

# Steuerschuld von Zwangsprostituierten

## Rechtsgutachten

von

Rechtsanwalt Felix Wiesner  
Kanzlei Amigo  
Residenzstraße 154  
13409 Berlin

Im Auftrag von:  
KOK – Bundesweiter Koordinierungskreis gegen Menschenhandel e.V.  
Lützowstr. 102-104  
10785 Berlin

Berlin, Dezember 2025

## Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung .....	3
2	Darstellung der Sachverhalte .....	3
3	Rechtliche Würdigung .....	5
3.1	Exkurs Non-Punishment-Prinzip .....	5
3.1.1	Europäische Menschenrechtskonvention .....	6
3.1.2	Europäische Union .....	7
3.2	Steuerschuldrecht – Steuerbarkeit von unter Zwang erwirtschafteten Einnahmen .....	8
3.2.1	Entstehung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis .....	9
3.2.2	Einkommensteuer .....	14
3.3	Festsetzung und Erhebung im Besteuerungsverfahren .....	26
3.3.1	Abgabepflicht von Steuererklärungen .....	26
3.3.2	Festsetzung / Schätzung .....	27
3.3.3	Erhebung .....	31
3.4	Steuerstrafverfahren .....	35
3.4.1	Strafbarkeit der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO .....	35
3.4.2	Zur Strafverfolgung .....	40
3.5	Steuerordnungswidrigkeitsverfahren, §§ 377 ff. AO .....	42
3.5.1	Zum Tatbestand des § 378 AO .....	42
3.5.2	Zur Ermessensausübung .....	43
4	Ergebnis .....	45
5	Lösungsansätze .....	46

## 1 Einleitung

Der Bundesweite Koordinierungskreis gegen Menschenhandel – KOK e.V. ist ein Zusammenschluss von 43 Organisationen, die sich für die Verbesserung der Lebenssituation der Betroffenen von Menschenhandel und Ausbeutung engagieren. Die Beratungspraxis der im KOK e.V. verbundenen spezialisierten Fachberatungsstellen zeigt, dass Betroffene von Zwangsprostitution nicht nur psychische und physische Folgen durch ihre Ausbeutungssituation erleiden, sondern auch mit gravierenden finanziellen Konsequenzen konfrontiert werden. Der KOK e.V. hat ein entsprechendes Rechtsgutachten in Auftrag gegeben, um die rechtlichen Herausforderungen zu beleuchten und etwaige Handlungsoptionen für Betroffene sichtbar zu machen.

Das nachfolgende Gutachten erörtert die steuer- und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen, die sich im Nachhinein für betroffene Personen ergeben, die im Rahmen einer Nötigungslage unfreiwillig Einkünfte aus der Prostitution erwirtschaftet haben.

Es ist zu begutachten, an welchen Stellen im Besteuerungsverfahren und in straf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Verfahren die Betroffenen von Menschenhandel und Zwangsprostitution durch etwaig bestehende Steuerpflichten unverhältnismäßige Belastungen erfahren. Kern und begleitender Maßstab der rechtlichen Würdigung ist die Überprüfung der Einhaltung des Non-Punishment-Prinzips (NPP) im weiteren Sinne im Hinblick auf die fiskalische Behandlung der Betroffenen dieser Straftaten.

Die tatsächlichen Verhältnisse, in denen die zu begutachtenden Konstellationen auftreten, sind verschieden und komplex, sodass im Gutachten maßgebliche Würdigungen allgemeiner Rechtsfragen vorgenommen werden – an gegebener Stelle wird jedoch kenntlich gemacht, dass es in der Rechtspraxis auf die konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommen wird.

Zur Veranschaulichung werden daher in der Sachverhaltsdarstellung nachfolgend vier stellvertretende Sachverhalte dargestellt, die von der Auftraggeberin aus ihrer empirischen Erfahrung als relevant für die vorgelegte Begutachtungsfrage ausgewählt wurden.

An geeigneter Stelle finden sich **Beratungshinweise**, die für Beratungsstellen von Betroffenen zur ersten Einschätzung von Sachverhalten dienen sollen. Sie ersetzen freilich keine Rechts- oder Steuerberatung im Einzelfall.

## 2 Darstellung der Sachverhalte

Folgende Sachverhalte werden der Begutachtung zugrunde gelegt. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass diese Sachverhalte nicht einzeln unter die dargestellten Normzusammenhänge subsumiert werden sollen. Sie dienen als erläuternder Kontext und werden durch punktuelle Bezugnahmen herangezogen, um die hier vorgenommene Regelauslegung zu veranschaulichen.

### Sachverhalt 1: Steuererklärung durch den Täter

Die von Zwangsprostitution betroffene Person ist als Prostituierte registriert und verfügt über eine Steuernummer beim Finanzamt. Sie steht mit dem Täter nach außen hin in einer partnerschaftlichen Beziehung, ohne verheiratet zu sein. Sie erbringt die Dienstleistungen, die der Täter von ihr unter Ausnutzung ihrer Zwangslage verlangt und vollständig organisiert. Die Gegenleistungen, die durch ihre Tätigkeiten erwirtschaftet werden, werden vollständig vom Täter vereinnahmt; für die betroffene Person selbst ergibt sich kein Verdienst. Der Täter erstellt eine frei erfundene Steuererklärung mit beliebigen Zahlen. Die betroffene Person unterschreibt die Erklärung, ohne jedoch den Inhalt und die Tragweite zu verstehen. Auf Grundlage dieser Steuererklärung setzt das Finanzamt die Steuerschuld der Betroffenen in einem Steuerbescheid fest. Da die Person den Täter verlassen hat, geht ihr dieser Steuerbescheid jedoch nicht zu, sodass sie keine tatsächliche Kenntnis über die Forderung der Steuerbehörde erhält. Nach Ablauf einer Rechtsbehelfsfrist beruft sich die Finanzverwaltung auf die formelle Bestandskraft des Bescheides. Der nunmehr bestandskräftige Steuerbescheid dient der Behörde als Vollstreckungstitel gegen die betroffene Person, um die Steuerschulden einzutreiben. Im Vollstreckungsverfahren ermittelt die Finanzbehörde den aktuellen Wohnort der Betroffenen und leitet Vollstreckungsmaßnahmen ein. Das Finanzamt verweist darauf, dass keine Möglichkeit zur Änderung des Bescheides bestehe und dass die Betroffene ausschließlich zivilrechtlich gegen den Täter vorgehen könne. Auch eine Einigung mit dem Finanzamt über eine Stundung mit Ratenzahlung wird abgelehnt, da die betroffene Person über kein festes Einkommen verfügt. Eine Pfändung führt nicht zum Erfolg, da keine pfändbaren Vermögensgegenstände oder Drittschuldner\*innen vorhanden sind.

### Sachverhalt 2: Nichtabgabe der Steuererklärung

Die betroffene Person ist ordnungsgemäß als Prostituierte registriert und verfügt über eine Steuernummer beim Finanzamt. Sie erbringt die Dienstleistungen, die der Täter von ihr unter Ausnutzung ihrer Zwangslage verlangt. Die betroffene Person begibt sich dazu an vom Täter bestimmte Orte und bietet sexuelle Dienstleistungen nach den Vorgaben des Täters an. Die Wahl der Kund\*innen obliegt der Betroffenen. Die Gegenleistungen, die durch ihre Tätigkeiten erwirtschaftet werden, werden zum größten Teil an den Täter abgeführt; für die betroffene Person selbst ergibt sich kein Verdienst. Die betroffene Person hat keine Steuererklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben. Nach Beendigung der Zwangslage konsultiert die betroffene Person eine Beratungsstelle, die dem Finanzamt die Beendigung der Tätigkeit anzeigt. Das Finanzamt fordert für den Zeitraum bis zur Beendigung zur Abgabe einer Steuererklärung auf. Wird hierauf keine Erklärung eingereicht, schätzt das Finanzamt das zu versteuernde Einkommen und setzt die darauf entfallenden Steuern in einem Bescheid fest. Nach Ablauf einer Rechtsbehelfsfrist beruft sich die Finanzverwaltung auf die formelle Bestandskraft des Bescheides. Der nunmehr bestandskräftige Steuerbescheid dient der Behörde als Vollstreckungstitel gegen die betroffene Person, um die Steuerschulden einzutreiben.

### Sachverhalt 3: Strafverfahren gegen den Täter und anschließende steuerstrafrechtliche Ermittlung gegen die Betroffene

Die betroffene Person wird als Zeugin in einem Strafverfahren wegen Zwangsprostitution vernommen. In ihrer Aussage teilt die betroffene Person folgende Informationen mit: Sie sei auf Kosten des

Angeklagten ohne Aufenthaltserlaubnis ins Inland verbracht worden. Für den Angeklagten habe sie in einem von ihm betriebenen Bordell sexuelle Dienstleistungen gegenüber Dritten erbringen müssen. Ihre Einnahmen seien auf die zuvor vom Angeklagten übernommenen Kosten für die Schleusung sowie Kost und Logis angerechnet worden. Unabhängig vom Ausgang des Strafverfahrens gegen den Täter leitet die Steuerfahndungsstelle ein Ermittlungsverfahren nach § 397 Abs. 1 AO wegen des Verdachts auf Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung ein. Begründet wird der Vorwurf damit, dass die betroffene Person ausweislich des Strafverfahrens wegen Zwangsprostitution, in dem sie als Geschädigte aussagte, in einem bestimmbaren Zeitraum der Prostitution nachgegangen sei. Bei Prostitution handele es sich um eine selbstständige Tätigkeit, deren Einkünfte der Einkommens- bzw. Gewerbesteuer unterlägen. Diese Einkünfte seien von der nunmehr beschuldigten Person pflichtwidrig nicht erklärt worden.

#### Sachverhalt 4: Strafverfahren inkl. Adhäsionsverfahren

Der Täter ist angeklagt und wird wegen Delikten im Zusammenhang mit Zwangsprostitution verurteilt. Eine Betroffene seines Handelns war bereits vor Tatbeginn als Sexarbeiterin tätig. Der Angeklagte hat die Betroffene dann gegen ihren ausdrücklichen Willen mit Zwangsmitteln dazu gebracht, extreme sexuelle Dienstleistungen zu erbringen. Er nahm ihr ebenfalls durch Zwangsmittel die Möglichkeit, die Betätigung zu beenden, und behielt den größten Teil ihrer Einnahmen für sich ein. Im Strafverfahren stellt die betroffene Person als Nebenklägerin einen Adhäsionsantrag für ihre vermögensrechtlichen Entschädigungsansprüche aufgrund der einbehaltenen Vergütung sowie auf materiellen und immateriellen Schadensersatz wegen der erlittenen Peinigungen. Die Ansprüche werden ihr zugesprochen. Die betroffene Person gibt für das betreffende Kalenderjahr eine Einkommensteuererklärung ab, unterlässt es aber, die erhaltenen Schadensersatzzahlungen zu erklären. Die Finanzverwaltung erhält Kenntnis von diesem Umstand und geht davon aus, dass es sich bei den Ansprüchen zum Teil um Schadensersatzleistungen statt der Leistung (für den entgangenen Lohn) handele. Das Finanzamt erlässt einen Steuerbescheid, in welchem es diese Schadensersatzleistungen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit feststellt, stellt die daraus resultierenden Forderungen fällig und leitet ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ein.

### 3 Rechtliche Würdigung

Im Folgenden wird zunächst exkursweise das NPP vorgestellt, da es als rechtliches Querschnittsprinzip in der Begutachtung an verschiedenen Stellen einbezogen wird.

#### 3.1 Exkurs Non-Punishment-Prinzip

Das Non-Punishment-Prinzip ist ein auf internationaler Ebene entwickeltes menschenrechtliches Prinzip, wonach Betroffene von Menschenhandel nicht für Straftaten oder anderes rechtswidriges Verhalten bestraft werden sollen, die sie im Kontext ihrer Zwangslage begehen (mussten). Das Prinzip zielt darauf ab, die Menschenrechte der von Menschenhandel betroffenen Personen zu schützen, präventiv gegen sekundäre Viktimisierung vorzugehen und nicht zuletzt zu ermöglichen, dass die

betroffenen Personen als Zeug\*innen in einem etwaigen Strafverfahren gegen die Täter\*innen wegen Menschenhandels im Interesse der Strafverfolgung mitwirken.<sup>1</sup>

### 3.1.1 Europäische Menschenrechtskonvention

Seine Ursprünge hat das Non-Punishment-Prinzip in völkerrechtlichen Übereinkommen. Art. 4 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) sieht ein Verbot von Sklaverei, Leibeigenschaft und Zwangsarbeit vor. Auf Grundlage der EMRK verständigten sich die Vertragsstaaten in der Europaratskonvention gegen Menschenhandel vom 16.05.2005 darauf, dass die Rechtsordnungen der Vertragsstaaten eine Möglichkeit vorsehen müssen, die Straftaten, die die Opfer von Menschenhandel begangen haben, nicht zu verfolgen. Dabei lässt der Konventionstext offen, ob diese Regelung auf dem Gebiet des prozessualen oder materiellen Strafrechts oder auf einem anderen Gebiet zu erfolgen hat. In Deutschland kommt der EMRK gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zu. Da es sich bei dem Bundesgesetz um eine Form transformierten Völkerrechts handelt, gilt es im Falle einer Kollision mit einfachem Bundesrecht den Grundsatz der völkerrechtsfreundlichen Auslegung nach Art. 1 Abs. 2 und Art. 25 GG zu berücksichtigen. Bei der Auslegung von Grundrechten und rechtsstaatlicher Grundsätze ist die EMRK bei Abwägungsfragen zu berücksichtigen und als Auslegungshilfe heranzuziehen.<sup>2</sup>

Entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) sind Inhalt und Entwicklungsstand der EMRK zu beachten, sofern sie zu keiner Einschränkung der Grundrechte führen und nicht eindeutig gegen deutsche Verfassungsbestimmungen oder Gesetzesrecht verstoßen.<sup>3</sup> Den Entscheidungen des Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) kommt grundsätzlich nur eine *inter partes*-Wirkung zu und sie verpflichten primär die verfahrensbeteiligten Parteien (Art. 46 Abs. 1 EMRK). Dennoch kommt der Entscheidung auch den nicht verfahrensbeteiligten Vertragsstaaten eine Leit- und Orientierungsfunktion zu, mit dem Ziel einer Übernahme von grundlegenden Wertungen der EMRK im Falle von verallgemeinerungsfähigen Grundlinien, um Konflikte zwischen völkerrechtlichen Verpflichtungen und nationalem Recht zu vermeiden.<sup>4</sup> In einem Urteil des EGMR vom 28.11.2023 leitete dieser in dem Verfahren gegen Bulgarien aus Art. 4 der EMRK ebenfalls die Pflicht des Staates her, Schadensersatzansprüche zugunsten der Betroffenen von Menschenhandel rechtlich zu ermöglichen.<sup>5</sup> In dem zugrunde liegenden Fall handelte es sich um einen Fall der Zwangsprostitution. In einem sich an die Ausbeutung anschließenden Gerichtsverfahren wurde der Betroffenen der Anspruch auf Schadensersatz für die Einkünfte, die der Täter mit ihrer Ausbeutung generierte, versagt. Das bulgarische Zivilgericht lehnte den Anspruch mit der Begründung ab, die

---

<sup>1</sup> Richtlinie 2024/1712, ABl. L vom 24.06.2024, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:L\\_202401712](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202401712) (zuletzt abgerufen am 03.12.2025), hier insbesondere Erwägungsgründe 14 und 35.

<sup>2</sup> BVerfG-Beschluss v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04 Rn. 44, 60, 74.

<sup>3</sup> BVerfG, NJW 2004, 3407 (3411); BVerfGE 148,126 Rn. 134.

<sup>4</sup> BVerfG 148, 296 ff.

<sup>5</sup> EGMR Urteil v. 28.11.2023, Kammer III, 18269/18, abrufbar unter: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-229129> (zuletzt abgerufen am 13.10.2025).

