

## STEUERHINTERZIEHUNG

**Verkauf von manipulierbaren Registrierkassen – eine berufstypische Beihilfehandlung?**

von RA Thorsten Franke-Roericht, LL.M. Wirtschaftsstrafrecht, Frankfurt a.M.

In Bezug auf das Steuerstrafrecht sorgten die „Banken-Fälle“ der 1990er Jahre für eine Prominenz des Themas „berufstypische Beihilfe“. Nun könnte der Verkauf manipulierbarer Kassensysteme an bargeldintensive Unternehmen in den Fokus rücken. Nach einer OECD-Studie aus 2013 sei der Einsatz solcher Systeme eine besondere Bedrohung für den Fiskus. 2014 setzte das FinMin NRW die Bekämpfung von Kassenmanipulationen auf die Agenda. Anfang dieses Jahres erzeugte ein AdV-Beschluss des FG Rheinland-Pfalz zu § 71 AO Unruhe (7.1.15, 5 V 2068/14, Abruf-Nr. 143859). Diese Entwicklungen waren bereits Gegenstand eines Beitrags (Franke-Roericht, PStR 15, 66). Darauf aufbauend wird nun die berufstypische Beihilfe diskutiert. |

**1. Altes Problem in neuem Gewand**

Hinter dem Problem steht zunächst die Grundfrage, ob eine solche Handlung überhaupt aus der Beihilfestrafbarkeit herausgenommen werden soll. Dies wird inzwischen nach allgemeiner Auffassung bejaht. Vor die Klammer gezogen, ist das Problem als „neutrale Beihilfe“ bekannt. Es ist keineswegs neu, sondern dürfte seit mindestens 175 Jahren existieren (vergleiche den Nachweis bei Joecks in Müko StGB, 2. Aufl., § 27 Rn. 50). Gleichwohl genießt die Frage, inwieweit alltägliche Handlungen eine Beihilfestrafbarkeit begründen können, eine Art „Modethema-Status“ (Bott/Orlowski, NZWiSt 14, 139, 143 m.w.N.). Dies dürfte an ihren neuen Erscheinungsformen liegen: Ein Banker transferiert Kundenkapital über ein bankeninternes System anonym ins Ausland (BGH 1.8.00, 5 StR 624/99, BStBl II 01, 79), ein Finanzdienstleister führt Lastschriften für ein Unternehmen durch, das betrügerisch an Kontodaten Dritter gelangt war (BGH 22.1.14, 5 StR 468/12, NZWiSt 14, 139), ein Kassenshersteller veräußert eine Registrierkasse inklusive Kassenmanipulationssoftware (FG Rheinland-Pfalz 7.1.15, 5 V 2068/14, PStR 15, 66).

**2. Der 3-Stufen-Ansatz des BGH**

Nach § 27 Abs. 1 StGB wird als Gehilfe bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangenen rechtswidrigen Tat Hilfe leistet. In objektiver Hinsicht genügt hierfür jede physische oder psychische Förderung der Haupttat, in subjektiver Hinsicht muss sich der Vorsatz des Hilfeleistenden auf die Haupttat und das Hilfeleisten beziehen (doppelter Gehilfenvorsatz). Um nun berufstypische Handlungen aus der Beihilfeproblematik herauszunehmen, bieten sich unterschiedliche dogmatische Anknüpfungspunkte. An dieser Stelle zeigt sich ein nahezu unüberschaubares Meinungsspektrum, das insbesondere an objektive oder subjektive Kriterien anknüpfen will (vergleiche Nachweise bei Joecks, a.a.O., Rn. 52 bis 74). Hier soll nur der BGH-Ansatz vertieft werden.

Neutrale Beihilfe

Unterschiedliche Ansätze zur Begrenzung der Beihilfestrafbarkeit

Während sich der BGH in früheren Entscheidungen (z.B. BGH 30.9.92, 2 StR 397/92, wistra 93, 59; BGH 13.4.88, 3 StR 33/88, wistra 88, 261) maßgeblich an objektiven Kriterien orientierte, schlug er zuletzt eine subjektive Linie ein; die Abgrenzung zwischen „dolus directus“ und „dolus eventualis“ gewann besondere Bedeutung. Denn in seinem Grundsatzurteil zur Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch einen Bankmitarbeiter (BGH 1.8.00, 5 StR 624/99, BStBl II 01, 79) differenzierte der BGH wie folgt:

- Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, ist dessen Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten („Solidarisierung mit dem Täter“ – Stufe 1).
- Weiß der Hilfeleistende dagegen 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, ist sein Handeln „regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen“ (Stufe 2).
- Ausnahme: Das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten ist „derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lässt“ (Stufe 3).

