

Social Media, Influencer und die Beziehung zum Steuerstrafrecht

Maximilian Krämer, LL.M. und Jonas Emmerich, beide München*

Social Media ermöglicht den Zugang zu schier endlosen Quellen an Information, Unterhaltung und Werbung. Diese drei Kategorien werden besonders häufig durch Influencer ausgefüllt. Der Content stellt meist Werbung dar: etwa für Produkte, Reisen oder Marken. Doch was als schillernde Unterhaltungswelt den Alltag bereichern soll, kann zu einer Steuerfalle werden. Ob kleinere Werbegeschenke, teure Markenartikel oder Einladungen zu luxuriösen Reisen – die steuerliche Bedeutung nicht monetärer Zuwendungen wird häufig verkannt. Neben potenziellen Imageschäden und hohen Steuernachzahlungen drohen strafrechtliche Konsequenzen. Die Autoren zeigen die Bedeutung des Steuerrechts und Steuerstrafrechts für Influencer auf.

A. Steuerrecht und Social Media

I. Tätigkeiten

Influencer¹ sind Personen, die in sozialen Netzwerken besonders bekannt und einflussreich sind und dabei bestimmte Werbebotschaften oder Auffassungen übermitteln.² Influencer können maßgeblich mit ihrer Betätigung durch den publizierten Content auf ihre Follower Einfluss nehmen, die ihr Leben und ihre berufliche Tätigkeit auf Plattformen, wie Instagram, YouTube, TikTok, Facebook, Twitter und LinkedIn verfolgen.

Influencer kooperieren dabei mit Unternehmen und schließen Werbeverträge oder erhalten Gegenleistungen für Produktplatzierungen („product placement“), in denen Markenprodukte und deren Eigenschaften gezielt dargestellt werden. Weitere Möglichkeiten und Einnahmequellen sind „sponsored posts“, in welchem Unternehmen redaktionell aufbereitete Beiträge als Produktrezensionen zur Kaufanregung bei kritischer Bewertung eines Artikels nutzen. Zuletzt besteht die Möglichkeit, mittels Affiliate

Links bzw. Marketing über internetgestützte Vertriebswege anteilige Provisionen zu erhalten, indem Besucher und Follower an Online-Shops weitergeleitet werden und dort einen Kauf tätigen. Statt einer monetären Entlohnung können sie hierbei Sacheinnahmen erhalten, wie die Überlassung von Produkten oder Gutscheinen sowie Einladungen zu Reisen und in Restaurants.

II. Steuerliche Einordnung

1. Ort der Leistung

Viele Influencer zieht es gerade nach Dubai oder andere exotische Gebiete. Neben den Inhalten der Social-Media-Accounts wird so auch gleich die Steuer optimiert. Ein Umzug kann nämlich dazu führen, dass in Deutschland mangels Besteuerungsrecht keine steuerbare Leistung mehr vorliegt.

Natürliche Personen sind grundsätzlich einkommensteuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Dann liegen inländische Einkünfte vor. Nach dem Welteinkommensprinzip fallen hierunter dann alle Einkünfte; es kommt also nicht darauf an, ob der Social Content ursprünglich in Deutschland oder einem Drittstaat aufgenommen wurde.

§ 8 AO definiert den Wohnsitz des Steuerpflichtigen als den Ort, an dem er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Damit ist der Anknüpfungspunkt stets das Element des „Wohnens“, wobei die Rechtsprechung teilweise bereits eine „Standby-Wohnung“ bei regelmäßiger Nutzung als Hotelersatz für ausreichend befindet.³

Hierunter sind etwa Influencer zu fassen, die zwar in Deutschland ihre Wohnung und ihren Lebensmittelpunkt haben, gleichzeitig allerdings zum Erstellen von Social-Media-Content kurzfristig (d. h. vereinzelt) ins Ausland reisen.