Forderung entstamme aus unzünftigen und sittenwidrigen Handlungen. Der EGMR führt in seiner Urteilsbegründung dazu aus, dass der Vertragsstaat aufgrund von Art. 4 der EMRK nicht nur zur Schaffung eines rechtlichen und administrativen Rahmens verpflichtet sei, der Menschenhandel verbietet und bestraft, sowie operative Maßnahmen zu ergreifen, um (potentielle) Betroffene des Menschenhandels zu schützen und Sachverhalte möglichen Menschenhandels zu untersuchen.<sup>6</sup> Vielmehr gehöre zur Bekämpfung von Menschenhandel auch eine Kombination von Maßnahmen einschließlich des Opferschutzes. Die Wiedergutmachung des erlittenen Schadens der Betroffenen sei aus menschenrechtlicher Perspektive eine übergeordnete Überlegung und umfasse auch die finanzielle Wiedergutmachung und nicht zuletzt den Schutz ihrer Würde. Zugleich diene der Ersatzanspruch der Prävention, da die Früchte der verbotenen Ausbeutung nicht den Täter\*innen verblieben. Der Gerichtshof verpflichtete Bulgarien daher, den Schadensersatzanspruch zu gewähren.<sup>7</sup>

Da das konkrete Urteil gegen Bulgarien erging, ergibt sich für die Bundesrepublik Deutschland daraus keine unmittelbare rechtliche Verpflichtung. Dennoch kommt dem Urteil eine Orientierungsfunktion zu. Diese Orientierungsfunktion gründet auf der Notwendigkeit, dass Vertragsstaaten an der Weiterentwicklung des Europäischen Menschenrechtsschutzes mitwirken.<sup>8</sup> Die Konvention müsse hierzu stets im Einklang mit anderen völkerrechtlichen Regelungen, wie dem Übereinkommen zur Bekämpfung des Menschenhandels, ausgelegt werden. Rechtsanwender\*innen müssten sich von der fachlichen Interpretation der Expert\*innengruppe gegen Menschenhandel<sup>9</sup> leiten lassen. Zusätzlich seien die Entwicklungen in den innerstaatlichen Rechtsordnungen zu berücksichtigen, da diese ein Indiz für ein einheitliches Vorgehen der Mitgliedsstaaten sein könnten.<sup>10</sup>

### 3.1.2 Europäische Union

Parallel dazu wurde auf Ebene der Europäischen Union mit der Richtlinie (EU) 2011/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 05.04.2011 zur Verhütung und Bekämpfung des Menschenhandels und zum Schutz seiner Opfer das Non-Punishment-Prinzip in Art. 8 der Richtlinie in seiner strafrechtlichen Ausprägung eingeführt und mit deren Änderung mit der Richtlinie (EU) 2024/1712 vom 14.07.2024 weiter ausdifferenziert. Darin heißt es nunmehr:

#### **Artikel 8**

##### ***Verzicht auf Strafverfolgung oder Straffreiheit der Opfer***

---

<sup>6</sup> EGMR Urteil v. 28.11.2023, Kammer III, 18269/18, abrufbar unter: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-229129> (zuletzt abgerufen am 13.10.2025).

<sup>7</sup> Ebd.

<sup>8</sup> Zehetgruber, ZJS 1/2016 S. 56; BVerfGE 148, 126 Rn. 129.

<sup>9</sup> Expert\*innengruppe gegen Menschenhandel des Europarates – Group of Experts on Action against Trafficking in Human Beings (GRETA).

<sup>10</sup> Ebd.

*Die Mitgliedstaaten treffen im Einklang mit den Grundsätzen ihrer Rechtsordnung die Maßnahmen, die erforderlich sind, um sicherzustellen, dass die zuständigen nationalen Behörden die Befugnis haben, Opfer des Menschenhandels wegen ihrer Beteiligung an strafbaren oder anderen unrechtmäßigen Handlungen, zu denen sie sich als unmittelbare Folge davon, dass sie Straftaten im Sinne des Artikels 2 ausgesetzt waren, gezwungen sahen, nicht strafrechtlich zu verfolgen oder von deren Bestrafung abzusehen.*

Während die Umsetzung der Richtlinie vom 05.04.2011 in der Bundesrepublik hauptsächlich die Einführung neuer Straftatbestände zur Folge hatte,<sup>11</sup> bezieht die Änderung der Richtlinie vom 14.07.2024 neben der Straffreiheit der Betroffenen für die Beteiligung an strafbaren Handlungen nun auch explizit die Beteiligung an anderen unrechtmäßigen Handlungen mit ein. Damit wäre auch die Berücksichtigung von im Rahmen der Zwangslage begangenen Steuerstraftaten oder Ordnungswidrigkeiten denkbar. Hierzulande wurde das Non-Punishment-Prinzip bislang in § 154c Strafprozessordnung (StPO) (Absehen von der Verfolgung des Opfers einer Nötigung oder Erpressung) gesetzlich verankert. Bei § 154c StPO handelt es sich jedoch um eine rein strafrechtliche Ausprägung des Non-Punishment-Prinzips. Die rechtlichen Belastungen, die den Betroffenen im Nachgang der Zwangslage entstehen, sind jedoch nicht nur allein strafrechtlicher Natur:

Einerseits kommen auch Ordnungswidrigkeiten in Betracht, die auf die Betroffenen eine vergleichbare Wirkung entfalten können. Solange keine ausdrückliche Umsetzung im Sinne der hierauf bezogenen Erweiterung der Richtlinie erfolgt, bleibt Anknüpfungspunkt für die Anwendung des Grundsatzes im Ordnungswidrigkeitsrecht die in § 47 Abs. 1 Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) geregelte Möglichkeit, dass die Behörde von der Verfolgung absehen kann, sofern diese unverhältnismäßig ist. Hier obliegt es jedoch der jeweiligen zuständigen staatlichen Stelle, von der Einstellungsmöglichkeit Gebrauch zu machen. Da es sich um eine Ermessensentscheidung handelt, ist das für die Betroffenen im Vorhinein oft schwer absehbar und mit Risiken verknüpft.

Andererseits können aber auch andere verfahrensrechtliche Belastungen, etwa im Besteuerungsverfahren, wie eine Strafe wirken, wenn ohne eine freiwillige Veranlassung ein Tatbestand eintritt, an den eine belastende Rechtsfolge geknüpft wird, die der Person ohne die Zwangslage nicht widerfahren wäre. Eine Ausdehnung des NPP in einem weiteren Sinne, dass etwa solche Auswirkungen auch erfasst wären, ist bislang entgegen der aus dem EGMR-Urteil dargestellten Regelungswirkung des Art. 4 EMRK weder völkerrechtlich noch im nationalen Recht kodifiziert.

### **3.2 Steuerschuldrecht – Steuerbarkeit von unter Zwang erwirtschafteten Einnahmen**

In einem ersten Schritt ist zu begutachten, ob die unter Zwang erwirtschafteten Vergütungen steuerpflichtiges Einkommen der Betroffenen darstellen. Dazu muss aufgrund der Betätigung ein Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis in einer bestimmten Steuerart entstanden sein.

---

<sup>11</sup> Gesetz v. 11.10.2016 – BGBl. 2016, Nr. 48 vom 14.10.2016, S. 2226.

### 3.2.1 Entstehung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis

Ein Anspruch des Staates aus dem Steuerschuldverhältnis entsteht, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz eine Leistungspflicht knüpft, vgl. § 38 Abgabenordnung (AO). Die grundsätzlichen Bestimmungen zur Entstehung eines solchen Anspruchs richten sich nach der AO und den konkreten Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze – hier also des Einkommensteuergesetzes (EStG), des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) und des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Die jeweils relevanten Vorschriften sehen überwiegend objektive Tatbestandsmerkmale vor, wie etwa ein bestimmtes Auftreten im Geschäftsverkehr, die Realisierung eines Vermögenszuwachses, einen Leistungsaustausch o. Ä.

Ganz entscheidend ist hierbei das steuerrechtliche Realisationsprinzip. Danach sind bei den hier denkbaren Betätigungskonstellationen<sup>12</sup> nur diejenigen Erträge steuerbar, die auch tatsächlich im betreffenden Veranlagungszeitraum realisiert – also zugeflossen sind, § 11 EStG. Auch wenn nach außen hin etwa der Eindruck eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses entstanden sein sollte, eine Vergütungsvereinbarung vorliegt oder auch eine Schuld der Täter\*innen auf Zahlung eines Entgelts begründet worden ist – solange dieses nicht bei der betroffenen Person gutgeschrieben wurde, liegt auch keine steuerbare Einkommensrealisation vor. In Sachverhalt 1 hat beispielsweise die betroffene Person die erzielten Entgelte letztlich nie selbst erhalten, sodass steuerpflichtige Einkünfte in ihrer Person dem Grunde nach nicht vorliegen dürften.

Zu problematisieren ist im Rahmen von § 38 AO, ob es für die Verwirklichung eines Besteuerungstatbestandes auch auf das Vorhandensein eines subjektiven Merkmals ankommt. Also ob neben den meist objektiven Voraussetzungen der Besteuerungstatbestände auch festzustellen ist, ob die steuerpflichtige Person diesen Sachverhalt wissentlich und willentlich verwirklichen wollte. Wäre ein Willenselement erforderlich, so würde es im Vorliegenden auf die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen gar nicht ankommen, denn eine gegen den Willen der Betroffenen vorgenommene Handlung könnte gar nicht erst einen Besteuerungstatbestand im Sinne des § 38 AO verwirklichen. Und das wäre bei den vorliegend zu begutachtenden Zwangslagen wohl regelmäßig der Fall.

Grundsätzlich wird von der herrschenden Meinung sowohl die Voraussetzung eines kognitiven Elements – also der bewussten Kenntnis des eingetretenen Tatbestands – als auch die Voraussetzung eines voluntativen Elements – also der willentlichen Verwirklichung des Tatbestands – für das Eintreten der Besteuerungsrechtsfolge abgelehnt.<sup>13</sup> Ist der objektive Tatbestand verwirklicht, spielt die Kenntnis oder der Wille der Steuerpflichtigen für die Entstehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis keine Rolle. Wer etwa Einnahmen fälschlich für steuerfrei hält, kann sich im Nachhinein nicht darauf berufen, dass sie\*er sie nicht erzielt hätte, wenn sie\*er von der

---

<sup>12</sup> Es dürfte sich regelmäßig nur um Fälle handeln, in denen die Betroffenen allenfalls Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielen, deren Erträge nicht aufgrund doppelter Buchführung zu ermitteln sind. Auch eine Sollversteuerung kommt wohl regelmäßig nicht vor.

<sup>13</sup> Zugmaier/Nöcker/Kohler, § 38 AO Rz. 18.

Besteuerungsfolge gewusst hätte. Auch kann ein Steueranspruch nicht durch willentliche vertragliche Schuldnerbestimmung abgewendet werden. So können zwar Gesellschafter\*innen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) sich untereinander zivilrechtliche Haftungsbeschränkungen in der Weise gewähren, dass ein\*e Gesellschafter\*in nach außen für Gesellschaftsverbindlichkeiten nicht haften soll. Hieran aber ist die Finanzbehörde bei der Beurteilung der in Anspruch zu nehmenden Haftungsschuldner\*innen eines Anspruchs aus einem Steuerschuldverhältnis nicht gebunden.<sup>14</sup> Ferner hat der Bundesfinanzhof (BFH) geurteilt, dass ein Lkw-Fahrer, der ohne sein Wissen unverzollte Tabakwaren ins Land einführt, als Verbringer gelten muss und damit Schuldner der hierauf entfallenden Steuerschulden gemäß Tabaksteuergesetz (TabStG) ist, weil das Gesetz nur an das objektive Verbringen anknüpft. Es zähle zum berufstypischen Risiko, dass ein Lkw-Fahrer tatsächliche Herrschaftsmacht über eine Sachgesamtheit (seine Ladung) erlangt, ohne diese im Einzelnen kennen zu müssen. Dass die Steuerschuld den bewusst handelnden Hintermann des Schmuggels ebenso trifft, ist unerheblich, wenn durch zutreffendes Auswahlermessen beide unabhängig voneinander für die gesamte Schuld in Anspruch genommen werden dürfen.<sup>15</sup> Dennoch meint das Fehlen eines subjektiven Tatbestands im Rahmen von § 38 AO nicht die etwaigen subjektiven Voraussetzungen, die zum Tatbestand des Steuergesetzes selbst gehören, wie etwa die Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen von § 15 Abs. 2 EStG (dazu sogleich). Da der Wortlaut des § 38 AO keine Beschränkung auf rein objektive Tatbestandsmerkmale vorsieht, handelt es sich hier um eine sog. rechtsdogmatisch begründete Reduktion des Wortlautes. Das hat durchaus seine Berechtigung. Müsste die Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren diese stets nur mühsam ermittelbaren inneren Tatsachen berücksichtigen, würde das zu unverhältnismäßigem Verfahrensaufwand führen. Die auf objektive Voraussetzungen bezogene Anspruchsbegründung wird daher vor allem mit rechtsstaatlichen Gewährleistungen wie der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sowie den Auswirkungen des Allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes begründet.

Folglich gibt es gute Gründe, in zahlreichen Sachkonstellationen richtigerweise die Tatbestandsmäßigkeit ungeachtet eines subjektiven Elements anzunehmen. Das heißt aber nicht, dass diese teleologische Reduktion in jedem Einzelfall gerechtfertigt ist. Etwas anderes muss etwa gelten, wenn die tatbestandsverwirklichende Handlung selbst nicht willensgetragen war.<sup>16</sup> So kann die Handlung, die gegen den Willen einer Person unter unabwendbarem Zwang oder etwa im Zustand der Bewusstlosigkeit ausgeführt worden ist, nicht zu einer Besteuerungsfolge führen. Dies ergibt sich bei verfassungskonformer Auslegung von § 38 AO aus folgender Maßgabe:

Zunächst ist im Kontext vor allem der Ertragsbesteuerung immer der Schutzbereich der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG berührt. Das normgeprägte Eigentumsfreiheitsrecht wird geleitet vom Primat der wirtschaftlichen Selbstverantwortung, also der Pflicht, aber auch der Möglichkeit, den eigenen Lebensunterhalt selbst zu verdienen. Wirtschaftliche Betätigung wird im Hinblick auf seine Privatnützigkeit geschützt. Im Steuerrecht ist diesem Gedanken auch grundsätzlich Rechnung getragen mit dem subjektiven und dem objektiven Netto-Prinzip. Diese Prinzipien

<sup>14</sup> BFH Urteil v. 27.03.1990 – VII R 26/89 BStBl 1990 II S. 939.

<sup>15</sup> BFH Urteil v. 10.10.2007 – VII R 49/06.

<sup>16</sup> Vgl. Krabbe in NWB Nr. 48 vom 26.11.1990 Fach 2, Seite 5544.

gewährleisten, dass Aufwendungen, die Steuerpflichtige hatten, um ihre Einnahmen zu erwirtschaften, von einer steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können und dass durch die Freistellung des zum Leben notwendigen Mindesteinkommens (Grundfreibetrag) keine übermäßige Belastung erfolgt. Sie sind eine pauschalierte Antwort auf den zugrunde liegenden grundrechtlich gewährleisteten Schutzauftrag. Der Schutzbereich geht aber über diese konkretisierenden Prinzipien hinaus: Wenn es gilt, die wirtschaftliche Selbstverantwortlichkeit zu schützen, dann ist hierin axiomatisch vorausgesetzt, dass erst recht diejenigen vor einem Eingriff in ihr Vermögen geschützt werden müssen, die gar keine Möglichkeit der selbstverantwortlichen Betätigung haben, da sie etwa durch Zwang zu einer Betätigung veranlasst werden. Veranschaulicht wird dieses auch vom Rechtsstaatsprinzip getragene Verständnis durch eine Parallele zu den weit ausdifferenzierten Facetten der verfassungsrechtlichen Dogmatik zur Berufsfreiheit. Dort schützt die negative Berufsfreiheit auch davor, dass der Staat etwaige belastende Folgen, die er an ein freiwilliges Berufsverhältnis knüpft, nicht in gleicher Weise auch an ein unfreiwilliges Berufsverhältnis knüpfen kann.

Die gesetzliche Anordnung von Vermögensabfluss durch Abgaben stellt auch unstreitig einen Eingriff in Gestalt einer Inhalts- und Schrankenbestimmung dar. Dieser Eingriff könnte jedoch gerechtfertigt sein. Die betreffende einkommensteuerrechtliche Norm ist formell- und materiellrechtlich freilich nicht zu beanstanden. Entscheidend kommt es demnach auf die Verhältnismäßigkeit an. Die Besteuerung der Einkünfte von unfreiwilligen und unter Zwang erzielten Einkünften ist zunächst ein zweckorientiertes und geeignetes Mittel zur Gemeinwohlfinanzierung. Ob es angesichts der Freiheit des Steuergesetzgebers, diese Einkünfte steuerfrei zu stellen, als erforderlich gelten kann, dürfte schon fraglich sein.

Zu problematisieren ist aber vor allem die Angemessenheit dieser Besteuerung. An dieser Stelle ist der finanzverfassungsrechtliche Besteuerungsanspruch des Staates zur Finanzierung des Gemeinwesens in Abwägung mit dem Eigentumsschutz zu bringen. Für die Betroffenen stellt die Rechtsfolge unumstritten eine hohe Belastung dar. Sie erfahren einen in aller Regel nicht vorhergesehenen Eingriff aufgrund eines Verhaltens, das sie gegen ihren Willen verantworteten. Die Zwangslage geht oftmals mit körperlicher und psychischer Gewalt einher, oft mit Unfreiheit und dem Erdulden von Straftaten. Diese Umstände gehören auch nicht zum berufstypischen Risiko der Beschäftigung – wie im oben beschriebenen BFH-Urteil zur Tabaksteuer. Gerade gegenüber den Betroffenen dieser Straftaten tritt das Erfordernis, im Sinne der Rechtssicherheit oder Rechtsklarheit das Besteuerungsverfahren zu verschlanken und auf die aufwendige Ermittlung innerer Tatsachen zu verzichten, deutlich in den Hintergrund. Vielmehr ist dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit in diesem Fall durch sachgerechte Behandlung im Einzelfall gerecht zu werden. Anderenfalls sind hier auch Verletzungen des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes zu prüfen im Sinne einer Gleichbehandlung von sachlich Ungleichem.