Diese Differenzierungen entnahm der BGH einer früheren Entscheidung zur Frage neutraler Beihilfe zum Betrug (vom 20.9.99, 5 StR 729/98, wistra 99, 459). Ergänzend merkte er an, eine generelle Straflosigkeit von neutralen, berufstypischen oder professionell adäquaten Handlungen komme nicht in Betracht. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen seien in jedem Fall neutral. Fast jede Handlung könne in einen strafbaren Kontext gestellt werden. Die Begriffe seien daher für sich allein nicht geeignet, strafbare Beihilfe von erlaubtem Handeln eindeutig abzugrenzen (BGH 1.8.00, 5 StR 624/99, a.a.O., Rn. 15).

### 3. Konkretisierungen durch BGH

Als besonders diffus in der Anwendung erweist sich Stufe 3: Zu Recht wird angemerkt, dass es nur schwer auszumachen sei, wann sich jemand „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ lässt (Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Oktober 2009, § 370 AO Rn. 173 m.w.N.). Es ist daher zu begrüßen, dass die vorgenannten Grundsätze zuletzt konkretisiert wurden.

Mit seiner Entscheidung vom 22.1.14 (5 StR 468/12, wistra 14, 176) knüpfte der BGH zunächst erneut an seine subjektive Linie an, indem er sich wortgleich auf seinen 3-Stufen-Ansatz bezog (BGH 20.9.99, 5 StR 729/98, a.a.O.; BGH 1.8.00, 5 StR 624/99, a.a.O.), und diesen anschließend wie folgt näher konkretisierte: Der Ansatz diene im Wesentlichen der Begrenzung von strafbarem Beihilfeunrecht bei Verhaltensweisen, die der Ausführende jedem anderen in der Lage des Täters gegenüber vorgenommen hätte, weil er mit der Handlung – im Vorhinein (auch) – tat- und täterunabhängige, eigene, rechtlich als solche nicht missbilligte Zwecke verfolgt“ (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 27). Sodann

Subjektive Linie  
des BGH

Solidarisierung  
mit dem Täter  
(„dolus directus“)

Hilfeleistender weiß  
nicht, wie sein Beitrag  
verwendet wird  
(„dolus eventualis“)

Förderung  
eines erkennbar  
Tatgeneigten

Neu: Differenzierung  
zwischen objektiver  
und subjektiver  
Begrenzung der  
Beihilfestrafbarkeit

fürhte der BGH eine, bezogen auf seine bisherige Rechtsprechung, neue Differenzierung ein: Im Rahmen der Begrenzung von strafbarem Beihilfeunrecht müsse zwischen Fällen unterschieden werden, „in denen sich der fördernde Beitrag des Gehilfen bereits objektiv nicht als strafbare Beihilfe darstellt, und denjenigen, in denen subjektive Gründe einer Strafbarkeit entgegenstehen“ (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 27). In objektiver Hinsicht sei nach einem „deliktischen Sinnbezug“ zu fragen, den der BGH ebenfalls im Rahmen der subjektiven Voraussetzungen der strafbaren Beihilfe verortet. Die einzelnen Konkretisierungen sollen nun vorgestellt werden.

### 3.1 In objektiver Hinsicht

„Aus objektiven Gründen“, so der BGH, „könne eine strafbare Beihilfe zu verneinen sein, wenn dem Handelnden – um die bevorstehende Deliktsverwirklichung wissenden – 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, der Gehilfe mithin den Täter, nicht aber unmittelbar dessen strafbares Tun durch seinen Beitrag unterstützt“ (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 28).

### 3.2 In subjektiver Hinsicht

Subjektiv bestehe insoweit Anlass zu einer Begrenzung, „als der Außenstehende eine deliktische Verwendung seines Beitrags durch den Täter zwar für möglich hält – also mit „dolus eventualis“ handelt –, aufgrund des Alltagscharakters seines Tuns aber darauf vertrauen darf, dass der andere dieses nicht zur Begehung einer vorsätzlichen Straftat ausnutzen wird“ (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 29).

Stufe 3 seines Ansatzes stelle sicher, „dass sich niemand durch bloße Mutmaßungen über die Möglichkeit einer strafbaren Verwendung von alltäglichen, sozial nicht unerwünschten Handlungen abhalten lassen muss“ (BGH 22.1.14, a.a.O.).

