden Zeitraum separat und isoliert der Übergang vom Vorbereitungsstadium zum Versuchsstadium festzustellen⁹. Zur Hinterziehung der Veranlagungssteuern hat der Täter zur Hinterziehung bloß mit der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung noch nicht

⁵ Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 446.

⁶ Sowohl auch Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 451.

⁷ BGH, Urteil vom 22.03.1979, BP 1980, 1032.

⁸ § 4 Nr. ... UStG.

⁹ Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 451.

unmittelbar angesetzt, so dass noch kein Versuchsbeginn gem. §§ 22, 23 StGB vorliegt¹⁰.

Sobald der Haupttäter mit seiner Tat also unmittelbar ansetzt, d.h. also die Grenze von der straflosen Vorbereitung zum Versuchsbeginn überschritten ist, ist die auch im Vorfeld, d.h. im Vorbereitungsstadium des Haupttäters geleistete Beihilfe strafbar¹¹.

Die Haupttat muss lediglich vorsätzlich und rechtswidrig begangen worden sein. Ein Schuldvorwurf gegenüber dem Haupttäter ist hingegen nicht erforderlich¹². Sollte also der Haupttäter bis dann unerkant geisteskrank sein, würde die Schuld und damit eine Bestrafung des Haupttäters entfallen, die Beihilfe des Teilnehmers wäre jedoch strafbar. Wahrscheinlicher als die unerkante Geisteskrankheit könnte allerdings eine mögliche Selbstanzeige des Haupttäters sein, nach der er gem. § 371 AO straffrei wird und, wenn er den Teilnehmer vergisst einzubeziehen oder diesen nicht (ausdrücklich¹³) einbeziehen will, so wird nur der Haupttäter frei, nicht der Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe).

2. Beihilfe des Veräußerers

Als Gehilfe wird bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Haupttat Hilfe geleistet hat, § 27 Abs. 1 StGB. Es muss also eine fremde rechtswidrige Tat vorliegen und sie muss objektiv durch die Hilfeleistung gefördert werden. Die Beihilfe ist auch Vorbereitungsstadium der fremden rechtswidrigen Haupttat möglich (BGHSt 14, 123; BGHSt 16, 12; BGHSt 28, 348; BGHStV 1983, 138; Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, § 27 RN 2 m.w.N.). Der Gehilfe muss mit doppeltem Gehilfenvorsatz¹⁴ handeln, d.h. die fremde rechtswidrige Haupttat kennen und deren Verwirklichung wollen sowie hierzu seinen Tatbeitrag leisten wollen.

Auf den ersten Blick sieht die Veräußerung der Belege in noch steuerlich relevanten Zeiträumen als Beihilfe zu fremder Steuerhinterziehung aus. Denn was sollte ein fremder Dritter mit diesen Belegen machen? Ist es vorstellbar, dass fremde Dritte derart aktuelle Belege sammeln, ohne sie steuerlich verwenden zu wollen?

Wenn der Gehilfe jedenfalls weiß oder billigend in Kauf nimmt, dass seine Belege Eingang in eine Steuererklärung eines anderen finden und ihm dies

¹⁰ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, RN 261; Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 451.

¹¹ ...

¹² Kohlmann, Steuerstrafrecht, B RN 125.

¹³ Zum Streitband vgl. ...

¹⁴ ...

gleichgültig ist, liegt eine Beihilfe zu einer fremden rechtswidrigen Steuerhinterziehung vor.

Eine fahrlässige Beihilfe ist hingegen straflos¹⁵. Der Gehilfe, der also objektiv die fremde rechtswidrige Haupttat fördert, dies jedoch nicht erkennt und die Haupttat nicht will oder sein eigenes Fördern fremden rechtswidrigen Haupttat nicht will, ist hingegen straflos.

Fraglich ist allerdings, ob bei entsprechend starken Hinweisen auf Barzahlungsquittungen der mögliche Teilnehmer zur Überzeugung des Gerichts glaubhaft machen kann, dass er keinen doppelten Gehilfenvorsatz hatte. Die zentrale Frage ist hier, ob die zuständigen Strafverfolgungsbehörden oder der zuständige Richter es dem möglichen Teilnehmer glauben würde, dass diese Rechnungen beispielsweise über ebay verkauft und dennoch nicht davon ausgeht, dass diese steuerwirksam von einem Dritten verwandt werden oder er dies jedenfalls nicht will.