Gemäß § 9 AO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält. Ein Aufenthalt wird ab einer Dauer von sechs Monaten als gewöhnlich angesehen, wobei diese Zeitspanne zusammenhängend sein muss und kurzfristige Unterbrechungen nicht berücksichtigt werden. Somit können auch ausländische Influencer ohne Wohnsitz in Deutschland bei einer längeren Tätigkeit im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland der deutschen

* Maximilian Krämer, LL.M. ist Rechtsanwalt und Partner der auf Steuerrecht und Steuerstrafrecht spezialisierten Kanzlei DNK Dinkgräve Norstedt Krämer Rechtsanwälte PartGmbH in München, Jonas Emmerich ist Group Legal Counsel bei BBS Automation, einem führenden Anbieter von automatisierten Montage- und Testsystemen. Der Beitrag stellt lediglich die persönliche Auffassung der Autoren dar.

¹ Im Folgenden wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit die männliche Form verwendet. Sie bezieht sich auf Personen beiderlei Geschlechts.

² Siehe Influencer, duden.de, <https://www.duden.de/rechtschreibung/Influencer>, Abruf v. 14.2.2022.

³ Vgl. *FG Hamburg*, Urt. v. 31.1.2013, 6 K 224/12, BeckRS 2013, 94908.

Steuerbarkeit unterfallen.

2. Vorgehensweise der Finanzbehörde

Der Bereich Social Media gerät, darauf weist selbst das Bundesministerium der Finanzen hin, zunehmend in den Fokus der Finanzbehörden.⁴ Als erster Anknüpfungspunkt der Behörden ist der Account der Steuerpflichtigen in den sozialen Medien heranzuziehen. Große Werbeflächen fallen nicht nur im Stadtbild, sondern auch bei Social Media schneller ins Auge. Gleichwohl sind auch Influencer mit weniger Reichweite im Blick der Behörden. Diese Überprüfung erfolgt durch die Behörden mittels einfacher Internetrecherche. Je nach Beitrag und Plattform muss eine Kennzeichnung der Werbung erfolgen, sodass zumindest dort eine steuerlich relevante Tätigkeit naheliegt. Eine weitere Möglichkeit für die Finanzbehörden sind die Unterlagen der Kunden und Unternehmen, die beispielsweise im Rahmen einer Betriebs- bzw. Außenprüfung gesichtet werden oder gezielte Auskunftersuchen an die Werbekunden.

III. Steuerarten

Neben der Einkommensteuer kann die Tätigkeit als Influencer auch die Umsatz- und Gewerbesteuer betreffen. Insbesondere Letztere hat dabei in der öffentlichen Wahrnehmung ein unberechtigtes Schattendasein.

1. Einkommensteuer

Von besonderer Bedeutung ist die im Einkommensteuergesetz (EStG) normierte Einkommensteuer. Mit einem Anteil von 45,9 % (absolute Zahlen im Jahr 2020: 339,6 Milliarden Euro) des gesamtdeutschen Steueraufkommens stellt die Einkommensteuer dabei das Herzstück der deutschen Fiskalstruktur dar.⁵

Zunächst ist Steuersubjekt jede natürliche Person, die ihren Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Weitere Voraussetzung ist das Erfüllen eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbe, Nichtselbstständige und Selbstständige Tätigkeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte). Neben dieser Einordnung unter die Einkunftsarten tritt die Gewinnerzielungsabsicht. Die Tätigkeit darf also nicht der bloßen privaten Liebhaberei

unterfallen.⁶

Dabei ist die Tätigkeit der Influencer regelmäßig als Gewerbebetrieb einzuordnen (§§ 2 Abs. 1 S. 1, 15 EStG). Dies setzt eine selbstständige, nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht voraus, die weder selbstständig ist, noch Land- und Forstwirtschaft oder private Vermögensverwaltung darstellt.

Besondere Bedeutung gewinnt hier die Abgrenzung zur selbstständigen Tätigkeit. Nur in seltenen Fällen gelingt die Einordnung unter § 18 EStG. Dazu bedarf es eines Schwerpunkts außerhalb der werbenden Tätigkeit, also etwa eines schriftstellerischen oder künstlerischen Hintergrundes. Dieser Einordnung folgen die Finanzämter in der Regel nicht.