An dieser Stelle greifen auch die im oben zitierten EGMR-Urteil dargestellten Erwägungen zur Verwirklichung von Art. 4 EMRK. Die Gewährleistung der Würde der Betroffenen und eines Opferschutzes im Sinne einer Wiedergutmachung sind gewichtige menschenrechtliche Erwägungen, die in vorliegende Abwägung einzustellen sind. Das umfasst auch den Schutz vor Belastungen, die ohne

die Zwangslage schlicht nicht eingetreten wären, und Schutz vor sekundären Viktimisierungen durch ein unverhältnismäßig strenges Pflichtenregime mit eigenen Sanktionsdrohungen.

In vielen Fällen stehen neben den potentiellen Steuerschuldner\*innen auch Täter\*innen, die je nach Sachverhalt im Rahmen von Haftungsermessensentscheidungen nicht nur ebenfalls, sondern vielmehr vorzugsweise in Anspruch zu nehmen sind.

Darüber hinaus sieht das Steuerrecht für unterschiedliche Sachverhalte auch Fälle von nicht steuerbaren Einnahmen vor, ohne dass es dazu einer derartigen Grundrechtsbetroffenheit wie hier bedürfte oder weil es sich um eine unangemessen erdrosselnde Wirkung von Steuerzugriffen handeln würde. Es gibt auch Tatbestände von fehlender Steuerbarkeit oder Steuerbefreiungen, die nicht an das Leistungsvermögen oder Willkürgrenzen anknüpfen – wie etwa Gewinne aus Glücksspielen. Grund dafür, dass diese Einkünfte keiner Besteuerung unterliegen, ist vor allem, dass im Unterschied zu den Einkunftsarten des EStG keine willentliche Erschließung einer Einkommensquelle vorliegt. Allen Einkunftsarten des § 2 EStG ist gemein, dass ihre Quelle entweder willentlich erschlossen oder zumindest willentlich auf ihre Erschließung verzichtet werden kann. Einkünfte aus der Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte) sowie die meisten „sonstigen Einkünfte“ resultieren aus dem Innehaben einer Vermögensposition, die freiwillig aufgegeben werden kann. Im Hinblick auf die Gewinneinkünfte und Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ist den Einkunftsarten darüber hinaus gemeinsam, dass sie leistungsabhängig sind, was in jedem Fall auch eine aktive Willensbetätigung voraussetzt. Da der Erfolg der Betätigung bei Glücksspiel von reinem Zufall abhängig ist, fehlt es hier an einer Leistungsabhängigkeit der erzielbaren Einnahmen.<sup>17</sup> Eine willentliche Betätigung ist beim Glücksspiel hingegen sogar gegeben und dennoch sind sie nicht steuerbar. In den vorliegenden Fällen ist das anders, da es nicht nur am Willenselement der unternehmerischen Betätigung fehlt, sondern der Wille sich sogar gegen die Betätigung richtet.

Mit § 14 AO bestimmt der Gesetzgeber, dass bestimmte Einkünfte einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufgrund ihrer Eigenheiten nicht zugeordnet werden können und demnach regelmäßig als Einkünfte aus Vermögensverwaltung gelten. Das führt etwa dazu, dass Einkünfte von der Gewerbebesteuerung ausgenommen werden. Die zugrunde liegende Abgrenzung basiert auf der Unterscheidung, ob eine Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung eher einem Gewerbebetrieb entspricht oder nicht. Demnach steht es dem Gesetzgeber folglich frei, den Besteuerungstatbestand auch an die nach der Gesamtschau der Verhältnisse zu ermittelnde Vergleichbarkeit mit übrigen Steuerpflichtigen zu knüpfen. Es ist mit einem grundrechtlich geprägten normativen Verständnis objektiver Betrachter\*innen nicht vereinbar, dass der Umstand, dass eine wirtschaftliche Betätigung nicht freiwillig erfolgt, in einer „Gesamtschau der Verhältnisse“ unbeachtet bliebe.

Auch im Bereich von Maßnahmen der Vermögensabschöpfung und -einziehung im Strafprozessrecht gem. §§ 73 ff. StPO findet sich ein Beispiel für die willensabhängige Nichtbesteuerung von Einkünften. Diesbezüglich hat der BFH erneut klargestellt: Die Einziehung von Täterträgen führt (im Gegensatz zu Zahlungen mit Sanktionscharakter) bei den Steuerpflichtigen zu einer abziehbaren Betriebsausgabe

---

<sup>17</sup> KKB/Eckardt, § 22 EStG Rz. 168, 10. Aufl., Stand: 24.04.2025.

(oder ggf. Werbungskosten) und mindert somit die steuerliche Bemessungsgrundlage.<sup>18</sup> Die Einziehung erfolgt als hoheitlicher Akt in der gesetzlichen Systematik gegen den Willen der Rechtsinhaber\*innen. Andererseits sind die nicht besteuerten Taterträge selbst sogar mit dem Willen der Täter\*innen erzielt worden und sollen nach Abschöpfung dennoch nicht zum Gesamteinkommen zählen, so wie es bei Geldstrafen oder -auflagen wäre, § 12 Nr. 4 EStG. Wenn demnach für verschiedene willensgetragene Betätigungen und die hieraus resultierende Einkunftserzielung Steuerbefreiungen in Betracht kommen, muss dies für nicht gewollte Betätigungen wohl erst recht gelten. Das Besteuerungsrecht des Staates beruht auf der gesellschaftspolitischen Vereinbarung, dass diejenigen, die eine Leistung für das Gemeinwesen erbringen können, unter Gewährleistung der Privatnützigkeit ihrer Betätigung einen Beitrag zur Finanzierung des Gemeinwesens leisten. Das heißt, dass die Leistungsbereitschaft der Steuerpflichtigen den Steueranspruch des Staates begründet und nicht umgekehrt der Staat auf jedes erzielte Einkommen per se einen steuerschuldrechtlichen Anspruch begründen kann.

Besondere sachliche Gründe, die in der Rechtsprechung des BVerfG für die Rechtfertigung von Belastungsentscheidungen entwickelt wurden, sind etwa Vereinfachungserfordernisse. Es ließe sich durchaus anführen, dass eine Prüfung der Freiwilligkeit einer Einkünfteerzielung ein übermäßiges Verfahrenshindernis darstellen würde, das den potentiellen Zugriff auf die ja durchaus erwirtschaftete Vergütung verstellen könnte. Dem ist jedoch schon unter Verweis auf das Rechtsstaatsprinzip zu widersprechen, das vor Willkür und unberechenbaren Eingriffen schützt. Denn niemand soll einer hoheitlich durchsetzbaren Belastung ausgesetzt werden, deren Voraussetzungen nicht nur nicht vermieden werden konnten, sondern deren Eintritt auch noch gesetzeswidrig und gegen den Willen der Betroffenen zustande gekommen ist. Die Prüfung dieser Umstände obliegt dem Hoheitsträger bei einer derartigen Freiheitsbeschränkung, ungeachtet des hierfür erforderlichen Aufwands.

Dem etwaigen Einwand, dass ja auch für eine abgenötigte Tätigkeit eine Vergütung erzielt worden sei, die einen vermögenswerten Vorteil darstelle, ist entgegenzuhalten, dass dieser Vorteil eben nicht beabsichtigt wurde. Die Eigentumsgarantie schützt in gleicher Weise auch negativ davor, Eigentum erwerben zu müssen. Das mag aus rechtspraktischer Perspektive den Einwurf hervorrufen, dass damit einer steuerungsfreien Szene Vorschub geleistet werde, indem Personen sich organisierter Zwangsstrukturen bedienen könnten, um der Besteuerung zu entgehen. Allerdings ist dies vielmehr eine verfahrensrechtliche Erwägung. Es bleibt in jedem Einzelfall darzulegen, dass die Betätigung gegen den Willen der betroffenen Person erfolgte.

Nach dem Vorstehenden gebietet die verfassungskonforme Auslegung von § 38 AO jedenfalls aufgrund der Unangemessenheit des anderenfalls vorliegenden Eingriffs die Prüfung einer subjektiven Tatbestandskomponente im Hinblick darauf, dass die Verwirklichung des steuerlichen Tatbestands nicht gegen den Willen der Betroffenen unter Anwendung von Zwangsmitteln herbeigeführt worden sein darf.

---

<sup>18</sup> BFH Urteil v. 29.01.2025 – X R 6/23.

Ähnlich dürfte auch die Abwägung im Rahmen der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung von freiwillig und unfreiwillig erzielten Einkünften im Lichte des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG ausfallen.

In Betracht kommt ferner auch ein Eingriff in die Berufsfreiheit nach Art. 12 GG, dessen Schutzbereich insoweit berührt ist, als er auch die Freiheit umfasst, einen Beruf nicht ausüben zu müssen, vgl. Art. 12 Abs. 1 S. 1 Var. 1 GG, und folglich auch von einer Behörde nicht so gestellt zu werden, als wäre der Beruf ausgeübt worden. Zu beachten ist hier jedoch, dass der persönliche Anwendungsbereich als Deutschengrundrecht grundsätzlich nur auf deutsche Staatsbürger\*innen und in europarechtskonformer Anwendung auf Bürger\*innen von Mitgliedsstaaten der Europäischen Union Anwendung findet. Allerdings dürfte das Vorliegen eines Eingriffs in die Berufsfreiheit vorliegend eher zu verneinen sein. Der ertragssteuerrechtlichen Erfassung der abgenötigten Einkünfte aufgrund § 38 AO oder subjektiven Tatbestandskomponenten der Besteuerungstatbestände kommt selbst keine berufsregelnde Tendenz zu.

Dieser Begründung folgend scheidet die Entstehung eines Steueranspruches insbesondere im Hinblick auf die Ertragssteuern aus, wenn eindeutig ermittelt werden kann, dass die steuerpflichtige Person die Einkünfte nicht erzielen wollte und sich auch nicht dem Zwang, sie zu erzielen, entziehen konnte.

Da diese Umstände nicht in jedem Fall vorliegen oder nachweisbar sein mögen, wird im Folgenden gleichwohl hilfsweise auf die Tatbestandsmerkmale nach den betreffenden Steuerarten im Einzelnen eingegangen.

### 3.2.2 Einkommensteuer

Im Hinblick auf die Einkommensteuer sind die maßgeblichen Voraussetzungen des EStG zu prüfen. Nach § 1 EStG muss eine subjektive Steuerpflicht (a) in Deutschland bestehen. Objektiv muss ein Gesamteinkommen aus steuerbaren Einkünften im Sinne des § 2 EStG vorliegen, das nicht gem. § 3 EStG steuerfrei ist und der steuerpflichtigen Person zuzurechnen ist (b).

#### 3.2.2.1 Steuerpflicht / Steuersubjekt

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen gem. § 1 S. 1 EStG alle natürlichen Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es insoweit nicht an. Ebenso ist unerheblich, ob der Wohnsitz oder Aufenthaltsort aufgrund einer freiwilligen Bestimmung gewählt worden ist.

Besondere Beachtung ist hier Zuzugsfällen zu schenken: Die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland beginnt taggenau mit dem Zuzug. Da die Einkommensteuer aber als Jahressteuer für den gesamten Veranlagungszeitraum erhoben wird und sich die unbeschränkte subjektive Steuerpflicht auf das Welteinkommen bezieht, sind auch die Einkünfte, die vor dem Zuzug erzielt worden sind, der Einkommensteuer zu unterwerfen. Hierbei kommt zur Vermeidung einer potentiellen Doppelbesteuerung je nach Einkunftsart und dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (soweit vorhanden) entweder die Anrechnungs- oder

Freistellungsmethode zur Anwendung. Im ersten Fall wird die deutsche Einkommensteuer voll auch auf die ausländischen Einkünfte festgesetzt und die etwaig im Ausland hierauf entrichtete Steuer angerechnet. Im zweiten Fall werden die ausländischen Einkünfte von der Einkommensteuer freigestellt und fließen im Rahmen des sogenannten Progressionsvorbehaltes aber in die Berechnung des Steuersatzes in die Veranlagung mit ein. Demnach können bei Bestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland auch im Ausland erzielte Einkünfte der deutschen Besteuerung unterfallen.

### Beratungshinweis

---

Sofern es um die Einkünfteermittlung in Zuzugsfällen – wie etwa in Sachverhalt 3 – geht, ist zur Einschätzung der zu erwartenden Steuerlast immer auch nach vorherigen ausländischen Einkünften im Jahr des Zuzugs zu fragen.

#### 3.2.2.2 Steuerobjekt

Objekt der Einkommensbesteuerung sind die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG, die die Steuerpflichtigen während ihrer unbeschränkten Steuerpflicht oder als inländische Einkünfte während ihrer beschränkten Steuerpflicht erzielt haben, soweit sie ihnen zugerechnet werden können. Vorliegend kommen Einkünfte aus gewerblicher oder nichtselbstständiger Tätigkeit sowie subsidiär sonstige Einkünfte in Betracht, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Nr. 4 oder Nr. 7 EStG.

Um zu beurteilen, aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen die steuerpflichtigen Einkünfte resultieren, stellt das Steuerrecht im ersten Schritt regelmäßig auf die zivilrechtlichen Rechtsverhältnisse ab. Die steuer- und zivilrechtliche Beurteilung desselben Einkünftetatbestandes kann jedoch auseinanderfallen, da das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts zunächst nach seinem eigenen Bezugsrahmen anzuwenden ist. Fehlt es jedoch – wie im Regelfall – an einer eigenen steuergesetzlichen Grundlage oder ist der zu beurteilende Sachverhalt durch methodengerechte Auslegung von Steuergesetzen nicht zu subsumieren, muss die Finanzverwaltung zivilrechtliche Bestimmungen zugrunde legen.

Gesetzliche Regelungen für Abweichungen von den zivilrechtlichen Regelungen finden sich bspw. in den §§ 39–42 AO. Danach sind Rechtsgeschäfte zum Zwecke der Besteuerung der daraus resultierenden Erträge als wirksam zu behandeln, auch wenn sie nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten als anfechtbar, unwirksam oder nichtig gelten. Gerechtfertigt wird diese Abweichung mit der dem Steuerrecht zugrunde liegenden „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“.<sup>19</sup> Demnach bezwecken die §§ 39–42 AO die Erfassung des wahren wirtschaftlichen Sachverhalts sowie der tatsächlichen Verhältnisse und Ergebnisse, die die Parteien erzielt haben oder jedenfalls gegen sich gelten lassen wollten.<sup>20</sup> Die an den jeweiligen Einkünftetatbestand anknüpfenden Voraussetzungen unterscheiden

---

<sup>19</sup> Eibelshäuser in DStR 2002, 1426, 1430.

<sup>20</sup> Birk, Desens, Tappe, (2020), Steuerrecht, Rz. 315.

sich maßgeblich, sodass im Folgenden auf (1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, (2) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gesondert und subsidiär auf (3) sonstige Einkünfte eingegangen wird.

### (1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG alle selbstständigen, nachhaltigen Betätigungen, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen. Sie dürfen ferner nicht zu Betätigungen in der Land- und Forstwirtschaft oder zu den freiberuflichen Tätigkeiten oder der privaten Vermögensverwaltung zu zählen sein. Im Folgenden wird nur auf die hier zu problematisierenden Tatbestandsmerkmale eingegangen.

#### *aa) Selbstständigkeit*

Bei dem Begriff der „Selbstständigkeit“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Auslegung zugänglich ist. Als selbstständig tätig gilt in gängiger Rechtspraxis, wer mit Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative auf eigene Gefahr und Verantwortung tätig wird. Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative müssen beide nicht in gleichem Maße vorliegen, aber sie müssen vorliegen. Schon dem Wortlaut nach handelt es sich insbesondere bei der Unternehmerinitiative um eine subjektive Tatbestandskomponente. Der Selbstständigkeitsbegriff im Rechtssinne bezieht sich seinerseits auf eine wirtschaftliche Realität, die in Abgrenzung zur abhängigen (= nichtselbstständigen) Beschäftigung auf aktiver Verwirklichung einer in Eigenverantwortung getragenen Unternehmung beruht. Das schließt zwangsläufig den bewussten Entschluss zur eigenständigen Betätigung mit ein – ebenfalls ein subjektives Element. Wie im Steuerrecht üblich, werden innere Tatsachen jedoch in der Regel typisierend durch den Nachweis bestimmter objektiver Hilfstatsachen dargelegt oder geprüft. Maßgeblich für das Vorliegen der Selbstständigkeit ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Dafür haben sich parallel mit sozial- und arbeitsrechtlichen Entwicklungen<sup>21</sup> zahlreiche Indizien herausgebildet, die in der Gesamtschau nach der Verkehrsauffassung für oder gegen eine selbstständige Tätigkeit sprechen können. Die Voraussetzungen der steuer-, arbeits- oder sozialrechtlichen Vorschriften zur Bestimmung, ob eine abhängige Beschäftigung vorliegt, sind keinesfalls deckungsgleich. Allerdings stellen etwa die sozialversicherungsrechtlichen Beurteilungen Regelvermutungen auf.<sup>22</sup> Dazu zählen insbesondere:

- freie Gestaltung der Arbeitszeit
- Freiheit in der Wahl der Auftraggeber\*innen
- mehrere Auftraggeber\*innen
- keine Weisungsgebundenheit
- keine feste Vergütung
- keine Einbindung in feste Arbeitsstrukturen der Auftraggeber\*innen
- Auftreten unter eigenem Namen, eigenständige Geschäftsführung

<sup>21</sup> Vgl. § 7 SGB IV und § 611a BGB und umfangreiche Rechtsprechung zu § 5 ArbGG.