3. Verteidigung des Veräußerers

Der Veräußerer wird einwenden, dass der Verkauf von Rechnungen z.B. über ebay adäquat ist und er sich die Straftat des Haupttäters, die er nie wollte, nicht zurechnen lassen muss, d.h. er niemals Beihilfe zu einer fremden rechtswidrigen Haupttat begehen wollte. Dem wird allerdings entgegengehalten sein, dass die Betonung der Barquittungen, wie oben im Beispiel der Postbelege nachzulesen, Indiz für den zumindest bedingten Vorsatz und damit für die Beihilfe zur Steuerhinterziehung sein dürfte. Denn die Betonung des Barbelegs und damit die Verwendbarkeit für jeden anderen Steuerpflichtigen impliziert, dass dem Veräußerer klar ist, dass der Veräußerer weiß oder vermutet, dass der Erwerber diese Quittungsbelege in seiner Steuererklärung wird einbringen und verarbeiten wollen.

Der Veräußerer wird sich fragen lassen müssen, warum er glaubt, dass fremde Dritte ihm seine an sich wertlosen Belege abkaufen. Die Kontrollfrage geht dahin, was er glaubt, was fremde Dritte mit diesen Belegen wohl machen würden. Der Veräußerer kann natürlich darauf verweisen, dass alles mögliche gesammelt wird und der Sammelwut oder der Sammelleidenschaft keine Grenzen gesetzt sind und auch Postwertzeichenbelege oder andere Belege (zumindest theoretisch) gesammelt werden können. Darüber hinaus, so wird der Veräußerer einwenden können, gibt es zahlreiche andere Quittungsbelege aus dem letzten Jahrhundert, wie das Beispiel der Rechnungen über „Bodenmais Viechtach Bay. Wald“ zeigen, die gesammelt bzw. gehandelt werden. Da antiquarische Rechnungen aus 1920 oder 1930 evident keine steuerliche Relevanz mehr besäßen, kann nicht allein aufgrund des Umstandes, dass Rechnungen veräußert werden, geschlossen werden,

¹⁵ Kohlmann, Steuerstrafrecht, B RN 141.

dass diese möglicherweise steuerlich noch Eingang in diverse Buchführungen finden könnten, so dass aus Veräußerung von Rechnungen kein Gehilfenvorsatz abgeleitet werden kann oder allein wegen dieser möglichen steuerlichen Relevanz ein Wissen und Wollen der fremden rechtswidrigen Haupttat dem Veräußerer der Rechnung unterstellt werden kann – auch nicht in Form eines billigen Inkaufnehmens der fremden rechtswidrigen Haupttat.

Es wird letztendlich immer auf den Einzelfall ankommen. Ein Indiz für den Beihilfenvorsatz wird jedoch die Gestaltung der Anzeige bzw. der Beschreibung sein. Die Betonung des Bargeschäftes und die Verwendbarkeit der Rechnung für jeden können Indizien für den Gehilfenvorsatz sein.

4. Beihilfe durch ebay

Die Strafsachenstellen könnten auch überlegen, ob eine Beihilfe der Fa. ebay vorliegt, indem sie ihr Verkaufsportale für derartige Rechnungsverkäufe zur Verfügung stellen. Eine Beihilfe nach § 27 StGB kann jedoch nur dann vorliegen, wenn ein sogenannter doppelter Gehilfenvorsatz vorliegt, d.h. die Verantwortlichen von ebay erkennen, dass über den Ankauf fremder Rechnungen Steuerhinterziehungen vorgenommen werden und dies die Verantwortlichen von ebay auch wollen und hier einen objektiven Beitrag zur Förderung dieser Steuerhinterziehung begehen wollen, indem sie dadurch ihr Portal ungeschützt und ungefiltert zur Verfügung stellen. Letzteres ist jedoch gerade nicht der Fall: ebay überprüft nach hiesigem Kenntnisstand stichprobenweise die Angebote der Anbieter sowie auch das Verhalten von Erwerbern und Veräußerern und versucht „schwarzen Schafen“ den Zutritt zu ebay zu entziehen.

Es ist des Weiteren fraglich, ob die Verantwortlichen von ebay überhaupt erkannt haben, dass hier ein gewisser Rechnungshandel stattfindet, der zum Zwecke der Steuerhinterziehung benutzt wird oder werden kann. Immerhin gibt es keine entsprechende Rubrik in dem ebay-Verkaufsportale, die auf eine Unterstützung von Steuerhinterziehungen durch Rechnungsverkäufe schließen lassen könnte. Die stichprobenweise Kontrollen durch Mitarbeiter der Fa. ebay genügen, um zu dokumentieren, dass seitens der Fa. ebay jedenfalls kein Vorsatz hinsichtlich der Durchführung oder Unterstützung von rechtswidrigen Taten besteht. Gerade aufgrund der massenweisen Verkaufsangebote bei ebay genügt es, stichprobenweise zu kontrollieren. Jede einzelne Anzeige auf einen möglichen strafrechtlichen Hintergrund zu durchleuchten, ist der Fa. ebay weder organisatorisch noch ökonomisch zuzumuten, zumal aufgrund der allgemeinen Geschäftsbedingungen von ebay nicht ebay, sondern der jeweilige Anbieter ausschließlich für den Inhalt seiner Anzeige verantwortlich ist.