Zu versteuern ist der Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit. In dessen Rahmen besteht die Möglichkeit zur vereinfachten Berechnung nach der in § 4 Abs. 3 EStG normierten Methode der Einnahmenüberschussrechnung (EÜR). Steuerbar ist hier der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben innerhalb des betreffenden Jahres. Hierbei kommt es auf den Zeitpunkt des Zu- und Abflusses der Zahlungen an (§ 11 Abs. 1, 2 EStG). Betriebseinnahmen sind beispielsweise die Zahlung von Honoraren, die Zusendungen von Waren oder die Einladungen zu Reisen, Betriebsausgaben, die Kosten für Termine und Anschaffungskosten von Hardware.

Beachtet werden müssen hierbei etwaige Aufbewahrungspflichten. Influencer sollten die Aufträge möglichst genau dokumentieren und alle Belege für eine steuerliche Prüfung durch das Finanzamt aufbewahren. Für abschreibungsfähige Anlagegüter (wie PCs, Handys, Betriebs-Pkw usw.) muss eine Übersicht der Anschaffungsdaten, Kaufpreis und Abschreibungsdauer erstellt werden. Alle geringwertigen Wirtschaftsgüter unter 250 € müssen dabei getrennt aufgelistet sein.

a) Abgabepflichten und Grenzen

Die als Gewerbetreibende einzuordnenden Influencer müssen eine jährliche Steuererklärung abgeben. Erfolgt dies nicht, besteht seitens des Finanzamtes die Möglichkeit zur Schätzung der Bemessungsgrundlage (Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 1 S. AO). Hierbei kann in der Praxis eine Hinzuschätzung zulasten des Steuerpflichtigen erfolgen, sodass eine frühe Mitwirkung bei der Ermittlung aller steuerlich relevanten Umstände empfohlen sein dürfte.

b) Einkommensteuervorauszahlung und pauschale Versteuerung

Ähnlich einer Abschlagszahlung sind Gewerbetreibende verpflichtet, eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer zu leisten. Dies erfolgt in der Regel quartalsweise und die gezahlten Beträge werden sodann mit der geschulde-

⁴ Siehe FAQ-Merkblatt des Bundesfinanzministeriums, abrufbar unter [⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt \(2021\), Fachserie 14, Reihe 4, Steuerhaushalt.](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Social_Media_Akteure/2020-07-30-FAQ-Ich-bin-Influencer.pdf?__blob=publication-file&v=5#:~:text=Die%20Eink,%C3%BCnft%20aus%20Ihrer%20T%C3%A4tigkeit%20als%20Influencer%20unterliegen%20grunds%C3%A4tzlich%20der%20Einkommensteuer.&text=Es%20f%C3%A4hrt%20grunds%C3%A4tzlich%20keine%20Einkommensteuer,Sie%20tats%C3%A4chlich%20Einkommensteuer%20bezahlen%20m%C3%BCssen, Abruf v. 13.2.2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁶ Vgl. zur Abgrenzung H15.3. EStH 2020.

ten Einkommensteuer verrechnet. Festgesetzt wird der voranzuzahlende Betrag vom Finanzamt gem. § 37 Abs. 2 S. 1 EStG. Sind die zu erwartenden Vorauszahlungen unter 400 € pro Jahr oder 100 € pro Quartal, werden keine Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 5 S. 1 EStG festgesetzt.

Erleichternd kann eine Pauschalversteuerung durch die werbenden Unternehmen für den geldwerten Vorteil nach § 37b EStG erfolgen: Dann fallen beim Influencer für die erhaltene Gegenleistung keine weiteren steuerlichen Pflichten an. Bis zu einem Betrag von 10.000 € können die Unternehmen hierzu eine pauschale Steuer von 30 % abführen. Dabei gilt zu beachten, dass dies zunächst nur die Einkommensteuer betrifft.

2. Umsatzsteuer

Daneben kann die Tätigkeit als Influencer auch umsatzsteuerliche Auswirkungen haben.

a) Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG)