<sup>22</sup> Vgl. KKB/Sobanski/Bäumel, § 15 EStG Rz. 378, 10. Aufl., Stand: 01.01.2025.

- eigene Arbeitsmittel
- keine Übernahme von sozialrechtlichen oder steuerlichen Verpflichtungen durch Auftraggeber\*innen

### Beratungshinweis

---

Diese Indizien sind in jedem Einzelfall zu prüfen und aufgrund der potentiellen Feststellungslast (= Beweislast) der Betroffenen sind für das Fehlen dieser Indizien Nachweise vorzuhalten. Dazu sind alle Indizien abzufragen und die Ergebnisse jeweils zu belegen.

Liegt nach der Gesamtschau der Verhältnisse hier keine Selbstständigkeit vor, kommen alternativ Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (2) und subsidiär sonstige Einkünfte (3) in Betracht. Allerdings muss es dazu nicht an all den dargestellten Merkmalen fehlen – schwächere Ausprägungen der einen können von anderen kompensiert werden. Wird hierbei wieder auf sozialrechtliche Beurteilungen zurückgegriffen, kann das selbst bei Vorliegen diverser Merkmale, die für eine Selbstständigkeit sprechen, noch der Fall sein. Das SG Hamburg hat etwa geurteilt, dass auch eine abhängige Tätigkeit im Rahmen der Sexarbeit gemäß § 3 Prostitutionsgesetz vorliege, „wenn faktisch eine abhängige Tätigkeit ausgeübt wird, die durch ein eingeschränktes Direktionsrecht des Arbeitgebers bei einem Höchstmaß an Eigenverantwortung der Prostituierten, eine gewisse Eingliederung in den Betrieb und die Freiwilligkeit der Tätigkeit (Erbringung von sexuellen Dienstleistungen) gekennzeichnet ist“.<sup>23</sup>

### Beratungshinweis

---

So stellt es sich etwa im vorliegenden Sachverhalt 2 dar. In diesen Fällen ist auf die Nachweise für die übrigen Merkmale der Abhängigkeit besonderes Augenmerk zu legen. Da die Finanzbehörden erfahrungsgemäß im Zweifel von selbstständiger Tätigkeit und damit der Hauptverantwortlichkeit der Betroffenen ausgehen, ist der Nachweis für das Fehlen der „Selbstständigkeit“ oftmals entscheidend. In der Zwangslage erwirtschaftete Erträge sind vielmehr den Täter\*innen zuzuordnen und die Vorteile der Besteuerung nichtselbstständiger Tätigkeit für die Betroffenen zu erreichen.

In der Rechtsanwendung kaum problematisiert, aber gleichwohl Grundvoraussetzung für die Beurteilung der Selbstständigkeit ist aber wie gezeigt schon dem Wortsinne nach die freiwillige Begründung und Aufrechterhaltung der selbstständigen Betätigung als Ausprägung der Unternehmerinitiative und der freiwilligen Übernahme von Unternehmerrisiko. Es handelt sich also um ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das durchaus auch im Rahmen der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne von § 38 AO zu prüfen wäre. Das bedeutet jedoch, dass selbst wenn man der obigen Ansicht zu den Ausführungen betreffend § 38 AO nicht folgt, dieses Merkmal als subjektives Tatbestandsmerkmal des Steuergesetzes selbst zu prüfen ist. Denn eine rein verobjektivierte Beurteilung nach den obigen

---

<sup>23</sup> SG Hamburg Urteil v. 02.06.2016 – S. 36 U 118/14.

Indizien könnte dazu führen, dass in Fällen etwa, in denen eine rechtswidrig zur Prostitution gezwungene Person, die etwa eigenständig ihre Kund\*innen auswählen und mithin Einfluss auf den Erfolg ihrer Tätigkeit haben kann, als selbstständig gelten könnte (Sachverhalt 2).

Stattdessen sind insbesondere drei Momente der Initiativ-Übernahme zu prüfen:

1. Die Aufnahme der Tätigkeit: Hier ist zu beurteilen, ob die Tätigkeit an ihrem Beginn aus einer freien Willensentscheidung der Betroffenen aufgenommen wurde.
2. Die Durchführung der Tätigkeit: Ungeachtet dessen, wie die Tätigkeit begründet wurde, muss sich die Selbstständigkeit auch nach der Art der Betätigung beurteilen lassen. So werden etwa zwangsweise Beschränkungen in der Wahl der Kund\*innen, des Arbeitsortes oder der Arbeitszeit die Selbstständigkeit entfallen lassen. Einen Sonderfall stellt hier etwa die unfreiwillig mit Zwangsmitteln herbeigeführte Intensivierung einer zuvor freiwillig begründeten Prostitutionstätigkeit dar.<sup>24</sup>
3. Die Möglichkeit der Beendigung der Tätigkeit: Schließlich kommt es darauf an, ob die betroffene Person die Möglichkeit hat, die Tätigkeit jederzeit und nach eigenem Ermessen zu beenden. Dies ist etwa dann nicht der Fall, wenn sie mit Drohungen oder sonstigen Formen des Zwangs durch die Täter\*innen zur Fortführung oder Intensivierung der Tätigkeit gebracht werden soll (vgl. Sachverhalt 4).

Es ist demnach entscheidend, dass die Auslegung des Selbstständigkeitsmerkmals auch immer die Frage der freiwilligen Begründung und Aufrechterhaltung der selbstständigen Betätigung als Ausschlusskriterium berücksichtigt. Eine Betrachtung, die allein auf das zweite Moment der Prüfung Bezug nimmt, wird dem Umstand nicht gerecht, dass bei abgenötigten Tätigkeiten ein selbstständiger Betätigungswille nicht gebildet werden konnte. Dieses dogmatische Verständnis dürfte seine Begründung ebenfalls in der verfassungs- und im Übrigen gesetzeskonformen Auslegung von § 15 EStG finden – parallel zu den bereits dargelegten grundrechtlichen Erwägungen.

Nach alledem bleibt festzuhalten, dass eine selbstständige Betätigung immer auch die Willentlichkeit der Betätigung voraussetzt.

Fraglich ist aber auch, ob dieser Willen auch nachträglich begründet werden kann, wenn etwa die steuerbare Vergütung aus der Betätigung erst im Nachhinein im Rahmen einer Forderung von Schadensersatz statt der (Gegen-)Leistung verlangt wird. Hiergegen spricht, dass es keinen Unterschied machen kann, ob die Vergütung an die genötigte steuerpflichtige Person gezahlt worden ist oder erst später herausverlangt wird. Wenn die obigen Maßstäbe gelten, dann handelt es sich um einen Fall fehlender Steuerbarkeit der Einkünfte. Im Übrigen setzt § 38 AO voraus, dass die Tatbestandsmerkmale zwar nicht zeitgleich, aber jedenfalls in einem zusammenhängenden Lebenssachverhalt vorliegen müssen. Das kann bei der nachträglichen Beurteilung der Einforderungen von Ersatzansprüchen nicht mehr gegeben sein, denn die diesbezüglichen Erwägungen sind in der Regel derart durch verfahrensspezifische Umstände (Erfolgsaussichten, Verfahrenskosten, Nachweisbarkeit, Verjährung etc.) geprägt, dass sie mit der ursprünglichen Willensbegründung für die Aufnahme der Tätigkeit nicht mehr in einem hinreichend engen Zusammenhang stehen.

<sup>24</sup> BGH Beschluss v. 18.07.2023 – 2 StR 423/22; BGH Beschluss v. 15.03.2023 – 2 StR 348/22.

### *bb) Nachhaltigkeit*

Nachhaltig ist eine Betätigung, wenn sie absichtsvoll auf Wiederholung angelegt ist. Auch hier kommt es demnach auf ein subjektives Element an.<sup>25</sup> Auch hier erfolgt der Nachweis unter Bezugnahme auf äußere Umstände, die deren Vorliegen stützen. Wenn man es mit einer subjektiven Voraussetzung genau nimmt, reicht es gerade in Zwangsfällen nicht aus, die Absicht allein aus der vollzogenen Wiederholung zu schließen. Gerade hier dürfte es darauf ankommen, ob überhaupt ein Willen zur wirtschaftlichen Betätigung vorgelegen hat.

### *cc) Gewinnerzielungsabsicht*

Wie bei allen steuerbaren Einkünften muss jedoch auch mindestens als Nebenzweck eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen. Das meint die Absicht, „die Tätigkeit so zu betreiben, dass sie geeignet ist, einen Totalgewinn zu erwirtschaften“.<sup>26</sup> Steuerrechtlich werden selbstständige nachhaltige Betätigungen, denen es an diesem Merkmal fehlt, als sogenannte „Liebhaberei“ subsumiert. Hintergrund ist vor allem, dass verlustträchtige Unternehmungen aufgrund der teils weitreichenden Verlustvortrags- und Verlustverrechnungsmöglichkeiten zu enormen steuerlichen Vorteilen führen, die den erfolgreichen Wettbewerber\*innen nicht zustünden. In den vorliegenden Konstellationen stellt sich die Frage, ob die Nötigung im Hinblick auf die Ausübung der Tätigkeit ausschließt, dass die betroffene Person bei Ausübung der abgenötigten Tätigkeit nicht einen Gewinnerzielungswillen begründet – und sei es, um ihr Überleben zu sichern.

Viel spricht dafür, dass das Fehlen des Betätigungswillens bei einer gegen den Willen der Person erzwungenen Tätigkeit gar keine Gewinnerzielungsabsicht zulässt. Denn ohne die Zwangslage würde diese Absicht keinesfalls begründet werden. Im Übrigen dürfte es auch hier wieder auf die konkrete Konstellation ankommen. Wird eine bereits ausgeübte Betätigung durch Zwang intensiviert (wie in Sachverhalt 4), dürfte eine Gewinnerzielungsabsicht zumindest als Nebenzweck weiterbestehen. Anderes gilt allerdings, wenn die erzielten Umsätze gar nicht oder nur zu einem unverhältnismäßig geringen Anteil bei der betroffenen Person verbleiben.

## **Beratungshinweis**

---

Tatsächliche Anhaltspunkte für das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht sind regelmäßig das Führen von (auch rudimentären) betriebswirtschaftlichen Aufzeichnungen, Rentabilitätsrechnungen, Werbemaßnahmen oder eine stetige Anpassung der Preisgestaltung in Ansehung der eigenen Kosten. Die Schwierigkeit besteht darin, deren Nichtvorliegen nachzuweisen, was regelmäßig nur durch eidesstattliche Erklärung oder dergleichen möglich sein dürfte oder dadurch, dass aufgezeigt wird, dass diese Maßnahmen von den Täter\*innen getroffen worden sind.

---

<sup>25</sup> KKB/Sobanski/Bäumel, § 15 EStG Rz. 390, 10. Aufl., Stand: 01.01.2025.

<sup>26</sup> Ebd.

#### *dd) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*

An dem Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt es, wenn die Leistungen nicht erkennbar für Dritte angeboten werden oder auch keine Absicht besteht, auch für andere Auftraggeber\*innen tätig zu werden. Auch hier dürfte es auf die konkreten Umstände der Betätigung ankommen. Sofern die betroffene Person von der\*dem Täter\*in einen Raum zugewiesen bekommt, in dem sie sich ihre Kund\*innen selbst sucht und mit diesen ein eigenständiges Rechtsverhältnis eingeht, liegt eine am Markt erkennbare Tätigkeit vor, die der betroffenen Person zugerechnet werden könnte (so ggf. in den Sachverhalten 2–4). Wird die Person nur für die\*den Täter\*in tätig, die\*der die Empfänger\*innen der Dienstleistungen selbst auswählt, die Rechtsverhältnisse mit diesen begründet usw., dann kann in Bezug auf die Person eine eigene Marktbeteiligung nicht angenommen werden (vgl. Sachverhalt 1).

#### *ee) Zurechnung*

Selbst wenn selbstständige Einkünfte angenommen werden, müssen diese den Betroffenen auch zurechenbar sein. Aufschlussreich hierfür ist ein BFH-Beschluss vom 30.04.2025, der sich auf die Zurechnung von sexuellen Dienstleistungserlösen im Hinblick auf die Umsatzsteuer beschäftigt.<sup>27</sup> Hierin legt der BFH noch einmal grundsätzlich die Auslegungskriterien für die steuerliche Zurechnung von wirtschaftlichen Sachverhalten dar. Danach wurde bei dem durch einen Bordellbetreiber nach außen kommunizierten Dienstleistungsangebot davon ausgegangen, dass er für die beworbenen Leistungsversprechen einstehe und die Umsätze ihm zuzurechnen seien. Ob die Prostituierten als Subunternehmer\*innen angestellt oder selbstständig seien, ergebe sich vielmehr erst im Hinblick auf deren Rechtsverhältnis zu den Bordellbetreiber\*innen. Auch hier ist demnach eine Gesamtschau der Verhältnisse darzulegen.

### **Beratungshinweis**

---

Es kommt also gerade in Fällen, in denen die unmittelbar erzielten Umsätze nicht klar ermittelbar sind, zugunsten der Betroffenen darauf an, ihre potentielle Einkommensquelle auf dasjenige zu beschränken, das sie ggf. von der\*dem Täter\*in (als Unternehmensbetreiber\*in) erhalten haben. Die unmittelbar von den Kund\*innen erzielten Erlöse werden in der Regel sehr viel höher sein. Sie werden in der Praxis von den Täter\*innen genutzt, um die Betriebskosten des Unternehmens zu tragen, und nur im Übrigen der Vergütung der Beschäftigten dienen. Unter Zwang stehende Betroffene werden diese Betriebskosten jedoch in aller Regel nicht übernehmen, sodass dies gegen eine Zurechnung spricht.

Nach alledem ist erkennbar, dass selbstständige Einkünfte nur unter sehr engen Voraussetzungen überhaupt angenommen werden können und auch nur, wenn zu den obigen verfassungsrechtlichen Erwägungen eine andere Auffassung vertreten wird. Das Ausscheiden von selbstständiger Tätigkeit

---

<sup>27</sup> BFH Beschluss v. 30.04.2025 – XI B 33/24, NV, DStRE 17/2025, S. 1049.

bedeutet, dass eine Einkommensbesteuerung nur möglich ist, wenn es sich folglich um nichtselbstständige (2) oder sonstige Einkünfte (3) handelt.

## (2) Nichtselbstständige Tätigkeit

Fehlt es an den unter (1) dargestellten Voraussetzungen, insbesondere an der Selbstständigkeit der Einkünfteerzielung, kommen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Betracht.

Diese liegen vor, wenn eine Person in einem öffentlichen oder privatrechtlichen Dienst beschäftigt ist oder war und hierfür oder aus einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn erhält, § 1 Abs. 1 S. 1 LStDV. Sodann liegt ein privatrechtliches Dienstverhältnis vor. Ob ein Verstoß gegen Gesetz oder „die guten Sitten“ vorliegt, ist aus steuerrechtlicher Perspektive nahezu unerheblich – siehe § 40 AO. Das ist insbesondere auch seit der Einführung des Prostitutionsgesetzes unstrittig.

Ein subjektives Element zur Begründung des Arbeitsverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne ist hier allerdings nicht in gleicher Weise erforderlich wie im Falle der Selbstständigkeit. Dem Arbeitnehmer\*innenschutz und seinen vielfältigen rechtsgebietsübergreifenden Rechtsfolgen entspricht es, dass ein nichtselbstständiges Arbeitsverhältnis insbesondere in Konstellationen anzunehmen ist, in denen eine Seite des Rechtsverhältnisses dieses nicht gewollt hat. Das liegt daran, dass die Arbeitnehmer\*instellung in aller Regel vorzugswürdige Rechtspositionen begründet, deren Eintreten durch die dadurch belasteten Arbeitgeber\*innen nicht verhindert werden soll. Aus den vorstehenden Erläuterungen ergibt sich, dass – entgegen der gängigen Finanzverwaltungspraxis – in den vorliegend zu begutachtenden Konstellationen bei vollständig ermittelbaren Sachverhalten die Nichtselbstständigkeit die Regel und die Selbstständigkeit eher die schwer erweisliche Ausnahme sein dürfte.

Als Besteuerungssubstrat dient der Arbeitslohn, der gesetzlich nicht definiert ist. Aus ständiger Rechtsprechung hat sich die Definition etabliert, dass all jenes Arbeitslohn ist, was dazu führt, dass ein\*e Arbeitnehmer\*in durch den Zufluss von Geld oder geldeswerten Gütern objektiv bereichert ist, wenn sich diese Bereicherung nach dem Veranlassungsprinzip als Gegenleistung für die Zuverfügungstellung von Arbeitskraft erweist.<sup>28</sup> Ob es einen Anspruch auf den Arbeitslohn (wie hier regelmäßig aus ProstG oder Dienstvertrag) gibt, ist unerheblich, wenn er sich realisiert.