5. Möglicher Anfangsverdacht

Der Verfolgungszwang gemäß § 152 Abs. 2 StPO gebietet es, dass die Staatsanwaltschaften allen konkreten Anhaltspunkten für Straftaten nachgehen. Im Steuerstrafrecht gilt dies entsprechend für die BuStra, § 399 Abs. 1 AO. Der Anfangsverdacht muss es nach kriminalistischer Erfahrung als möglich erscheinen lassen, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt (Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 46. Auflage, § 152 RN 4; Gast de Haan in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 397 RN 39; Tormöhlen in Papperitz/Keller, ABC der Betriebsprüfung, Fach 5 „Anfangsverdacht“ RN 2). Es kommt zwar nur entfernt auf Indizien an (OLG Frankfurt vom 20.12.1995, wistra 1996, 159 = NSTZ 1996, 196 = StV 1996, 198). Jedoch müssen die bekannten Tatumstände vorliegen, die eine Steuerstraftat als eher wahrscheinlich erscheinen lassen (Cratz in Holletschke/Kempe, § 397 AO RN 32). Ein Anfangsverdacht bezüglich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung kann, je nach dem wie die Angebotsanzeige formuliert bzw. ausgestaltet und auf welche Worte besonderen Wert gelegt wird (Schriftgröße, Unterstreichungen, Fettdruck, Kursivdruck) Hinweise dafür geben, ob hier eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewollt wird oder jedenfalls bei dem Anbietenden für möglich gehalten wird oder nicht. Gerade der Hinweis darauf, dass Rechnungen bar bezahlt wurden und damit weder über Scheckkartenbezahlungen noch sonstige namensmäßige Erfassungen sich Hinweise auf den tatsächlichen Bezahler ergeben, kann den Rückschluss erlauben, dass hier der Anbieter weiß, dass es auf die Barzahlung und damit die steuerliche Verwendbarkeit durch Dritte ankommt. Wäre auf andere Punkte abgestellt, z.B. auf besonders schöne Briefbögen, lustige oder ausgefallene Angebots- oder Mahntexte oder andere Merkmale, die die Sammelleidenschaft eher verständlich oder eher wahrscheinlich machen würden, wäre sicherlich ein Anfangsverdacht zu verneinen. Würde also eine Firma mit antiquarischen Rechnungen ihres Firmengründers kaufen, würde wohl das Interesse an einer Dokumentation aus den Gründerjahren auf den ersten Blick im Vordergrund stehen, so dass ein Anfangsverdacht bei antiquarischen Rechnungen ausscheidet.

Soweit keine anderen Sammleraspekte bei diesen Anzeigen im Vordergrund stehen, dürfte dann je nach Fall ein Anfangsverdacht zu bejahen sein.

Eine schwierige Frage ist es jedoch, wann Rechnungen antiquarisch sind. Dies sind sie jedenfalls dann, wenn sie steuerlich nicht mehr verwendet werden können, wenn also sich hier die zehnjährige verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist zuzüglich einer Anlaufhemmung von drei Jahren verstrichen ist. Damit sind alle Rechnungen, die älter als 13 Jahre sind, weil sie steuerlich ganz sicher nicht mehr verwendbar sind, antiquarisch. Fraglich ist, ob bei Rechnungen, die vielleicht nur 4, 5 oder 7 Jahre alt sind, zu entscheiden ist. Da bei einem Fall des Unterlassens der Abgabe von Steuererklärungen nicht auszuschließen ist, dass auch 4, 5 oder 7 Jahre alte Rechnungen bis hin zu 13 Jahre alten Rechnungen noch steuerlich Eingang in