Der Influencer müsste dafür zunächst Unternehmer nach dem UStG sein. Ein Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dies umfasst jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Ob eine Tätigkeit nachhaltig ist, ist für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen. Indizien dafür sind beispielsweise eine Wiederholungsabsicht, eine mehrjährige Tätigkeit sowie planmäßiges Handeln.⁷ Eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei, anders als etwa im Rahmen der Einkommensteuer, grundsätzlich nicht erforderlich (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Es genügt bereits, wenn der Unternehmer lediglich eine Gegenleistung für seine Leistung erhalten will.⁸

b) Leistungsaustausch

Daneben muss der Influencer einen steuerbaren Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbringen. Dies ist der Fall, wenn der Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt ausführt. Leistung umfasst dabei Lieferungen sowie sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG, also jedes positive Tun, Unterlassen oder Dulden. Im Rahmen dieses Leistungsaustausches ist eine Gegenleistung (Entgelt) zwingend erforderlich. Ohne Gegenleistung liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer für seine Leistung erhält. Ein solches kann neben einer Vergütung in Geld auch in Form einer Leistung, d. h. Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen. Dies kann etwa dann vorliegen, wenn der Influencer ein beworbenes Produkt für den privaten Gebrauch ohne Bezahlung behalten darf.

c) Folge: Voranmeldungen und Jahreserklärung

Nach § 18 Abs. 1, 2 UStG ist, abhängig von der Höhe der

Umsatzsteuer des vorangegangenen Jahres, entweder vierteljährlich oder monatlich eine Voranmeldung abzugeben. Der Unternehmer hat also die in dem Voranmeldezeitraum angefallenen Steuern selbst zu berechnen. Der so ermittelte Betrag ist direkt an das Finanzamt zu entrichten. Daneben besteht zum Ende des Veranlagungszeitraumen, in der Regel zum Ende des Kalenderjahres (vgl. § 18 Abs. 3 S. 1 UStG), die Pflicht zur Abgabe einer endgültigen Steueranmeldung, denn bei den Umsatzsteuervoranmeldungen handelt es sich lediglich um vorläufige Steuerfestsetzungen.⁹

d) Kleinunternehmerregelung

Privilegiert werden sogenannte Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG. Demnach wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Für den Kleinunternehmer entfällt die Pflicht der Umsatzsteuervoranmeldung. Zudem ist die Ausstellung von Rechnungen nach § 19 Abs. 1 S. 4 UStG leicht modifiziert. Er muss dabei die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen, ist jedoch auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach § 19 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer allerdings auf die Anwendung verzichten.

3. Gewerbesteuer

Influencer betreiben regelmäßig durch ihre werbende Tätigkeit ein Gewerbe. Daher ist auch die Gewerbesteuer für Influencer von enormer Bedeutung. Die Anmeldung beim Gewerbeamt ist deklaratorisch, sodass bereits die Aufnahme der Tätigkeit genügt. Wird die Tätigkeit des Influencers einkommensteuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert, so liegt ebenfalls ein Gewerbebetrieb vor, welcher der Gewerbesteuer unterliegt. Auch für die Ermittlung des für die Besteuerung maßgeblichen Gewerbeertrages ist zunächst auf den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelten Gewinn abzustellen. Um einer Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte sowohl durch die Gewerbesteuer als auch durch die Einkommensteuer entgegenzuwirken, kann die gezahlte Gewerbesteuer unter den Voraussetzungen des § 35 EStG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung pauschaliert angerechnet werden.¹⁰ Ähnlich der Umsatzsteuer greift bei einem Gewinn von unter 24.500 € pro Jahr eine Befreiung von der Anmeldung der Gewerbesteuer.

4. Nichtzahlung der Steuer

Gleich aus mehreren Gründen ist die Nichtzahlung der Steuer mit erheblichem Aufwand und Umständen für den steuerpflichtigen Influencer verbunden. Es droht zunächst die Vollstreckung der Steuerschulden, etwa durch Kontop-

⁷ Vgl. Abschnitt. 2.3 Abs. 5 S. 4 UStAE.

⁸ Müller, in: BeckOK, UStG, § 2 Rn. 125.

⁹ Paucksch, in: BeckOK UStG, § 18 Rn. 55.

¹⁰ Wacker, in: Schmidt (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, § 35 Rn. 2.

fändung. Zudem kann direkt bei den werbenden Auftraggebern gepfändet werden, was dann neben der materiellen Komponente mit einem Imageschaden sowie negativen Presseberichten einhergehen kann.