Die Besteuerung setzt nach dem bereits angeführten Realisationsprinzip den Zufluss gem. § 11 EStG voraus. Wenn die Beschäftigung noch bestehen sollte, bleibt es im Hinblick auf die laufenden Lohnansprüche an die Betroffenen bei der Verantwortlichkeit der Arbeitgeber\*innen. Dieser Fall dürfte unwahrscheinlich sein. Viel eher wird sich diese Frage nach Beendigung der Beschäftigung stellen. Regelmäßig wird die genaue Höhe der vereinbarten und/oder zugeflossenen Vergütung im Nachhinein nur noch schwer bestimmbar sein. Da für die Wirksamkeit eines Arbeitsvertrags keine Schriftform vorgegeben ist, kann eine Vergütungsvereinbarung auch mündlich oder durch konkludentes Handeln getroffen werden – das gilt etwa, wenn den Beteiligten klar ist, was eine weitere betroffene Person zur selben Zeit für dieselben Tätigkeiten bekommt oder bekommen hat. Gibt es

---

<sup>28</sup> KKB/Merx, § 19 EStG Rz. 262, 10. Aufl., Stand: 03.09.2025 m. w. N.

keine Anhaltspunkte zwischen den Parteien, die auf eine konkrete Höhe der Vergütung schließen lassen, steht den Finanzbehörden gem. § 162 AO eine Schätzbefugnis zu. Dann können statistisch und mit den Einzelfallumständen begründete Annahmen über die Höhe der üblichen Vergütung getroffen werden. Alternativ kann auch die Feststellung erfolgen, dass eine Vergütung nicht gezahlt werden sollte. Von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung anerkannt wird seit vielen Jahrzehnten das Düsseldorfer Verfahren praktiziert. Hiernach werden Bordellbetreibende aufgefordert, pauschalierte Einkommensteuervorauszahlungen für jede Person pro Tag zu zahlen, den diese im betreffenden Bordell tätig war. Die Sätze beruhen auf Erfahrungswerten und unterscheiden sich örtlich. Regelmäßig behalten die Bordellbetreibenden die Vorauszahlungen direkt von den Prostituierten ein und führen diese ähnlich wie im Lohnsteuerabgeltungsverfahren ab. Damit soll das Steueraufkommen in diesem Bereich gesichert werden.<sup>29</sup> Dieses Vorauszahlungsverfahren entbindet die Beschäftigten letztlich aber nicht davon, eine Steuererklärung abzugeben und die tatsächliche Steuerlast ermitteln zu lassen – unter Anrechnung der bereits entrichteten Vorauszahlungen. Fehlt es an einer Lohnvereinbarung, können die dieser Vorauszahlung nach dem Düsseldorfer Verfahren zugrunde gelegten Einkommenswerte zur Schätzgrundlage werden.

Fließt den Betroffenen (wie etwa in Sachverhalt 3) kein oder teilweise kein Lohn zu, aber übernimmt die\*der Arbeitgeber\*in verschiedene Kosten zugunsten der Betroffenen, kommt es darauf an, ob diese Kosten im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der\*des Arbeitgebenden erfolgten oder nicht. Erfolgen Leistungen im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse, dann gelten diese nicht als Arbeitslohn.<sup>30</sup> Das bestimmt sich nach dem Gesamtzusammenhang der Leistung. Stellt die\*der Arbeitgeber\*in etwa Räume für die Betätigung der Betroffenen zur Verfügung, so liegt diese Kostenübernahme im abhängigen Beschäftigungsverhältnis eindeutig in ihrem\*seinem eigenbetrieblichen Interesse. Werden Kost und Logis für die Betroffenen übernommen, mag das zunächst aus Arbeitnehmer\*innenperspektive als Arbeitslohn erscheinen. Etwas anderes muss aber gelten, wenn die Betätigung insgesamt unter Zwang erfolgt und die Betroffenen auf die Bereitstellung von Kost und Logis durch die\*den Arbeitgeber\*in angewiesen sind, ohne die Wahl zu haben, sich anderweitig zu versorgen. Dann erfolgt diese Kostenübernahme im überwiegenden Eigeninteresse der\*des Arbeitgebenden – man spricht insoweit von aufgedrängten Bereicherungen.<sup>31</sup> Dasselbe gilt in Fällen, in denen Arbeitgebende etwa für die Kosten für die Einreise in die Bundesrepublik Deutschland, die Durchführung eines Asylverfahrens, die illegale Ausstellung von Papieren, Bußgelder und Geldstrafen o. Ä. aufkommen.<sup>32</sup>

Der Zufluss muss nicht unmittelbar bei den Arbeitnehmer\*innen erfolgen. Liegt eine Vergütungsvereinbarung vor und wird die vereinbarte Vergütung einbehalten, um sie mit Schulden

---

<sup>29</sup> Bericht des Bundesrechnungshofs an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 24.01.2014, Gz.: VIII 1 - 2010 – 0500, abrufbar unter [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2014/besteuerung-der-prostitution-volltext.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2014/besteuerung-der-prostitution-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (zuletzt abgerufen am 13.10.2025).

<sup>30</sup> KKB/Merx, § 19 EStG Rz. 281, 10. Aufl., Stand: 03.09.2025.

<sup>31</sup> Ebd. Rz. 285.

<sup>32</sup> Im Unterschied zu Fällen ohne Zwangsmittel, vgl. ebd. Rz. 287.

der\*des Arbeitnehmenden aufzurechnen, liegt ein steuerrechtlich abgeschlossener Einkunftstatbestand vor und der Arbeitslohn gilt gleichwohl als der\*dem Arbeitnehmenden zugeflossen. Vorausgesetzt der Gegenanspruch ist werthaltig, erspart sich die\*der Arbeitnehmende dadurch Aufwendungen, was einem Vermögenszuwachs gleichsteht. Dies kann sogar unabhängig davon gelten, ob das schuldrechtliche Verhältnis, auf dem das Aufrechnungsrecht beruht, rechtswirksam, anfechtbar oder gar nichtig ist, wenn nämlich die\*der Arbeitnehmende oder ein Dritter an deren\*dessen Stelle die Forderung begleichen würde, weil etwa der Rechtsweg aussichtslos wäre oder die Zahlung unter Zwang erfolgen würde.

### Beratungshinweis

---

Gleichwohl sollte die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit der Gegenansprüche angeführt und bewiesen werden. Kann nachgewiesen werden, dass die Betroffenen die Kosten selbst nie getragen und eine Kostenübernahme abgelehnt hätten, müssen sie sich diese Ansprüche auch nicht gegen ihre Entgeltforderungen aufrechnen lassen. Maßstab ist einerseits die Unfreiwilligkeit des Rechtsverhältnisses und andererseits das überwiegende eigenbetriebliche Interesse der\*des Arbeitgebenden.

Der Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes kann auch deutlich nach Beendigung der Zwangslage erfolgen und ggf. noch immer steuerliche Auswirkungen haben. Wird der Arbeitslohn wie etwa in Sachverhalt 4 durch einen Schadensersatzanspruch aus Vertrag (ggf. zivilrechtliche Unwirksamkeit), Bereicherungsrecht oder Delikt substituiert, kann immer noch ein steuerbarer Arbeitslohn bestehen.<sup>33</sup> Die Schadensersatzzahlung für entgehenden oder entgangenen Arbeitslohn ist daher ebenfalls als Arbeitslohn zu behandeln. Einen Unterschied macht es aber, wenn es sich mangels vertraglicher Grundlage um deliktischen Schadensersatz oder Kondiktionsansprüche handelt, denn dieser echte Schadensersatz wäre steuerfrei.<sup>34</sup> Das gilt gleichermaßen für die zivilgerichtliche Beitreibung wie für eine Beitreibung im Rahmen eines Adhäsionsprozesses.

### Beratungshinweis

---

Wird von den Betroffenen im Nachgang der zivilrechtliche Ersatzanspruch ausdrücklich auf das entgangene Arbeitsentgelt bezogen, ist dies ein deutliches Indiz für die Steuerbarkeit der Einkünfte als Arbeitslohn. Dasselbe gilt, wenn die\*der Täter\*in in Anerkennung einer Rechtspflicht den Arbeitslohn freiwillig nachzahlt. Sollen steuerbare Einnahmen nicht beabsichtigt sein, empfiehlt es sich im Adhäsionsverfahren, die Schadensersatzforderungen auf nicht vertragliche und immaterielle Schäden zu beschränken.

---

<sup>33</sup> KKB/Egner/Drummer, § 24 EStG Rz. 38, 10. Aufl., Stand: 01.01.2025; BFH Urteil v. 16.03.1993 – XI R 52/88 BStBl 1993 II S. 507; BFH Urteil v. 21.09.1993 – III R 53/89 BFHE S. 349 Nr. 172; FG München Urteil v. 25.03.2015 – 1 K 2723/13 EFG 2015 S. 1200 Nr. 14.

<sup>34</sup> KKB/Merx, § 19 EStG Rz. 371 Stichwort Schadenersatz, 10. Aufl., Stand: 03.09.2025 m. w. N.

Zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens bei nichtselbstständigen Einkünften siehe weiter unten mehr.

Im Falle von nichtselbstständigen Einkünften erfolgt eine Zurechnung der unmittelbaren Erlöse, die von den Kund\*innen erzielt werden, immer zu den Arbeitgebenden. Das stellt auch keine Benachteiligung dar, weil ihnen steuerlich der Abzug der Lohnkosten als Betriebsausgaben zusteht.<sup>35</sup>

### (3) Sonstige Einkünfte

Liegen weder selbstständige noch nichtselbstständige Einkünfte vor, kommen noch sogenannte sonstige Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 EStG in Betracht. Nach § 22 Nr. 3 EStG werden „Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, ...“ erfasst. Der Tatbestand von § 22 Nr. 3 EStG ist sowohl gegenüber den anderen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG wie auch gegenüber den Einkünften der § 22 Nr. 1, 1a, 2, 4 und 5 EStG subsidiär.<sup>36</sup> Einen Auffangtatbestand stellt § 22 Nr. 3 EStG jedoch nicht dar: Wenn einzelne Voraussetzungen der übrigen Einkunftsarten vorliegen, dann tritt die Norm aufgrund ihrer Subsidiarität dennoch zurück. Das gilt etwa für die Merkmale der Nachhaltigkeit oder die Markterkennbarkeit. Für die Prostitutionstätigkeit hat der BFH dies bereits mehrfach bestätigt.<sup>37</sup> Selbst wenn jedoch die Anwendbarkeit gegeben wäre, weil eine Subsumption unter die übrigen Einkunftsarten nicht erfolgen könnte, kommt es auch im Rahmen von sonstigen Einkünften auf die willensgetragene Betätigung der Steuerpflichtigen als Ausgangspunkt an. Hier kann nichts anderes gelten als im Hinblick auf gewerbliche oder sonstige selbstständige Einkünfte.

### (4) Entschädigungen im Sinne des § 24 EStG

Ein Sonderfall kann noch gegeben sein, wenn die Täter\*innen etwa nach Beendigung des Zwangsverhältnisses aus neuem Rechtsgrund eine Entschädigungsleistung zahlen. Hier kommt es auf die Prüfung des Einzelfalls an. Wird etwa aus einseitiger Entscheidung der\*des Leistenden (Billigkeitsgrundlage)<sup>38</sup> eine Entschädigung für entgangene Einnahmen gezahlt, dann ordnet § 24 Nr. 1a EStG diese Einnahmen der jeweils einschlägigen Einkunftsart des EStG zu.

#### 3.2.2.3 Gewerbesteuer

Gewerbesteuerpflichtige Einkünfte liegen nur bei selbstständigen Einkünften gem. § 2 Nr. 2 EStG (parallele Voraussetzungen) vor. Das bedeutet, dass im Falle, dass die Voraussetzungen der gewerblichen Einkünfte nach dem obigen Schema nicht vorliegen, auch keine gewerbesteuerbaren Einkünfte gegeben sind. Die Ermittlung der Einkünfte sonst erfolgt grundsätzlich nach den Vorschriften

<sup>35</sup> DStRE 17/2025, 1051, Rz. 33 ff.; BFH Beschluss v. 30.04.2025 – XI B 33/24.

<sup>36</sup> KKB/Eckardt, § 22 EStG Rz. 161, 10. Aufl., Stand: 22.08.2025.

<sup>37</sup> BFH Urteil v. 13.06.2013 – III R 30/10 und BFH Beschluss v. 20.02.2013 – GrS 1/12 BStBl 2013 II S. 441.

<sup>38</sup> KKB/Egner/Drummer, § 24 EStG Rz. 35, 10. Aufl., Stand: 01.01.2025.

des EstG mit gewissen Hinzurechnungen und Kürzungen. Einzelunternehmer\*innen erhalten einen Freibetrag auf den erzielten Gewinn in Höhe von 24.500 EUR. Überschreiten sie diesen Betrag und fällt Gewerbesteuer an, so wird diese teilweise auf die zu zahlende Einkommensteuer angerechnet, um überhöhte Steuerlasten zu vermeiden, vgl. § 35 EStG. Im Übrigen gibt es in dieser Steuerart keine Besonderheiten oder Ergänzungen im Vergleich zum bereits Benannten.

### **Beratungshinweis**

---

Werden gewerbliche Einkünfte festgestellt, erfolgt durch das am Wohnsitz der Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt eine Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags. Auf diesen wird dann der jeweilige Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde am Sitz des Betriebs angewandt und der sich daraus ergebende Steuerbetrag in einem gesonderten Gewerbesteuerbescheid festgesetzt. Ein Einspruchsverfahren, das die Besteuerung der Höhe nach anfechten soll, muss sich gegen den Messbetragsbescheid richten, da dieser bereits die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bescheidet.

#### **3.2.2.4 Umsatzsteuer**

Immer dann, wenn selbstständig tätige Unternehmer\*innen im Rahmen ihres Betriebs entgeltliche Leistungen erbringen, unterfallen sie im Grundsatz der Umsatzbesteuerung. Wie alle anderen Unternehmer\*innen im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz (UstG) können sie auch die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nehmen. Solange sie weniger als 25.000 EUR Umsatz in einem Kalenderjahr erzielen, sind ihre Umsätze umsatzsteuerbefreit. Überschreiten sie diesen Betrag, werden sie im Folgejahr umsatzsteuerpflichtig und erhalten das Vorsteuerabzugsrecht.

### **Beratungshinweis**

---

Da dies in der Regel erst (viel) später festgestellt wird, können sich so Umsatzsteuernachzahlungen auf Erlöse ergeben, die bereits ohne Umsatzsteuer an die Leistenden geflossen sind. Das führt oftmals zu großen finanziellen Problemen.

Die Umsatzsteuerpflicht tritt jedoch sofort ein, wenn in einem Veranlagungsjahr Umsätze von mehr als 100.000 EUR erzielt werden. Um Steuerausfälle zu minimieren, wird die Umsatzsteuer im Voranmeldungsverfahren erhoben. Das heißt, es sind von umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen in monatlichen oder vierteljährlichen Voranmeldungen die bereits bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Umsätze zu melden und die darauf vereinnahmte Umsatzsteuer abzuführen. Nach Ende des Veranlagungsjahres ist eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben.

### **Beratungshinweis**

---

Die Versäumnis dieser Meldungen und der entsprechenden Entrichtung der Vorauszahlungsbeträge stellen eine Steuerstraftat dar, sodass in Fällen, in denen derartig hohe

Umsätze aus selbstständiger Tätigkeit beschieden wurden oder deren Bescheidung droht, dringend steuerlicher Rat aufzusuchen ist.

Zur Zurechnung der umsatzsteuerpflichtigen Erlöse siehe die obigen Ausführungen zur Zurechnung und die dort zitierte Rechtsprechung.

### 3.3 Festsetzung und Erhebung im Besteuerungsverfahren

Sofern ein steuerschuldrechtlicher Anspruch besteht, hängt dessen Erhebung noch von der Einhaltung der formellen Voraussetzungen des Besteuerungsverfahrens ab. Nachfolgend werden die Grundzüge des Besteuerungsverfahrens dargestellt und an gegebener Stelle Beratungshinweise für die begutachteten Sachverhaltskonstellationen erteilt.

Zunächst ist zu beurteilen, ob die betroffenen Personen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind.