Stufe 3 verlange „konkrete Feststellungen“ zu der Frage, ob es für den Hilfeleistenden Anhaltspunkte gab, die es „zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen“, dass er einen erkennbar Tatgeneigten förderte (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 32). Durch Anknüpfung an das Kriterium der Wahrscheinlichkeit verlagert der BGH das Problem der subjektiven Einschränkung damit auf eine – in der Praxis ex-ante nur schwer bestimmbare – „empirische“ Ebene. Zudem ist die dogmatische Verortung nicht schlüssig. Es wundert daher nicht, dass gerade dieser Punkt der Konkretisierungen Widerspruch hervorgerufen hat (Greco, wistra 15, 1 ff.) und auch zukünftig für Diskussionen in Wissenschaft und Praxis sorgen wird.

Habe der Hilfeleistende positive Kenntnis vom Vorgehen des Haupttäters, ergäbe sich hieraus ohne Weiteres seine Strafbarkeit; es genügt bereits ein Teilwissen (BGH 22.1.14, a.a.O., Rn. 31).

Deliktischer  
Sinnbezug

„Vertrauens-  
grundsatz“

Bloße Mutmaßungen  
stehen Handlung  
nicht entgegen

Konkrete  
Feststellungen und  
hohe Wahrschein-  
lichkeit

Positive (Teil-)  
Kenntnis führt stets  
zu strafbarer Beihilfe

## 4. Praxisfälle

Der vorgestellte 3-Stufen-Ansatz inklusive seiner Konkretisierungen soll nun auf drei Praxisfälle angewendet werden. Da sich der BGH – soweit ersichtlich – bislang mit keinem Fall der berufstypischen Beihilfe im Zusammenhang mit dem Verkauf von manipulierbaren Kassensystemen zu befassen hatte, sollen die folgenden Ausführungen auch zu einer Diskussion einladen.

### 4.1 Verkauf eines manipulierten Kassensystems

In dem AdV-Verfahren vor dem FG Rheinland-Pfalz (7.1.15, 5 V 2068/14, PStR 15, 66) war zu klären, ob der Geschäftsführer (B) eines Unternehmens, welches Kassensysteme nebst Manipulationssoftware herstellt und vertreibt, für die Steuern haftet (§ 71 AO), die ein Kunde (A), der ein solches System inklusive der Software einsetzte, hinterzogen hat. Das Gericht stützte sich auf die Feststellungen aus dem gegen A (Gastronom) geführten Steuerstrafverfahren. Hier hatte A die Hinterziehungen mittels der Software eingeräumt. Zudem gab er an, B habe ihm das System inklusive der Software als völlig risikoloses Instrument zur Steuerverkürzung angeboten und verkauft. Wie sich zeigte, wurde die Software zur Verschleierung besonders angepasst: Sie war als Spiel („Asteroids.exe“) getarnt und auf einem separaten USB-Stick gespeichert.

Im Ergebnis nahm das FG Rheinland-Pfalz eine Haftung nach § 71 AO an. Hinsichtlich der Voraussetzungen der Beihilfestrafbarkeit orientierte es sich an der BGH- bzw. BFH-Rechtsprechung (BGH 1.8.00, 5 StR 624/99, BStBl II 01, 79; BFH 21.1.04, XI R 3/03, PStR 04, 151). Auf dieser Grundlage bestehe im zu entscheidenden Fall die Beihilfe zur Steuerhinterziehung darin, dass B ein komplettes System an A verkauft habe, und zwar mit dem Wissen, welche Möglichkeiten dieses System biete, und mit dem Ziel, A eine Steuerverkürzung zu ermöglichen. B habe das Kassensystem ausdrücklich als völlig risikoloses Instrument zur Verkürzung von Steuern angeboten und verkauft.

Lässt man die Frage beiseite, weshalb trotz der Feststellung, B habe dem A das System „angeboten“, keine Anstiftung zur Steuerhinterziehung geprüft wurde (§ 370 AO, § 26 StGB), gilt auch auf Grundlage der BGH-Konkretisierungen: B hat durch den Verkauf des Kassensystems inklusive Manipulationssoftware Beihilfe zur Steuerhinterziehung geleistet (§ 370 AO, § 27 Abs. 1 StGB). Insbesondere greift die objektive Einschränkung der Beihilfestrafbarkeit nicht (fehlender „deliktischer Sinnbezug“). B wusste, dass das System keinem anderen Zweck dienen kann, als die im Eiscafé seines Kunden A erzielten Umsätze zu verkürzen. Eine andere Beurteilung mag sich ergeben, wenn die Software „offen als Kalkulationstool“ (Borgdorf, AO-StB 15, 121, 122) programmiert worden wäre. Denn hierüber könnten beispielsweise (auch) die betriebswirtschaftlichen Steuerungsparameter kontrolliert und simuliert werden.