B. Steuerstrafrechtliche Problematiken

Die zentralen Normen des Steuerstrafrechts sind der Abgabenordnung zu entnehmen und dort in den §§ 369 ff. geregelt. Die Vorschriften stellen keine abschließende Regelung des Steuerstrafrechts dar. Vielmehr gelten das StGB, die StPO, das GVG und andere allgemeine Gesetze über das Strafrecht und das Strafverfahren sowie das OWiG, soweit nichts Abweichendes in den Steuergesetzen bestimmt ist.¹¹

I. Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

§ 370 Abs. 1 AO legt fest, welche Handlungen oder Unterlassungen den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen.

1. Objektiver Tatbestand

§ 370 AO sieht die zwei relevanten Tathandlungen vor, die das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart schützen:¹²

- den zuständigen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machen oder
- die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen.

Bei dem Tatbestand handelt es sich um einen sog. Blankettstraftatbestand. Bei der Anwendung ist stets ein Rückgriff auf die materiellen Steuergesetze erforderlich. Denn diese Gesetze bestimmen, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch überhaupt besteht und mit welchem Inhalt welche steuerlichen Erklärungen abzugeben sind. Auf den ersten Blick differenziert der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO also zwischen einer Begehungsstrafbarkeit in Nr. 1 und zwei Unterlassungsvarianten in Nr. 2 und 3. In der Praxis ist die konkrete Einordnung, insbesondere beim Verschweigen steuerlicher Tatsachen, mitunter dennoch schwierig.¹³

a) Unrichtige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Grundsätzlich kann jedermann den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllen. Es handelt sich um ein Allgemeindelikt und nicht um ein Sonderdelikt. Täter können nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch weitere Personen sein, die sich täterschaftlich beteiligen.

¹¹ Jäger, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, Vorb. zu §§ 369 ff. AO.

¹² Vgl. nur BGHSt 36, 100 (102).

¹³ Zur Problematik vgl. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 92.

Angaben müssen gegenüber den Finanzbehörden wahrheitsgemäß erfolgen, soweit sie steuerlich relevante Sachverhalte betreffen. Das sind Tatsachen, die sich auf die Entstehung, Höhe oder Fälligkeit der Steuer oder das Erlöschen des Steueranspruchs auswirken.¹⁴ Die Angaben können auch konkludent erfolgen.

Der Tatbestand ist erfüllt, wenn Tatsachen unrichtig oder unvollständig angegeben werden, also etwa Einnahmen niedriger dargestellt werden, als sie tatsächlich sind, oder steuermindernde Tatsachen in größerem Umfang geltend gemacht werden, als sie tatsächlich angefallen sind. Dabei setzt eine Steuerhinterziehung durch Verschweigen indes eine Offenbarungspflicht voraus,¹⁵ da in der Variante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO anders als in Nr. 2 ein unechtes Unterlassungsdelikt vorliegt (§ 13 StGB).

Ein relevantes Praxisproblem ist die Pflicht zur Kenntlichmachung abweichender Rechtsauffassungen im Rahmen der Steuererklärung.¹⁶ Bei Fragen, zu denen keine Rechtsprechung existiert und der Steuerpflichtige seiner Erklärung eine eigene, vertretbare Auffassung zugrunde legt, welche jedoch erkennbar von derjenigen der Finanzverwaltung abweicht, muss diese abweichende Meinung kenntlich gemacht werden.

b) Unterlassen von Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Bei dieser Variante handelt es sich um ein echtes Unterlassungsdelikt.¹⁷ Die steuerlichen Erklärungsspflichten ergeben sich zumeist aus den Einzelsteuergesetzen. Erfasst wird auch die verspätete Abgabe steuerlicher Erklärungen. Die Abgabefrist bemisst sich dabei in der Regel nach dem entsprechenden Steuergesetz und im Übrigen nach § 149 AO. Ein umsatzsteuerpflichtiger Influencer wäre verpflichtet, gegenüber dem Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 Abs. 1 UStG) abzugeben. Unterlässt er dies, obwohl er von seiner Verpflichtung weiß, ist der Tatbestand erfüllt. Der Tatbestand ist ferner erfüllt, wenn der Steuerpflichtige nachträglich feststellt, dass eine abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und er diese nicht korrigiert. Denn in diesem Fall liegt ein Verstoß gegen die Berichtigungsvorschriften des § 153 AO vor.

c) Taterfolg

Der Taterfolg tritt in zwei Formen auf: in der Steuerverkürzung und in der Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile. Eine Steuerverkürzung liegt vor, wenn eine Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurde. Für die Steuerhinterziehung ist die fehlende, nicht zu-

¹⁴ Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 76.