#### 3.3.1 Abgabepflicht von Steuererklärungen

Die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen ergibt sich aus den jeweiligen Steuergesetzen, § 149 Abs. 1 S. 1 AO. Für die Einkommensteuer ergibt sich das aus § 25 Abs. 3 S. 1 EStG. Sie trifft jedoch nicht alle Steuerpflichtigen, da der Staat in zahlreichen Fällen auf die Abgabe verzichtet, in denen etwa durch das Lohnsteuerabzugsverfahren der staatliche Zugriff auf die steuerpflichtigen Einkünfte bereits hinreichend bestimmt gegeben ist, § 56 EStDV. Demnach müssen vor allem die Steuerpflichtigen eine Steuererklärung abgeben, die Gewinneinkünfte erzielen, wie etwa selbstständige gewerbliche Einkünfte. Personen, die nichtselbstständige Einkünfte beziehen, sind nur unter weiteren Voraussetzungen abgabepflichtig – insb. dann, wenn kein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden ist. Allerdings kann auch im Fall, dass eine Ausnahme von der Abgabepflicht vorliegt, diese durch behördliche Anordnung wieder aufleben, § 149 Abs. 1 S. 2 AO. Auch wenn das Finanzamt bei Nichtabgabe die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO geschätzt und einen Steuerbescheid erlassen hat, entfällt die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nicht – da dies auch der Anknüpfungspunkt für das etwaige Vorliegen einer Steuerstraftat ist, wie noch zu zeigen sein wird. Die Abgabepflicht entfällt auch nicht, wenn die\*der Steuerpflichtige die Einkünfte nicht unmittelbar aus dem Tätigkeitsverhältnis erzielt, sondern etwa im Nachgang ein Schadensersatz statt der Leistung vereinnahmt wird. Die Pflicht zur Erklärung der steuerlich relevanten Tatsachen bleibt im Grundsatz bestehen. Eine Ausnahme kann dann gelten, wenn die Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug bei einer\*m Arbeitgeber\*in noch gegeben sind. Dazu sogleich.

#### Beratungshinweis

---

In den vorliegenden Konstellationen ist aus Gründen rechtlicher Vorsicht von einer Erklärungspflicht auszugehen. Die obigen Ausführungen zur Nichtsteuerbarkeit der unter Zwang erzielten Einkünfte ist in Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nicht geklärt. Es handelt sich um eine Rechtsauffassung. Um ein Steuerstrafverfahren wegen Nichtabgabe von

Steuererklärungen zu vermeiden, sollte eine Erklärung daher immer abgegeben werden. Wird beabsichtigt, die Nichtsteuerbarkeit der Einkünfte anzuführen, sollte die Erklärung mit steuerlicher Beratung erfolgen, um diese Umstände rechtssicher kommuniziert zu wissen.

### 3.3.2 Festsetzung / Schätzung

#### 3.3.2.1 Steuerfestsetzung

Die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis erfolgt zwingend per Festsetzungsbescheid (das gilt für alle Ansprüche außer Säumniszuschläge), §§ 155, 218 AO. Die Festsetzung erfolgt üblicherweise schriftlich auf einem amtlichen Musterformular oder per elektronischem Datensatz in Bescheidform mit festgesetzter Steuer, der Begründung bestehend aus den Berechnungsgrundlagen und gesonderten Erläuterungen sowie einer abschließenden Rechtsbehelfsbelehrung.

Die Bekanntgabe des Steuerbescheids hat an diejenige Person zu erfolgen, für die er bestimmt ist. Im Fall von Eheleuten sind das beide Ehegatten. Die Bekanntgabe hat gem. § 122 entweder als Brief, als öffentliche Bekanntgabe oder gem. § 122a als zum Abruf bereitgestellter Datensatz zu erfolgen. Im Zweifel hat das Finanzamt den Zugang und dessen Zeitpunkt nachzuweisen. Im Falle des Sachverhaltes 1 dürfte gleichwohl die Frage der Bekanntgabe zu Problemen führen. Die Nachweislast trifft die Behörde nur insoweit, als sie gewährleisten muss, dass die Beteiligten eines Veranlagungsverfahrens korrekt adressiert werden. Dass ein\*e Adressat\*in gar nicht Beteiligte des Veranlagungsverfahrens ist oder sein wollte, ist nur materiell-rechtlich von Bedeutung.

#### **Beratungshinweis**

---

Im Falle, dass ein Bescheid ohne vorherige Erklärung der betroffenen Person aufgrund falscher Angaben der\*des Täter\*in ergangen ist und auch an dem\*der Täter\*in zugestellt wurde (= Sachverhalt 1), sollte dringend die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes bestritten werden. Das Finanzamt ist dann zunächst gehalten, den Steuerbescheid aufzuheben und erneut mit richtiger Adressierung zu erteilen. So kann die Einspruchsfrist erneut in Gang gesetzt werden. Hilfsweise kann diese Rechtsfolge auch im Wege einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erreicht werden, § 110 AO. Dafür muss die unverschuldete Unkenntnis des Bescheids nachgewiesen werden.

Der Bescheid enthält ferner eine Rechtsbehelfsbelehrung, die neben Art des Rechtsbehelfs und Adressat auch die Rechtsbehelfsfrist angeben muss. Sie beträgt einen Monat nach Zustellung des Bescheides und ihr Ablauf führt zur Bestandskraft des Bescheides. Änderungen sind dann nur noch unter den engen Voraussetzungen der einschlägigen Korrektornormen denkbar (dazu sogleich). Die Festsetzung kann mit einem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO versehen werden. Solange der Vorbehalt aufrechterhalten wird, kann das Finanzamt die Steuerfestsetzung auch einseitig prüfen und neu bescheiden.

### 3.3.2.2 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, § 162 AO

Sofern keine Erklärung vorliegt oder aus anderen Gründen eine Schätzbefugnis des Finanzamts besteht, kann das zu versteuernde Einkommen gem. § 162 AO geschätzt werden.

#### Beratungshinweis

---

Ob ein Schätzbescheid vorliegt, hat die Finanzverwaltung auf dem Bescheid selbst zu vermerken. Das geschieht in der Regel im Teil „Erläuterungen“ unter dem Zahlenwerk des Bescheides. Dort wird üblicherweise folgende Formulierung gewählt: *„Die Besteuerungsgrundlagen wurden gemäß § 162 der Abgabenordnung geschätzt, weil Sie trotz Aufforderung keine Steuererklärung abgegeben haben.“*

Da im Steuerrecht ein Amtsermittlungsgrundsatz besteht, sollte die Schätzung immer die Ultima Ratio darstellen. Im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen hat die Finanzbehörde alle ihr zur Verfügung stehenden und mit zumutbarem Aufwand ermittelbaren Informationen zu verwerten, um eine zutreffende Schätzgrundlage festzustellen.

#### Beratungshinweis

---

Die Abwehr eines Schätzbescheides erfolgt vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist durch Einspruch und Abgabe einer Steuererklärung. Dann veranlagt das Finanzamt erneut und diesmal ganz normal nach der Erklärung. Die festgesetzte Steuerschuld aus dem Schätzbescheid bleibt dennoch fällig – auch wenn Einspruch eingelegt wurde. Um das zu verhindern, muss zusätzlich die Aussetzung der Vollziehung des Schätzbescheides (als vorläufiger Rechtsschutz) beantragt und gesondert begründet werden.

#### Beratungshinweis

---

Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist kann ein Wiedereinsetzungsantrag erwogen werden. Eine Neubescheidung aufgrund der nachträglich abgegebenen Erklärung ist regelmäßig möglich, weil der Schätzbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO ergeht. Damit kann die Finanzverwaltung die Veranlagung von sich aus stets ändern, bis sie diesen Vorbehalt aufhebt.

### 3.3.2.3 Rechtsbehelfsverfahren, §§ 347 ff. AO

Der statthafte Rechtsbehelf gegen eine Steuerfestsetzung ist der Einspruch, §§ 347 ff. AO. Das gilt gleichermaßen für Bescheide, die aufgrund einer Steuererklärung oder aufgrund einer Schätzung ergangen sind. Der Einspruch ist von der\*dem Beschwerden binnen Monatsfrist nach Zugang des Bescheids einzureichen. Er kann schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift bei der Finanzbehörde erklärt werden.

## Beratungshinweis

---

Ein Einspruch ist ausdrücklich auch per E-Mail möglich. Eine Begründung muss der Einspruch noch nicht enthalten, um die Einspruchsfrist zu wahren. Diese kann dann im Nachgang – ggf. unter Zuhilfenahme anwaltlicher Unterstützung – nachgereicht werden.

Auf den Einspruch hin hat die Finanzbehörde den Veranlagungssachverhalt vollständig zu überprüfen. In einfach gelagerten Fällen sind dafür die Bearbeiter\*innen oder Sachbearbeiter\*innen des jeweiligen Festsetzungsplatzes zuständig. Kompliziertere Verfahren werden an die amtsinterne Rechtsbehelfsstelle abgegeben. Die Prüfung erstreckt sich nicht nur auf den angefochtenen Aspekt des Bescheids, sondern kann zu einer vollkommen neuen Entscheidung führen oder den Bescheid an anderer Stelle ändern. Sodann kann dem Einspruch abgeholfen werden, wenn das Finanzamt mit der Anfechtung übereinstimmt und auch sonst keine Änderung am Bescheid vornimmt. Die Abhilfe erfolgt regelmäßig in einem unmittelbar ausgestellten Änderungsbescheid, der in seinem Erläuterungsteil einen Hinweis auf die Abhilfe enthält.

Hilft das Finanzamt dem Einspruch nicht ab und beabsichtigt es, eine Einspruchsentscheidung zu erlassen, muss es die Einspruchsführer\*innen zuvor schriftlich anhören, § 367 Abs. 2 S. 2 AO. Das gilt insbesondere bei Verböserungen auch im Hinblick auf andere im Bescheid enthaltene Regelungen. Sieht die Finanzverwaltung keine Aussicht auf Abhilfe, bittet sie die Einspruchsführer\*innen aus verfahrensökonomischen Gründen regelmäßig um Rücknahme des Einspruchs, damit eine Einspruchsentscheidung nicht ergehen muss und der alte Bescheid damit rechtskräftig wird. Da das Verfahren verwaltungsseitig nicht mit Kosten oder Gebühren verbunden ist, stellt dies jedoch keinen wirtschaftlichen Verfahrensvorteil dar.

Nur gegen eine ablehnende Einspruchsentscheidung ist der nächstinstanzliche Rechtsbehelf zulässig: die Klage vor dem Finanzgericht. Sollte beabsichtigt werden, den Klageweg zu beschreiten, ist der Einspruch daher bis zur Entscheidung aufrechtzuerhalten.

Parallel kann wie im allgemeinen Verwaltungsrecht auch Eilrechtsschutz gegenüber dem Finanzamt (sog. Aussetzung der Vollziehung) beantragt werden, § 361 AO. Auch hierfür ist ein Rechtsweg zum Finanzgericht gegeben. Die Aussetzung der Vollziehung erfolgt, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des mit dem Einspruch angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für die betroffene Person eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Dies ist im Antrag ausdrücklich und gesondert neben dem Einspruch oder der Klage selbst zu begründen.

Die letzte Instanz gegen das finanzgerichtliche Urteil der Hauptsache ist die Revision beim Bundesfinanzhof in München. Gegen ein hier ergangenes Urteil kann nur noch im Falle von Grundrechtsverletzungen der Rechtsweg zum Bundesverfassungsgericht beschritten werden (Urteilsverfassungsbeschwerde).

## Beratungshinweis

---

Abgesehen von etwaigen Anwalts- oder Steuerberatungskosten ist das Einspruchsverfahren kosten- und gebührenfrei. Die Einschaltung eines Rechtsbeistandes ist hier nicht vorgeschrieben. Die gründliche und ausführliche Durchführung dieses Vorverfahrens mit Rechtsbeistand ist aber angeraten, um den ggf. später im Finanzgerichtsverfahren zu verhandelnden Sachverhalt bereits umfassend ermitteln zu lassen. Oftmals ziehen sich die Verfahren über mehrere Jahre, sodass Sachverhaltsumstände immer schwerer nachträglich ermittelt werden können. Hier ist es hilfreich, wenn die relevanten Umstände zugunsten der Steuerpflichtigen bereits umfassend in der Verfahrensakte dokumentiert sind. Die Verfahrenskosten für ein finanzgerichtliches Verfahren sind jedoch beachtlich, sodass die Erfolgsaussichten zuvor gründlich zu prüfen sind.

### 3.3.2.4 Änderungsmöglichkeiten nach Rechtskraft

Die Abgabenordnung sieht nur sehr beschränkte Möglichkeiten der nachträglichen Änderung von Steuerbescheiden nach Eintritt ihrer Rechtskraft (Bestandskraft) vor. Wenn also ein Bescheid ergangen und die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist, dann muss die\*der Adressat\*in des Bescheids die darin enthaltene Steuerfestsetzung hinnehmen, auch wenn sie unrichtig ist. Die Rücknahme nicht begünstigender Verwaltungsakte gem. § 130 AO, nach der die Finanzverwaltung unrechtmäßige Verwaltungsakte zurücknehmen kann (und ggf. sogar muss), ist auf Steuerbescheide nicht anwendbar. Daher kommt es zunächst darauf an, ob der Bescheid dem Vorbehalt der Nachprüfung unterliegt, § 164 AO. Das steht auf der ersten Seite des Bescheides am Beginn seines Regelungsgebietes. Ist das der Fall, hat sich die Finanzverwaltung die spätere Änderung des Bescheides auch nach Bestandskraft offengehalten. Dann kann eine Änderung auch im Wege eines Antrags auf schlichte Änderung erfolgen. Ist ein Vorbehalt nicht bestimmt oder wieder durch einen Bescheid aufgehoben worden, so kann eine Änderung nur nach den §§ 172 ff. AO erfolgen. Relevant ist für die zu begutachtende Konstellation die Bestimmung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Danach können bestandskräftige Steuerbescheide aufgehoben oder geändert werden, wenn nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und die\*den Steuerpflichtige\*n kein grobes Verschulden daran trifft, dass diese erst nachträglich bekannt werden.

## Beratungshinweis

---

Um bei einem bereits bestandskräftigen Steuerbescheid – wie im Sachverhalt 1 – also eine neue Bescheidung herbeiführen zu können, muss dem Finanzamt auch dargelegt werden, dass die Betroffenen an der verspäteten Erklärung der tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse keine Schuld trifft. Hierfür sind also ebenfalls Nachweise bereitzuhalten.

Zu beachten ist ferner, dass mit der Änderung auch immer alle sonstigen materiellen Fehler des Bescheids – zuungunsten wie zugunsten der\*des Steuerpflichtigen – mit geändert werden dürfen,

§ 177 AO. Es kann also sein, dass trotz günstigerer Ergebnisse in einer Angelegenheit durch die Änderung Nachteile aufgrund von anderen Tatsachen eintreten können.

### 3.3.3 Erhebung

Die Erhebung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis liegt für die meisten Steuerarten ebenfalls im Zuständigkeitsbereich der Finanzverwaltung.

#### 3.3.3.1 Haftung

Grundsätzlich schuldet die steuerpflichtige Person die aus dem Steuerschuldverhältnis resultierende Steuer. Das ist insbesondere im Fall von selbstständigen Einkünften der Normalfall.

Davon gibt es jedoch auch Abweichungen – etwa im Bereich der Lohnsteuer. Im laufenden Arbeitsverhältnis schuldet zwar auch hier grundsätzlich immer die\*der Arbeitnehmer\*in die Lohnsteuer, und zwar ab dem Augenblick, da ihr\*ihm der Arbeitslohn zufließt, § 38 Abs. 2 EStG. Arbeitgeber\*innen sind jedoch im Rahmen eines nichtselbstständigen Anstellungsverhältnisses gem. § 41a Abs. 1 EStG verpflichtet, regelmäßig Lohnsteueranmeldungen zu erstellen, in denen die jeweils ermittelten Lohnsteuerbeträge aller Angestellten aufsummiert sind, diese an das Finanzamt zu übermitteln und anschließend diese Beträge an die Finanzamtskasse abzuführen. Zu diesem Zweck sind die Arbeitgeber\*innen gem. §§ 38 Abs. 3 S. 1, 39b EStG berechtigt und verpflichtet, die Lohnsteuer vom Bruttogehalt einzubehalten, um sie dann an das Finanzamt weiterzuleiten. Entscheidend ist, dass mangels eigener Verfügungsgewalt der Arbeitnehmenden auf den Bruttolohn die Arbeitgeber\*innen für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuerbeträge als Gesamtschuldner\*innen mithaften. § 42d Abs. 3 S. 4 EStG bestimmt sogar, dass die Arbeitnehmer\*innen neben den Arbeitgeber\*innen nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Einbehaltung nicht erfolgt ist oder die\*der Arbeitnehmer\*in weiß, dass die Lohnsteuer nicht angemeldet worden ist. Diese Haftung bleibt auch bestehen, wenn die Arbeitnehmer\*innen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Festsetzung gegenüber den Arbeitgeber\*innen erfolgt dann mit gesondertem Haftungsbescheid, § 219 AO. Nur wenn die\*der Arbeitgeber\*in die Lohnsteuer nachträglich nicht mehr einbehalten kann und der nachzufordernde Betrag 10 EUR übersteigt, ist die\*der Arbeitnehmer\*in wieder alleinige\*r Haftungsschuldner\*in der Lohn- bzw. Einkommensteuer.

Da das Einkommensteuergesetz im Hinblick auf die Inanspruchnahme keine Rücksicht auf den tatsächlichen Verbleib des erzielten Lohnes nimmt, sind zunächst die allgemeinen Voraussetzungen des § 42d Abs. 3 EStG zu prüfen. Wenn danach beide Gesamtschuldner\*innen potentiell in Anspruch genommen werden könnten, muss die Finanzverwaltung im Wege einer fehlerfreien Ermessensentscheidung die\*den Haftungsschuldner\*in bestimmen.