Für B greift auch keine subjektive Einschränkung: Er handelte mit *dolus directus*, indem er das ihm bekannte, auf Manipulation und Verschleierung zugeschnittene System an A zur Ermöglichung der Umsatzverkürzung veräußerte.

**Berufstypische  
Beihilfe und Verkauf  
von manipulierbaren  
Kassensystemen**

**Verkäufer hatte  
Software bewusst  
als Instrument zur  
Steuerverkürzung  
angeboten**

**Keine objektive  
Einschränkung der  
Beihilfestrafbarkeit**

**Auch keine subjektive  
Einschränkung der  
Beihilfestrafbarkeit**

#### 4.2 Verkauf eines „manipulationsanfälligen“ Kassensystems

Nehmen wir an, B hätte dem A zwar ein Kassensystem verkauft, dieses jedoch ohne ein zusätzlich erstelltes Manipulationstool. Herstellerseits soll das System – in der Branche durchaus üblich – aber einen sogenannten Trainingsmodus vorsehen. Die Funktion dient dem Zweck, Neupersonal anzulernen. Folgendes Beispiel aus der Gastronomie: Mehrere Gäste nehmen an einem Tisch Platz. Ein Gast kündigt an, später für alle zu zahlen. Das geschieht aber nicht. Kassentechnisch ist nun eine Umbuchung vom Tisch auf die einzelnen Sitzplätze erforderlich. Hierdurch werden die Speisen und Getränke dem jeweiligen Gast zugeordnet. Durch Simulation einer solchen Situation ist es möglich, Personal zu schulen, um Fehlbuchungen und Abrechnungsverzögerungen zu vermeiden. B weist den A in den Modus ein. Es soll hier noch unterstellt werden, dass der Trainingsmodus auch als Tool zur Umsatzverkürzung genutzt werden kann. Das ist B und A ebenfalls bekannt. B hält es aber lediglich für möglich, dass A diese Funktion in seinem Betrieb einsetzt.

Hier greift bereits die objektive Einschränkung der Beihilfestrafbarkeit: Das von B geförderte Tun des A zielt nicht allein auf die Begehung einer Straftat. Das Kassensystem inklusive Trainingsmodus dient auch dem Zweck, Neupersonal einzuweisen. Zudem bleibt der Beitrag des B auch ohne das strafbare Handeln des A für diesen sinnvoll – die Kasse inklusive Trainingsmodus ist ohne die Manipulation nutzbar. Schlimmstenfalls würde B durch den Verkauf des Systems zwar einen Täter unterstützen, nicht aber unmittelbar dessen strafbares Tun. Das ist – auch mit Blick auf Art. 12 GG – hinzunehmen.

Teilt man diese Auffassung nicht, kommt jedenfalls die subjektive Einschränkung zum Zuge: Mangels zielgerichteten Willens bzw. positiver Kenntnis käme lediglich Stufe 2 („Für-möglich-Halten“) in Betracht. Grundsätzlich darf hier, so der BGH, der Hilfeleistende wegen des Alltagscharakters seines Tuns darauf vertrauen, dass der andere es nicht zur Begehung einer vorsätzlichen Straftat verwendet. Dieser Grundsatz entfällt, wenn konkret festgestellt werden kann, dass das von B erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm unterstützten A derart hoch ist, dass B sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lässt (Stufe 3).

Maßgeblich ist, ob es für B Anhaltspunkte gibt, die es „zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen“, dass er durch den Verkauf des manipulationsanfälligen Systems einen erkennbaren Tatgeneigten (A) fördert. Hier gilt: Es liegen keine konkreten Anhaltspunkte für B vor, A würde das System nicht nur für Trainingszwecke, sondern zumindest auch zu einem Teil zur Umsatzverkürzung nutzen. Die abstrakte Kenntnis des möglichen Einsatzes zur Steuerhinterziehung genügt nicht. Gleiches gilt für vermeintliche „Erkenntnisse aus der Branche“, die von Ermittlungsbehörden in diesem Zusammenhang angeführt werden könnten. B bleibt somit straffrei.