¹⁵ BGH, NJW 2013, 2449 (2451).

¹⁶ Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 198 ff.; Krumm, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 49.

¹⁷ BGH, NJW 2007, 1294 (1297).

treffende oder verspätete Festsetzung für den Tatbestand entscheidend. Irrelevant ist dagegen die bloße Nichtzahlung von Steuern. Die Steuerhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt, jedoch nicht notwendig ein Verletzungsdelikt.¹⁸ Es genügt die Gefährdung des Steueraufkommens, eine wirkliche Verletzung des Steueranspruchs ist nicht notwendig.

Ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil ist eine Besserstellung, welche die Finanzbehörde außerhalb des Festsetzungsverfahrens gewährt.¹⁹ Dieser beruht auf dem Tätigwerden der Finanzbehörde und bewirkt eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs²⁰, etwa einen Erlass nach § 163 AO, die Stundung nach § 222 AO, den Aufschub nach § 223 AO oder die Vollstreckungseinstellung nach §§ 257 f. AO. Der Vorteil ist nicht gerechtfertigt, wenn Rechtsanspruch auf ihn nicht besteht.

2. Subjektiver Tatbestand

Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO kann ausschließlich vorsätzlich begangen werden.²¹ Bedingter Vorsatz ist dabei ausreichend. Dieser Vorsatz bemisst sich nach den allgemeinen strafrechtlichen Regeln.²² Der Täter muss einen Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach gegen ihn und eine Verkürzung dieses Anspruchs durch seine Angaben zumindest für möglich halten. Er muss es also für möglich halten, dass seine Angaben unrichtig oder in wesentlichen Punkten lückenhaft sind.²³

In der Praxis wird der Vorsatz regelmäßig nur kurz geprüft oder direkt mit dem Argument unterstellt, dass der Steuerpflichtige um die Möglichkeit eines Steueranspruches wusste.

II. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

Die Norm ist anders als § 370 AO eine Ordnungswidrigkeit. Durch die Verweisung auf § 370 AO wird deutlich, dass der objektive Tatbestand identisch ist. Es handelt sich insoweit um einen Auffangtatbestand für all diejenigen Fälle, in denen der Täter nicht vorsätzlich handelt.²⁴ In der Praxis bedeutet die Leichtfertigkeit in etwa grobe Fahrlässigkeit, mithin also einen besonders hohen Grad an Fahrlässigkeit.²⁵

Mit Blick auf die Tätigkeit als Influencer ist zu beachten, dass diese überwiegend sehr jung und daher noch wenig erfahren in beruflichen sowie rechtlichen Angelegenheiten sind. So muss sich etwa ein Gewerbetreibender über die mit seinem Gewerbe

verbundenen steuerlichen Pflichten informieren.²⁶ Wer als Influencer tätig ist, kann sich daher später nicht darauf berufen, er hätte keine Kenntnis von steuerlichen Verpflichtungen gehabt. Mit Tätigkeitsaufnahme entsteht eine Informationspflicht. Notfalls müsste steuerlicher Rat eingeholt werden.²⁷ Wird dies unterlassen, liegt eine leichtfertige Handlung nahe. Der Steuerpflichtige muss die beratende Person auch überwachen.²⁸ Er muss dabei zumindest sicherstellen, dass die Person tatsächlich über entsprechendes Know-How verfügt, zuverlässig arbeitet und darf insbesondere nicht „blind“ fremdverfasste Steuererklärungen unterschreiben. Dies gilt sogar gegenüber Steuerberatern oder Rechtsanwälten.²⁹

III. Strafen

Der Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO beträgt Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe. Durch die Erfüllung eines Regelbeispiels in Abs. 3 liegt ein besonders schwerer Fall vor.³⁰ Welche Strafe im Einzelfall gerecht ist, hängt von den Strafzumessungsgründen ab. Die Praxis orientiert sich dabei insbesondere an der Summe der hinterzogenen Steuer. Es haben sich folgende Leitlinien des BGH ergeben:

Hinterzogene Summe	Strafmaß
bis 1.000 €	Einstellung gegen Auflagen
bis 50.000 €	Geldstrafe
bis 100.000 €	Geld- oder Freiheitsstrafe
bis 1.000.000 €	Freiheitsstrafe, ggf. zusätzlich Geldstrafe
ab 1.000.000 €	Freiheitsstrafe ohne Bewährung mit zwingender öffentlicher Hauptverhandlung

Natürlich handelt es sich hierbei nicht um starre Grenzen, sondern vielmehr Leitlinien, zu denen stets eine Gesamtbetrachtung aller Umstände erforderlich ist. Solche können, neben den allgemeinen Strafzumessungsaspekten, im Steuerrecht insbesondere steuerliche Erfahrungheit, das Motiv der Hinterziehung, die Schadenswiedergutmachung durch Rückzahlung der Steuer sowie insbesondere die Kooperation bei der Aufklärung des Sachverhaltes sein.

IV. Selbstanzeige

Für junge und unerfahrene Menschen kann es im Zeitalter von Social Media sehr schnell und sehr steil bergauf gehen. Die richtige Handhabung konkreter steuerlicher Sachverhalte bleibt dabei oft auf der Strecke und die Steuerhinterziehung ist damit schnell vollendet. Das Steuerrecht sieht für diesen Fall

¹⁸ BGH, NJW 2009, 381 (384).

¹⁹ Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 Rn. 168; vgl. BGHSt 25, 202.

²⁰ BGH, NJW 2009, 381 (383).

²¹ Vgl. § 15 StGB. Bei fahrlässiger Begehung kann eine Ordnungswidrigkeit in Form der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO vorliegen.

²² Vgl. dazu Fischer (Hrsg.), § 15 StGB Rn. 3 ff.

²³ Erbs/Kohlhaas/Hadamitzky/Senge, AO, § 370 Rn. 62.

²⁴ BGH, NSStZ 1988, 276 (276).

²⁵ BGH, NSStZ 1988, 276 (277).

²⁶ BGH, NSStZ 2012, 160 (162).

²⁷ BGH, NSStZ, 2012, 160 (162).

²⁸ BGHSt 7, 349 (352).

²⁹ BGHSt 7, 349 (352).

³⁰ Die Rechtsprechung nimmt eine Hinterziehung in großem Ausmaß ab einer Summe von 50.000 € an, vgl. etwa BGH, NJW 2016, 965 (966).

eine Besonderheit vor. Durch die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO kann der Steuerpflichtige der Strafverfolgung unter engen Voraussetzungen entgehen.

Die Selbstanzeige muss rechtzeitig erfolgen. Sie kann dann nicht mehr erfolgen, wenn ein Sperrgrund vorliegt, beispielsweise dem Täter die Einleitung eines Strafverfahrens bekannt gegeben oder eine Außenprüfung angeordnet wurde. Eine Selbstanzeige scheidet aus, wenn die Tat bereits entdeckt wurde und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste. „Entdeckt“ meint in diesem Zusammenhang einen hinreichenden Tatverdacht seitens des Amtsträgers.³¹ Positive Kenntnis hat der Steuerpflichtige dann, wenn er aus den ihm bekannten Umständen den Schluss zieht, die Behörde habe von der Tat die für die Entdeckung hinreichende Kenntnis.³² Strittig ist nach wie vor, ob medienwirksame Berichterstattung über den Ankauf einer Steuer-CD die strafbefreiende Selbstanzeige ausschließt.³³ Die Frage erlangt vor diesem Hintergrund des Ankaufs einer Steuer-CD aus Dubai durch das Bundesfinanzministerium im Juni 2021 besondere Brisanz. Das Emirat gilt als Steueroase und erfreute sich in den vergangenen Jahren zunehmender Beliebtheit auch unter Influencern. Die Bilanz fiel bislang jedoch eher ermüthend aus.³⁴

Die Selbstanzeige muss vollständig erfolgen. Es müssen Angaben zur jeweiligen Steuerart zu allen unverjährten Steuerstraftaten, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Hinterzieht der Täter im selben Veranlagungszeitraum Einkommensteuer und Umsatzsteuer und beschränkt er seine Selbstanzeige auf die Einkommensteuer, so kann er diesbezüglich straffrei werden. Die Strafbarkeit wegen § 370 AO bezüglich der Umsatzsteuer bleibt mangels wirksamer Selbstanzeige bestehen. Ab einer Summe von 25.000 € hinterzogenen Steuern ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr ohne weiteres möglich. Ein Absehen von der Verfolgung nach § 398a AO ist bei Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrages zu erreichen.