die Buchführung finden können, ist eine mögliche Steuerhinterziehung bei dem Ankauf bloß bis zu 13 Jahre alten Rechnungen nicht völlig auszuschließen. Man wird hier einerseits die These aufstellen können, dass, je jünger die Rechnung ist, je eher oder je leichter ist die Einbuchung dieser gekauften Rechnungen in noch laufende Buchführungswerke. Soweit die erworbene Rechnung älter als 2 oder 3 Jahre ist, muss hierbei bei einem Anfangsverdacht berücksichtigt werden, dass im Regelfall die Buchführungen für Zeiträume, die 2 oder 3 Jahre zurückliegen, schon abgeschlossen sind, so dass man pauschale die These wird weiter aufstellen können, dass zwar er noch nicht endgültig festsetzungsverjährten Zeiträume aber schon länger als vor der 3 Jahre zurückliegenden Zeiträume die Wahrscheinlichkeit einer Verwendungsmöglich einer Buchführung sinkt und hier besonders genau geprüft werden muss, ob man hier schon einen Anfangsverdacht bejahen könnte. Es gibt also eine Art „Gleitzone“ von Rechnungen, die 2 oder 3 Jahre alt sind bis sie wirklich antiquarisch vorstehend im Sinne sind, wenn der die steuerliche Verwertbarkeit nicht völlig auszuschließen ist, je älter die Rechnungen sind, die Wahrscheinlichkeit einer steuerlichen Verwertbarkeit jedoch sinkt. Hier wird man besonders kritisch und möglicherweise nach weiteren Beweisanzeichen suchen müssen, bevor man einen Anfangsverdacht hinsichtlich einer möglichen Steuerhinterziehung bejaht.

6. Durchsuchungen

Ist ein Anfangsverdacht bezüglich eines Anbieters gegeben, muss ebay zur Abwendung einer Fahndungsdurchsuchung die betreffenden Adress- und Personendaten des betreffenden Anbieters der Bußgeld- und Strafsachenstelle übermitteln. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle wird sodann Durchsuchungsbeschlüsse beantragen und zwar gegen den Veräußerer und den Erwerber dieser Quittungen und bei beiden eine Fahndungsdurchsuchung vornehmen. Beim Veräußerer ergibt sich dann, ob dieser weitere Rechnungen über ebay oder sonstwie verkauft und ggf. an wen, während sich beim Erwerber ermitteln lässt, ob dieser noch andere Rechnungen von anderen Anbietern erworben hat.

7. Haftung des Veräußerers

Der Veräußerer haftet gemäß § 71 AO hinsichtlich der durch den Haupttäter hinterzogenen Steuern im Rahmen seiner Beihilfe, d.h. in dem Umfang, in dem er Rechnungen an den Erwerber veräußerte und dieser hieraus steuerliche Vorteile zog.

8. Haupttat erforderlich

Die Haupttat muss begangen werden. Soweit beispielsweise Tankquittungen für Dezember 2003 gekauft werden, müsste also zumindest eine falsche Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2003 abgegeben werden. Unter der Voraussetzung, dass also der Erwerber monatliche Voranmeldungen abgeben muss und auch abgegeben hat, legt, je nach dem ob eine Dauerfristverlängerung vorliegt oder nicht, in der falschen Umsatzsteuervoranmeldung, die diese Tankbelege berichtigen, zunächst einmal eine Umsatzsteuerhinterziehung vor, § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 S. 1 AO. Denn in der Umsatzsteuervoranmeldung steht gemäß § 168 S. 1 AO eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO, gleich. Nach der Rechtsprechungen kommt den einzelnen Voranmeldungen bzw. der entsprechenden Jahreserklärung ein eigenständiger Erklärungs- und Unrechtsgehalt zu, so dass die Umsatzsteuerjahreserklärung angeblich nicht mitbestraft sein soll, auch wenn ihre Fehler nur aus der Addition der einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen bestehen (Kürzinger in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 917). Da sich die erworbenen Belege nicht nur umsatzsteuerlich sondern auch ertragsteuerlich auswirken, liegt beim Veräußerer also eine Beihilfe zur Ertragsteuerhinterziehung (Est, KSt) sowie eine Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung vor.

9. Rettungsanker: Selbstanzeige

Jeder Teilnehmer einer Tat, also auch der Gehilfe, kann durch eine Selbstanzeige streiffrei werden. Hier empfiehlt sich nicht eine strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG, sondern eine Selbstanzeige gemäß § 371 AO. Selbst wenn intern ein Ermittlungsverfahren durch die Steuerfahndung bzw. BuStra gegen den Veräußerer bereits eingeleitet sein sollte, hindert dies die Selbstanzeige nicht. Denn Sperrwirkungstatbestände des § 371 Abs. 2 AO sind abschließend und die lediglich interne Einleitung eines Ermittlungsverfahren gemäß § 397 AO bildet noch keinen Sperrwirkungstatbestand. Die Selbstanzeige braucht lediglich den Gehilfenbeitrag in vollem Umfang zu nennen (Verkauf der Rechnungen, genaue Bezeichnung, Anzahl, Beträge, Daten) und natürlich den Erwerber namentlich zu benennen. Eine Zahlungspflicht besteht – vorbehaltlich eines möglichen Haftungsbescheids – jedenfalls aus steuerstrafrechtlichen Gründen beim Gehilfen nicht.