- § 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG – Wenn die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten worden ist: Das dürfte in aller Regel der Fall sein. Etwas anderes ließe sich durch die Betroffenen oder ihre Rechtsvertreter\*innen auch in der Regel kaum nachweisen.

- § 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG – Wenn die Arbeitnehmenden wissen, dass die\*der Arbeitgeber\*in die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat: Dies setzt voraus, dass die\*der Arbeitnehmer\*in die Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens kennt und beurteilen kann, wen in dieser Pflichtenkonstellation welche Pflichten treffen – oder überhaupt, dass ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt. In den Fällen, in denen die\*der Arbeitnehmer\*in keinen Barlohn erhalten hat, wäre dies eindeutig. In allen anderen Fällen kommt es darauf an, wie hoch die vereinbarte Vergütung ist/war. Da regelmäßig keine Absprache über die Bruttolohnhöhe noch eine Lohnkontenführung vorliegt, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der\*dem Arbeitnehmer\*in klar gewesen ist, dass sie\*er die abzuführende Lohnsteuer selbst von der\*dem Arbeitgeber\*in erhalten hat.
- Wenn die\*der Arbeitgeber\*in Teile der Vergütung nicht ausgezahlt hat, weil sie\*er sich auf einen Gegenanspruch beruft, ist fraglich, ob sie\*er diese Gegenforderungen den Ansprüchen des Finanzamtes entgegenhalten kann. Das Steuerschuldrecht sieht gegen den materiellen Anspruch aus einem Haftungsverhältnis keine Einwendungen außer dem vollständigen Entfallen der Steuerschuld oder der Aufrechnung mit gleichartigen Gegenforderungen aus einem Steuerschuldverhältnis vor. Die\*der Arbeitgeber\*in als Haftungsschuldner\*in kann sich daher weder mit Gegenforderungen noch mit einer etwaigen Entreicherung der Haftungsschuld entziehen, wenn sie\*er ermessensgerecht in Anspruch genommen wird.
- Im Übrigen ist die\*der Arbeitnehmer\*in immer dann in Anspruch zu nehmen, wenn die Einbehaltung durch die\*den Arbeitgeber\*in nicht mehr möglich ist. Dass die Besonderheiten der Zwangslage, die sekundäre Viktimisierung, die Wiedergutmachungsgedanken und die weiteren angeführten Überlegungen in dieser Ermessensentscheidung Eingang finden können, ist denkbar, aber weder in Rechtsprechung noch Literatur oder Verwaltungsanweisungen belegt.

### Beratungshinweis

---

In den Fällen also, wo eine Vergütung bereits erfolgt ist und die darauf entstehende Steuerlast bei der betroffenen Person nachträglich erhoben wird, kann auf die Inanspruchnahme der\*des Arbeitgebenden nicht mehr verwiesen werden (etwa in den Sachverhalten 1–3). Da wo aber die Vergütung noch gefordert wird – etwa als Schadensersatz oder Lohn für frühere Jahre (wie in Sachverhalt 4) kann die\*der Arbeitgebende noch für die Lohnsteuer in Haftung genommen werden. Hier ist auf die ermessensgerechte Inanspruchnahme der\*des Arbeitgebenden hinzuwirken.

#### 3.3.3.2 Fälligkeit, § 220 AO

Die Bescheide enthalten für jede zu entrichtende Steuer stets eine Fälligkeitsbestimmung gem. § 220 AO. Sobald diese eingetreten ist, kann das Finanzamt den offenen Betrag per Mahnung anfordern. Regelmäßig erfolgt zunächst eine einfache Mahnung unter Festsetzung von Säumniszuschlägen, wenn bis zur Fälligkeit nicht gezahlt worden ist. Der Steuerbescheid ist als Verwaltungsakt im Abgabenrecht selbst ein vollstreckbarer Titel, sodass das Finanzamt spätestens mit der zweiten Mahnung die

Vollstreckung androht. Auf die Androhung erfolgen in der Regel Vollstreckungsmaßnahmen – üblicherweise Konten-, Lohn- und Sachpfändungen.

### **Beratungshinweis**

---

In aller Regel fallen das Datum der Fälligkeit der Steuerschuld und der Bestandskraft des zugrunde liegenden Bescheides zusammen. Das bedeutet, dass ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Eilrechtsschutz im Rechtsbehelfsverfahren) zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässig ist. Es verbleiben nur Vollstreckungsschutzmaßnahmen wie Anträge nach § 258 AO oder Stundungsanträge.

Ist die Vollstreckung aussichtslos oder übersteigen ihre Kosten den erzielbaren Betrag erheblich, kann das Finanzamt die Schuld niederschlagen, § 261 AO. Neben Säumniszuschlägen erhebt das Finanzamt ferner Zinsen gem. § 233 AO.

#### **3.3.3.3 Stundung, § 222 AO**

Nach § 222 AO kann das Finanzamt Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für die\*den Schuldner\*in bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Die Prüfung erfolgt in der Praxis regelmäßig anhand von Einkommensnachweisen und unter Aushandlung eines Ratenzahlungsplans, welcher sowohl der Höhe der Steuerschuld als auch dem finanziellen Leistungsvermögen der\*des Steuerpflichtigen entsprechen soll. Der Gesetzestext weist jedoch nicht nur eine finanzielle Härte aus. Dies dürfte auch ein Anknüpfungspunkt für eine Argumentation im obigen Sinne sein. Die Zwangslage, in der sich die Betroffenen befunden haben, mag ebenfalls als geeignete Härte im Sinne von § 222 AO angesehen werden, die eine Stundungsgewährung rechtfertigen dürfte. Die Argumentation sollte jedenfalls angeführt werden. Die Gewährung der Stundung führt automatisch zu einem Vollstreckungshindernis während der Dauer ihrer Gültigkeit, § 257 Abs. 1 Nr. 4 AO.

### **Beratungshinweis**

---

Sofern eine Ratenzahlung, sei es unter Vorbehalt oder als Zielmaßnahme, vereinbart wird, ist zu beachten, dass das Finanzamt in der Regel Stundungszinsen festsetzt, die von den Schuldner\*innen ebenfalls und zumeist endfällig zu entrichten sind.

#### **3.3.3.4 Erlass aus Billigkeitsgründen, § 227 AO**

Auch wenn ein Steueranspruch entstanden ist, können die Finanzämter diesen aus Billigkeitsgründen ganz oder teilweise erlassen, um damit der Einzelfallgerechtigkeit in atypischen Konstellationen zu

entsprechen.<sup>39</sup> Der Erlass beschränkt sich allein auf das Erhebungsverfahren und hat keine Auswirkung auf die materiellrechtliche Beurteilung des Sachverhalts im Festsetzungsverfahren. Es obliegt der Finanzverwaltung, den Erlass nach pflichtgemäßem Ermessen auszusprechen.

Zunächst ist das Tatbestandsmerkmal der „Unbilligkeit“ zu bestimmen, das jedoch entgegen seinem Anschein kein unbestimmter Rechtsbegriff ist, welcher der Auslegung und damit gerichtlichen Kontrolle zugänglich wäre. Es handelt sich um eine reine Ermessensnorm der Verwaltung mit eingeschränkter gerichtlicher Überprüfung.<sup>40</sup> Sachliche Unbilligkeit ist dann gegeben, wenn ein Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis zwar bestehen mag, aber seine Durchsetzung vom Gesetzeszweck nicht gerechtfertigt werden kann oder seinen Wertungen zuwiderläuft. Persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Abgabe wirtschaftlich existenzgefährdend wirken würde (Erlassbedürftigkeit) obwohl die\*der Steuerpflichtige durch ihr\*sein Verhalten die bestmögliche Gewährleistung des Steueranspruchs zu erreichen sucht (Erlasswürdigkeit).

An dieser Stelle ist der Eintritt in eine verfassungsrechtlich orientierte Wertung des Sachverhalts gegeben. Die bereits zur § 38 AO dargelegten grundrechtlichen Erwägungen werden auch hier anzuführen sein. Unbilligkeit ist danach gegeben, wenn die Besteuerung gegen allgemeine Rechtsgrundsätze verstößt. Dies ist der Fall, wenn eine Abgabe auf eine in Unfreiheit erzielte Leistungsfähigkeit erhoben wird. Die Finanzierung des Gemeinwesens erfolgt auf Basis der Abschöpfung eines Überschusses der Leistungsfähigkeit der Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Wie dargestellt, sind davon diejenigen ausgenommen, deren Leistungsfähigkeit nicht für einen solchen Beitrag ausreicht. Allen anderen aber ist gemeinsam, dass sie den Umstand selbst, eine Leistungsfähigkeit herzustellen, willentlich herbeiführen. Für diejenigen, die das nicht frei entscheiden können, muss ebenso eine Ausnahme gelten wie für diejenigen, deren Leistungsfähigkeit nicht ausreicht, um Abgaben zu zahlen. Dies gilt umso mehr, wenn es sich ohnehin um Personen handelt, deren Teilhabe am Leben durch die zwangsweise und unverschuldet herbeigeführte Unfreiheit beeinträchtigt ist. Dieser Wertung wird eben auch durch Art. 4 EMRK und das daraus hergeleitete NPP Ausdruck verliehen. Insbesondere in Konstellationen, in denen das fiskalische Interesse allein darauf abzielt, das Steueraufkommen im Bereich der Prostitution zu erhöhen, mag es kein hinreichender Grund für eine Besteuerung der Betroffenen von Zwangsprostitution sein, wenn die Erlöse anderenorts bei den Täter\*innen anfallen.

### Beratungshinweis

---

Die Beurteilung, ob Erlassanträge Aussicht auf Erfolg haben, ist stark einzelfallabhängig. Sofern jedoch Aussicht auf Erfolg besteht, ist der Antrag unbedingt ratsam, da er wiederum eine anfechtbare Entscheidung herbeiführt, die einen Rechtsweg begründet.

Bestandskräftige Steuerfestsetzungen sind nach ständiger Rechtsprechung jedoch nur erlassfähig, wenn sie offensichtlich unbillig sind und alle Rechtsschutzinstrumente durch die\*den

---

<sup>39</sup> Zugmaier/Nöcker/Küpper/Booß, § 227 AO Rz. 4.

<sup>40</sup> Ebd. Rz. 52–55.

Steuerpflichtige\*<sup>n</sup> unverschuldet zu keiner Abwendung der Abgabe geführt haben. Rechtsbehelfsfristen dürfen daher nicht mit Verschulden versäumt worden sein. Wirksame Wiedereinsetzungsanträge hätten gestellt werden müssen.

### 3.4 Steuerstrafverfahren

Bei Steuerstrafverfahren im weiteren Sinne handelt es sich um eine Ergänzung des allgemeinen materiellen und prozessualen Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht für den Bereich der Besteuerung.<sup>41</sup> Strafverfahren wegen Steuerstraftaten obliegen nicht den Finanzgerichten, sondern fallen in die Zuständigkeit der Strafgerichte.<sup>42</sup> Ermitteln die Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren, kommen ihnen die Befugnisse der Behörden und Beamt\*innen des Polizeidienstes zu, § 402 Abs. 1 AO. Im reinen Steuerstrafverfahren führt die Finanzbehörde (in der Regel die Steuerfahndung) das Ermittlungsverfahren an Stelle der Staatsanwaltschaft in eigener Verantwortung durch, ohne an Weisungen der Staatsanwaltschaft gebunden zu sein, § 399 AO. Jedoch kann die Staatsanwaltschaft ihrerseits das Verfahren jederzeit an sich ziehen, § 386 Abs. 4 S. 2 AO. Die Kompetenz der Finanzbehörden zur selbstständigen Strafverfolgung endet spätestens mit Abschluss des Ermittlungsverfahrens und Erhebung der öffentlichen Klage. Ab diesem Zeitpunkt ist immer die Staatsanwaltschaft zuständig. Sollte die „Tat“ neben Steuergesetzen auch andere Strafgesetze verletzen, § 386 Abs. 2 Nr. 1 AO, dann besteht die Ermittlungskompetenz der Finanzbehörden ebenfalls nicht. Sofern die Abgabenordnung in den §§ 386 ff. AO keine abweichenden Regelungen trifft, gelten gem. § 385 Abs. 1 AO die Vorschriften des Strafrechts (StGB), der StPO, des Jugendgerichtsgesetzes (JGG) und des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG). Die Strafverfahrensgrundsätze gelten auch für das Steuerstrafverfahren. Zwar trifft die Abgabenordnung eigenständige Regelungen, in welchen Fällen von der Strafverfolgung abgesehen werden kann, jedoch sind diese Regelungen nicht abschließend, sondern ergänzend zu jenen Durchbrechungen des Legalitätsprinzips in der StPO zu verstehen. Demnach fände auch § 154c Abs. 2 StPO als besondere Verfahrensregelung im Steuerstrafverfahren Anwendung.

#### 3.4.1 Strafbarkeit der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO

Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO schützt das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen aus jeder einzelnen Steuerart und stellt damit ein Delikt gegen das Staatsvermögen bzw. die Allgemeinheit dar.<sup>43</sup> Damit das Verhalten der Betroffenen gem. § 370 AO strafbar ist, müsste ihr Verhalten tatbestandsmäßig sein.

---

<sup>41</sup> Fischer/Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, Einl. Rn. 450 ff.

<sup>42</sup> BVerfGE 22, 49 (77).

<sup>43</sup> MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 AO Rn. 2.

### 3.4.1.1 Tatvariante Unrichtige Angaben, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Im Fall des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO müsste die betroffene Person gegenüber einer Behörde im Sinne von § 11 Nr. 7 StGB über steuerlich erhebliche Tatsache unrichtige oder unvollständige Angaben machen und diese Angaben für einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil oder eine Steuerverkürzung ursächlich werden.<sup>44</sup> „Steuerlich erhebliche Tatsachen“ sind solche Tatsachen, die zur Ausfüllung eines Besteuerungstatbestandes herangezogen werden müssen und damit Grund und Höhe des Steueranspruchs oder Steuervorteils beeinflussen, oder wenn diese Tatsachen die Finanzbehörde zur Einwirkung auf den Steueranspruch veranlassen könnten.<sup>45</sup> Bei den Angaben in einer Steuererklärung handelt es sich um solche steuerlich erheblichen Tatsachen.

Indem eine Person eine, wie in Sachverhalt 1 geschilderte, fremde Steuererklärung mit dem eigenen Namen unterschreibt, gibt die Person nach außen hin eine unvollständige Steuererklärung oder eine Steuererklärung, die auf falschen Grundlagen beruht, ab. Anstelle eines unterschriebenen Dokuments werden Steuererklärungen in aller Regel über das elektronische Bundes-Onlineportal ELSTER abgegeben. Um eine Steuererklärung für eine andere Person abzugeben, erstellt die\*der Täterin unter dem Namen der betreffenden Person einen ELSTER-Account und gibt eine inhaltlich falsche Steuererklärung ab. Wenn das Finanzamt diese Erklärung zur Grundlage der Steuerfestsetzung macht, kann diese Steuererklärung auch für eine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ursächlich sein.

Fraglich ist jedoch, ob die Erklärung den Betroffenen zugerechnet werden kann. Dafür müsste sich die ausgebeutete Person die Erklärung als Tathandlung gem. § 25 Abs. 1 Alt. 2 (mittelbare Täterschaft) oder gem. § 25 Abs. 2 StGB (Mittäterschaft) zurechnen lassen können. Da die Handlung derjenigen\*desjenigen, die\*der die Steuererklärung abgibt, zu keinem Zeitpunkt auf Grundlage eines gemeinsamen Tatplans erfolgte und auch keine wechselseitigen Tatbeiträge vorliegen, scheidet eine mittäterschaftliche Begehungsweise aus. Für eine Tatherrschaft in mittelbarer Täterschaft müsste die Betroffene einen doppelten Vorsatz bezüglich der Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung und der Begehung durch die\*den Täter\*in gehabt haben. Die Abgabe der Steuererklärung durch die\*den Täter\*in erfolgte jedoch in Unwissenheit der betroffenen Person. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung konnte sie damit keinen für die Begehung einer Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft erforderlichen Vorsatz haben. Damit scheidet eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO im Sachverhalt 1 bereits an dem objektiven Tatbestand. Eine Strafbarkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt in diesem Fall nicht vor.

In dem in Sachverhalt 4 zugrunde gelegten Fall hat die betroffene Person die Ansprüche, die ihr im Rahmen des Adhäsionsverfahrens zugesprochen wurden, nicht in einer Steuererklärung angegeben. Der Annahme der Finanzverwaltung folgend, dass es sich bei diesen Ansprüchen um Schadensersatz statt der Leistung handelt, hätte sie die Schadensersatzleistungen in der Steuererklärung angeben

---

<sup>44</sup> Klein/Jäger AO § 370 Rn. 42.

<sup>45</sup> Ebd. Rn. 43.

müssen. Die Nichtangabe führt zu einer unvollständigen Angabe gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, die auch kausal zu einer Steuerverkürzung geführt haben könnte.