#### 4.3 Verkauf eines Altsystems

Ein letzter Fall: Erneut verkauft B dem A eine Registrierkasse. Diese enthält weder Manipulationssoftware noch einen Trainingsmodus. Allerdings ist das System veraltet. Ein vom Hersteller angebotenes Firmware-Update fehlt. Es

Verkauf eines Kassensystems mit Trainingsmodus, der auch Manipulationen ermöglicht

Bereits objektive Einschränkung greift

Hilfsweise: Verkäufer darf auf korrekte Anwendung der Trainingsfunktion vertrauen

Verkauf eines Kassensystems mit alter Firmware

bewirkt, dass in der Kasse gespeicherte Datensätze einschließlich elektronisch erzeugter Rechnungen (§ 14 UStG) nicht verändert werden können. B und A ist das bekannt. Beide haben auch von der Übergangsregelung für Altkassen gehört (vergleiche die neuen „GoBD“, BMF-Schreiben vom 14.11.14, BStBl I 14, 1450, Tz. 124, die auf das BMF-Schreiben vom 26.11.10, BStBl. I 10, 1342, verweisen): Demnach dürfen solche Systeme bis zum 31.12.16 verwendet werden. Das setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige (A) technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die in dem Schreiben vom 26.11.10 formulierten Anforderungen zu erfüllen (unter anderem Unveränderbarkeit der Daten). A macht gegenüber B keine Angaben, aus welchen Gründen er das Altsystem nutzen will. B hält es für möglich, dass A es zur Umsatzverkürzung erwarb.

In diesem Fall greift die objektive Einschränkung der Beihilfestrafbarkeit nicht: Wie in Fall 4.2 kann das System zwar sowohl für übliche betriebliche Zwecke als auch zur Hinterziehung genutzt werden. Das von B geförderte Tun des A zielt damit nicht allein auf die Begehung einer Steuerhinterziehung. Ob aber der Verkauf des Altsystems auch ohne Umsatzverschleierung für A sinnvoll ist, erscheint fraglich. Es mag für den Einsatz sprechen, dass B mit der Altversion der Firmware besser vertraut sein könnte. Ebenso könnte er ein Update scheuen, wenn bekannt ist, dass die Neuversion zu Abstürzen oder Hackerangriffen führt. Ein „ordentlicher Kaufmann“ würde diese Risiken gleichwohl akzeptieren. Sie entsprechen dem allgemeinen Risiko bei der Verwendung elektronischer Hard- bzw. Software. Zudem kann bei einem Verstoß gegen die Aufrüstungspflicht die Schätzung (§ 162 AO) drohen. Nach strenger Lesart ist es zudem denkbar, dass die Übergangsregelung keine Anwendung auf neu erworbene Altsysteme finden soll.

Allerdings greift die subjektive Einschränkung: Mangels zielgerichteten Willens bzw. positiver Kenntnis kämen erneut nur Stufe 2 bzw. Stufe 3 in Betracht. Kalkuliert man nun die Anforderungen dieser Stufen ein (siehe Fall 4.2), sind die möglichen Gründe für den Einsatz der Software vielgestaltig. B liegen keine konkreten Anhaltspunkte vor, A werde das Altsystem ganz oder teilweise zur Hinterziehung nutzen. B bleibt damit trotz des Verkaufs des Altsystems straffrei.

## 5. Fazit

Die vom BGH einst zur Frage der neutralen Beihilfe zum Betrug formulierten Grundsätze wurden inzwischen konkretisiert (BGH 22.1.14, 5 StR 468/12, a.a.O.). Der BGH wählt nun explizit einen gemischt objektiv-subjektiven Ansatz. Zwar ist dessen dogmatische Verortung nicht schlüssig, dem Ergebnis ist jedoch zuzustimmen: Bloße Mutmaßungen des Gehilfen über die mögliche Verwendung seines Beitrags durch den Haupttäter genügen nicht, um eine strafbare Beihilfe zu begründen. Vielmehr sind konkrete Feststellungen zu der Frage erforderlich, ob aus Sicht des Gehilfen Anhaltspunkte vorlagen, die es „zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen“, dass er einen erkennbar Tatgeneigten förderte. Damit wird ein restriktiver Ansatz deutlich. Die Grundsätze inklusive ihrer Konkretisierungen sind auch auf „Kassensystem-Fälle“ anzuwenden.

**Objektive  
Einschränkung  
greift nicht**

**B bleibt trotz des  
Verkaufs des  
Altsystems straffrei**