Die Erstellung einer strafbefreienden Selbstanzeige ist fehleranfällig. Kompetenter rechtlicher Rat ist Pflicht, da eine unvollständige³⁵ Selbstanzeige unwirksam ist und nicht zur Straffreiheit führt. Bei einer wirksamen Selbstanzeige muss der Steuerpflichtige die ausstehenden Steuern sowie die Hinterziehungszinsen innerhalb einer festgesetzten Frist begleichen. Anschließend wird das Strafverfahren eingestellt. Eine Verfol-

gung als Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO bleibt möglich.³⁶

C. Verjährung

I. Steuerliche Verjährung

Die steuerrechtliche Festsetzungsverjährung richtet sich nach der Festsetzungsfrist, §§ 169 ff. AO. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist ist eine Steuerfestsetzung, deren Änderung oder Aufhebung nicht mehr zulässig. Die Festsetzungsfrist beträgt im Regelfall vier Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf und bei Steuerhinterziehung zehn Jahre. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

II. Strafrechtliche Verjährung

Die strafrechtliche Verjährungsfrist für die Steuerhinterziehung beträgt im Regelfall fünf Jahre, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB. Für den besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist nunmehr 15 Jahre gemäß § 376 Abs. 1 AO.³⁷ Die Verjährung beginnt mit der Beendigung der konkreten Tat. Die Hinterziehung von Veranlagungssteuern, etwa der Einkommensteuer, ist mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids nach § 124 AO beendet.³⁸ Bei einer Hinterziehung durch Unterlassen ist der allgemeine Abschluss der Veranlagungsarbeiten entscheidend.³⁹ Die Umsatzsteuerhinterziehung ist mit Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung noch nicht beendet; die Vorteile der Tat sichert sich der Täter dauerhaft erst durch die jährliche Veranlagung.⁴⁰

D. Fazit

Was als Hobby beginnt, kann schnell zu einer dauerhaften und lukrativen Einkommensquelle werden. Die steuerliche Relevanz der Werbegeschenke und Einladungen sind groß. Spätestens ab dem Zeitpunkt, ab dem ersten Kooperationen zwischen Unternehmen und Influencern vereinbart werden, sollte unbedingt die steuerliche Komponente Beachtung finden. Dieser Ansatz lohnt sich. Denn nur so können drohende Imageschäden, hohe Steuernachzahlungen und strafrechtliche Konsequenzen vermieden werden.

³¹ Beckemper, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 371 AO Rn. 179.

³² Beckemper, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 371 AO Rn. 187.

³³ Das Finanzministerium NRW geht davon aus, dass in diesem Zeitpunkt noch kein Sperrgrund vorliegt. Das OLG Schleswig geht in wistra 2016, 119 hingegen davon aus, dass die Kenntnis vom Kauf einer Steuer-CD von einer bestimmten Bank für einen Sperrgrund genügt.

³⁴ Kveton, Kaum Erlöse durch Steuer-CD aus Dubai, <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/sa-f-kaum-erloese-durch-steuer-cd-aus-dubai,SwTUQZ2>, Abruf v. 1.3.2022.

³⁵ Der 1. Senat des BGH geht von einer unschädlichen Abweichung von bis zu 5 % aus, BGH, NJW 2011, 3249 (3255).

³⁶ OLG Frankfurt, NJW 1968, 263 (264); BayObLGSt. 1980, 18. 2090 (2090).

³⁷ Seit 2020, wohl für alle bei Inkrafttreten des Änderungsgesetzes (29.12.2020) noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen (zur vorherigen Fristverlängerung vgl. BGH, NStZ 2013, (415)).

³⁸ BGH, NStZ 1984, 414 (414).

³⁹ BGH, NJW 2006, 1525 (1527).

⁴⁰ Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 555; Jäger, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 203.