Jedoch müsste die fehlende Angabe auch mit Wissen und Wollen der erklärungspflichtigen Person erfolgt sein. Die Unkenntnis eines gegebenen objektiven Tatbestandsmerkmals schließt den Vorsatz aus, § 16 Abs. 1 S. 1 StGB. Bei sog. „normativen Tatbestandsmerkmalen“ muss die\*der Täter\*in nicht nur Sachverhaltskenntnis haben, sondern auch soziale Sinnbedeutung des rechtlichen Begriffs erfassen. Ob diese Bedeutungskennntnis vorlag, ist aus der juristischen Laiensphäre zu beurteilen. Bei einem Steueranspruch nach § 38 AO handelt es sich nach herrschender Meinung um ein normatives Tatbestandsmerkmal.<sup>46</sup> Der Vorsatz der Steuerhinterziehung setzt voraus, dass die\*der Täter\*in den Steueranspruch dem Grunde nach kennt oder zumindest für möglich hält.

In den vorliegenden Konstellationen ist zwar die genaue Bestimmung der gesetzlichen Grundlagen für die Steuerpflichtigkeit der Einkünfte für juristische Laien kaum möglich – insbesondere die Beantwortung der umfangreichen Abgrenzungsfragen zwischen den Einkunftsarten. Allerdings dürfte von einer durchschnittlichen Person mit juristischem Laienverstand in der Regel erwartet werden dürfen, dass sie erkennen mag, dass diese Einkünfte im Normalfall in irgendeiner Weise auch der Einkommensteuer unterfallen dürften. Das gilt wohl auch in dem Fall, dass es sich um Schadensersatzansprüche handelt, die vorherige Gegenleistungen substituieren, da hier der Veranlassungszusammenhang immer noch gegeben ist.

Zu etwaigen Fragen der Rechtfertigung, Entschuldigung oder von Strafausschließungsgründen sogleich.

### 3.4.1.2 Tatvariante Verstoß gegen die Abgabepflicht, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

#### a) Tatbestandsmäßigkeit

Damit der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt ist, müsste die\*der Täter\*in die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen haben. Diese Unkenntnis müsste zu einer kausalen Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 4 AO geführt haben.

Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei dem Verschweigen von Einkünften gegenüber dem Finanzamt um eine steuerlich erhebliche Tatsache, vgl. § 149 AO. Unterbleibt die Steuererklärung oder erfolgt sie nicht rechtzeitig, könnte sich die Person demnach wegen Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde strafbar gemacht haben. Die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung erlischt auch dann nicht, wenn das Finanzamt im Rahmen der Steuerfestsetzung (§ 162 AO) das Einkommen der Betroffenen schätzt, § 149 Abs. 1 S. 4 AO.

Die Finanzbehörde müsste in Unkenntnis gelassen worden sein. Wann das Tatbestandsmerkmal der „Unkenntnis“ der Steuerbehörden anzunehmen ist, ist umstritten. Strittig ist hierbei die Frage, ob die Behörde tatsächliche Unkenntnis über den Sachverhalt haben muss. Dafür könnte sprechen, dass nur

---

<sup>46</sup> Fischer/StGB § 16 Rn. 14b.

in Unkenntnis gelassen werden kann, wer auch keine Kenntnis über den wahren Sachverhalt hat.<sup>47</sup> In der Konsequenz läge das Tatbestandsmerkmal nicht vor, wenn die gegenüber der Behörde abgegebenen Informationen zwar fehlerhaft waren, die Behörde aber die Fehlerhaftigkeit erkennt. Dagegen wird jedoch angeführt, dass die „Unkenntnis“ keine tatsächliche, sondern eine verfahrensbezogene sei, für die es auf die tatsächliche Kenntnis nicht ankomme.<sup>48</sup> In diesem Fall wäre die tatsächliche Kenntnis der Verwaltung unerheblich und das Tatbestandsmerkmal erfüllt. Folgt man der zuletzt genannten Ansicht, ist es in den Sachverhaltsdarstellungen irrelevant, ob die Finanzbehörden tatsächliche Kenntnis über die Fehlerhaftigkeit hatten.

Die Steuererklärung müsste auch pflichtwidrig unterlassen worden sein.<sup>49</sup> Bei der Bestimmung „pflichtwidrig“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der auslegungsbedürftig ist. Das Tatbestandsmerkmal genügt gleichwohl nach ständiger verfassungsgerichtlicher Auffassung dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgebot aus Art. 102 Abs. 2 GG.<sup>50</sup> Eine Vereinbarkeit mit diesem Gebot wird immer dann angenommen, wenn sich die Fälle der möglichen Strafbarkeit schon aufgrund eines Gesetzes voraussehen lassen. Dabei kann sich der Gesetzgeber einer Verweisung auf eine ausfüllende Gesetzesnorm bedienen. Die Normen, auf die verwiesen wird, müssen selbst hinreichend umschrieben sein.<sup>51</sup>

Gegen welche Pflicht verstoßen worden sein muss, ergibt sich nicht aus der isolierten Betrachtung des Steuerstrafrechts. Vielmehr wird die Pflichtwidrigkeit als pauschaler Verweis auf Regelungen des materiellen Steuerrechts verstanden.<sup>52</sup> Bei dem Merkmal handelt es sich nach herrschender Meinung um ein sog. echtes Blankettmerkmal, da die Frage, ob eine Steuerschuld verkürzt wurde oder nicht, nur unter Heranziehung von anderen Vorschriften und Normen inhaltlich beantwortet werden kann. Das gebotene Verhalten zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich noch nicht allein aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, sondern erst im Zusammenspiel mit dem Tatbestand, der die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung normiert.

Indem die betroffene Person trotz bestehender Pflicht aus § 149 AO keine Steuererklärung gegenüber der Finanzbehörde abgegeben hat und diese infolgedessen die Steuern nicht oder nicht rechtzeitig in voller Höhe festsetzen konnte, erfüllt sie den objektiven Tatbestand. Durch die unterbliebene Steuererklärung wurde auch eine objektiv zurechenbare Gefahr zur Steuerverkürzung geschaffen, die sich im tatbestandlichen Erfolg realisiert. Jedoch müssten die objektiven Tatbestandsmerkmale auch vorsätzlich im Sinne des § 15 StGB verwirklicht worden sein. Dies ist nicht der Fall, wenn die betroffene

---

<sup>47</sup> Vgl. z. B. OLG Köln, Urteil v. 31.01.2017 – III-1 RVs 253/16.

<sup>48</sup> Klein/Jäger, AO §370 Rn. 60b.

<sup>49</sup> Ob es sich bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO um ein echtes oder unechtes Unterlassungsdelikt handelt, ist umstritten. Allerdings dürfte davon auszugehen sein, dass die Abgabepflicht einer Garantienpflicht insoweit nahekommt, dass das Prüfprogramm der Norm gleich bliebe. Täter\*in kann allein diejenige\*derjenige sein, die\*der selbst zur Aufklärung von steuerlich erheblichen Tatsachen verpflichtet ist.

<sup>50</sup> BVerfG Beschluss v. 08.05.1974 – 2 BvR 636/72.

<sup>51</sup> Ebd.

<sup>52</sup> MükoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 20.

Person zum Zeitpunkt der Tat einem Tatbestandsirrtum im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 StGB unterlag. Dieser ist auch dann zu bejahen, wenn die Person darüber irrt, wie das Gesetz ihr Verhalten behandelt. Die betroffene Person könnte über das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „pflichtwidrig“ irren. Indem sie bereits nicht wusste, dass sie durch ihre „Beschäftigung“ einen Steueranspruch begründet, und deshalb keine Steuererklärung abgibt, könnte sie einem Tatbestandsirrtum im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 StGB unterlegen sein. Der Vorsatz setzt jedoch nicht voraus, dass sich die\*der Betroffene konkrete Vorstellungen über die korrekte steuerliche Einordnung des Sachverhalts macht, wenn die Erklärungspflicht selbst bekannt ist.<sup>53</sup>

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH handelt es sich bei dem Irrtum über das Bestehen eines steuerrechtlichen Anspruchs jedoch um einen Tatbestandsirrtum. Demnach gehöre es zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass die\*der Täter\*in den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will.<sup>54</sup> Gerade in den Konstellationen, wo Personen ohne rechtliche und ggf. ohne vorherige Arbeitserfahrung in Deutschland sich in einer Zwangslage befinden, ist es denkbar, dass sie ihre Einkommenssituation nicht richtig einzuschätzen vermögen. Das gilt umso mehr, wenn die die Zwangslage ausbeutende Person die Vergütungsansprüche der Betroffenen mit Gegenleistungen saldiert, die sich ohnehin als Werbungskosten absetzen ließen. Diese Argumente ließen sich auch auf Ebene der Schuld hören (Verbotsirrtum).

In der Gesamtschau lässt sich festhalten, dass die dargestellten Straftatbestände mit einiger Wahrscheinlichkeit in den begutachteten Konstellationen auch vorliegen könnten. Daher ist ein besonderer Blick auf die weiteren Voraussetzungen etwaiger Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründe geboten:

Ob der vorliegenden Zwangslage liegt zunächst die Annahme eines Nötigungsnotstandes – sei es als Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgrund – nahe. Doch selbst wenn eine Notstandslage gegeben ist, dürfte es hier schon an der tauglichen Notstandshandlung fehlen, denn die Nichtabgabe oder unrichtige Angaben in einer Steuererklärung stellen keine Notstandshandlung dar, die geeignet wäre, die Notstandslage aufzuheben.

Allerdings könnte die Person gem. § 17 StGB entschuldigt sein. Der Verbotsirrtum könnte unter den engen Voraussetzungen der Unvermeidbarkeit zur Straflosigkeit führen. Ein Verbotsirrtum liegt vor, wenn die betroffene Person zwar tatbestandsmäßig und rechtswidrig handelt, ihr jedoch die Einsicht fehlt, rechtswidrig zu handeln, und dieser Irrtum für sie unvermeidbar war. An dieser Einsicht fehlt es, wenn die betroffene Person die dem Tatbestand zugrunde liegende gesetzgeberische Wertung verkennt. Die Rechtsprechung fordert, dass die\*der Täter\*in all ihre\*seine Erkenntniskräfte und sittliche Wertvorstellungen unter „Gewissensanspannung“ einsetzt, um die Unrechtmäßigkeit zu erkennen. An dieser Stelle müssen die individuellen Umstände des Einzelfalles umfassend berücksichtigt werden. Unzureichende Rechts- und Sprachkenntnisse, ggf. die kurze Dauer des Aufenthalts in Deutschland, ein niedriger Bildungsstand, wenig berufliche Vorerfahrungen und die

---

<sup>53</sup> Fischer/StGB § 16 Rn.13.

<sup>54</sup> BGH Beschluss v. 10.01.2019 1 StR 347/18; MükoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 421.

Belastungen durch die Zwangslage, ggf. auch soziale Isolation und Einschüchterung stellen taugliche Indizien für die Beurteilung der Verbotskenntnis dar. Der Verbotsirrtum muss auch unvermeidbar gewesen sein. Das ist dann der Fall, wenn der betroffenen Person angesichts ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten zum Zeitpunkt der Tatbegehung Zweifel an der Rechtmäßigkeit ihres Tuns hätten aufkommen müssen, denen sie nachzugehen verpflichtet wäre, um zur Unrechtseinsicht zu gelangen.<sup>55</sup> Das ist in Unterlassungskonstellationen freilich umso schwieriger, sodass die Anforderungen an die Vermeidbarkeit hier ggf. etwas geringer ausfallen.

#### b) Steuerstrafrechtliche Strafaufhebungsgründe

Liegen die Voraussetzungen einer Strafbarkeit nach § 370 AO vor, sieht § 371 AO die Möglichkeit der persönlichen Strafaufhebung durch Selbstanzeige vor.

Dafür müsste die Person in vollem Umfang unrichtige Abgaben berichtigen, unvollständige Angaben ergänzen oder unterlassene Angaben nachholen, § 371 Abs. 1 AO. Zusätzlich müssen die Voraussetzungen des Abs. 3 vorliegen, wonach bei bereits eingetretener Steuerverkürzung die hinterzogenen Steuern zuzüglich der Hinterziehungs- und Verzugszinsen vollständig und fristgerecht entrichtet werden müssen. Die Strafaufhebung ist ausgeschlossen, wenn ein in § 371 Abs. 2 AO genannter Ausschlussgrund vorliegt. Die Selbstanzeige ist gegenüber dem zuständigen Finanzamt ohne Beachtung bestimmter Formvorgaben abzugeben. Die Anzeige muss Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten dieser Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre, beinhalten. Der Finanzbehörde muss so ohne größere weitere Ermittlungen ermöglicht werden, die zutreffende Steuer zu ermitteln und festzusetzen. Die\*der Täter\*in muss auch ihren\*seinen eigenen Tatbeitrag aktiv offenlegen. Unvollständige oder inhaltlich falsche Selbstanzeigen führen nicht zur Straffreiheit. Sie führen auch nicht für die einzelnen Taten, hinsichtlich derer die isoliert betrachtete Selbstanzeige vollständig ist, zur Straffreiheit.<sup>56</sup>

#### 3.4.2 Zur Strafverfolgung

Das Strafverfahren ist durch den Legalitätsgrundsatz bestimmt. Demnach ist die Strafverfolgungsbehörde bei tatsächlichen Anhaltspunkten dazu verpflichtet, wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, § 152 Abs. 2 StPO. Von diesem Grundsatz sieht die StPO Ausnahmen vor, in denen die Behörde das Verfahren nach ihrem Ermessen einstellen kann.

Eine Einstellung des Verfahrens ist bei Vergehen, bei denen der angeklagten Person eine geringe Schuld zur Last gelegt wird, grundsätzlich möglich. Eine Einstellung kann bei Geringfügigkeit gem. § 153 Abs. 1 S. 2 StPO und einer im Mindestmaß nur mit Geldstrafe bedrohten Straftat auch ohne Zustimmung des Gerichts durch die Staatsanwaltschaft erfolgen, wenn die aus der Tat resultierenden Folgen gering sind. In den übrigen Fällen bedarf es der zusätzlichen Zustimmung des Gerichts. Ab Klageerhebung ist für eine Einstellung stets auch die Zustimmung des Gerichts erforderlich. Nach § 153a StPO kann die Staatsanwaltschaft mit Zustimmung des Gerichts auch gegen Auflage oder

---

<sup>55</sup> Fischer/StGB zu § 17 Rn. 7.

<sup>56</sup> Dr. Karsten Webel, Steuerstrafrecht und strafbefreiende Selbstanzeige NWB 2024 Rn. 157.

Weisungen von der Verfolgung absehen. Die Weisungen müssen geeignet sein, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen.

Neben den weiteren Einstellungsmöglichkeiten sieht die StPO seit der teilweisen Umsetzung des NPP – wie bereits erwähnt – in § 154c Abs. 2 StPO die Möglichkeit vor, dass die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung eines Vergehens absehen kann, wenn das Opfer einer Straftat gem. §§ 240, 253 oder 232 StGB (Nötigung, Erpressung oder Menschenhandel) diese Tat anzeigt und in diesem Zuge vom Opfer selbst in der Zwangslage begangene Vergehen bekannt werden. Die Norm lässt jedoch die Straftaten gemäß §§ 232a ff. StGB (etwa Zwangsprostitution) unerwähnt. Nach dem Sinn und Zweck der Norm muss keine Anzeige der Betroffenen im Sinne von § 158 StPO erfolgen. Auch ein mittelbar auf das Opfer zurückgehendes staatliches Bekanntwerden genügt, sodass eine Mitursächlichkeit ausreichend ist.

Anders als bei anderen strafprozessualen Einstellungsmöglichkeiten hat im Fall von § 154c Abs. 2 StPO nur die Staatsanwaltschaft und nicht das Gericht die Möglichkeit einzustellen. Nach Anklageerhebung kann die Anklage nur vor Verfahrenseröffnung gem. § 156 StPO zurückgenommen und die anschließende Einstellung nach § 154c Abs. 2 StPO durch die Staatsanwaltschaft erfolgen.<sup>57</sup> Anderenfalls bleibt in der Hauptverhandlung nur die Möglichkeit der Einstellung nach den §§ 153, 153a StPO. Sieht die Staatsanwaltschaft die Voraussetzungen des § 154c Abs. 2 StPO irrigerweise als nicht gegeben an, kann sie die Verfahrenseröffnung beantragen und Einstellungsmöglichkeiten verhindern. Inhaltlich ist die Einstellung, anders als in Abs. 1, nur auf Vergehen des Opfers beschränkt. Umstritten ist, ob von der Einstellungsmöglichkeit nur Gebrauch gemacht werden kann, wenn die Nötigung oder Erpressung gegenüber dem Opfer strafwürdiger ist als die Tat des Erpressungs- bzw. Nötigungsopfers, vgl. RiSTBV 102 Abs. 1. In der Literatur wird eine solche Handhabung, die sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, kritisch gesehen.<sup>58</sup> Das mag dazu führen, dass der Vorschrift bis dato „kaum praktische Relevanz“ zugekommen ist.<sup>59</sup> Zusätzlich könnte die Verfahrenseinstellung zugesichert werden. Diese Entscheidung ist gem. RiSTBV 102 Abs. 2 der Behördenleitung vorbehalten. Einer Einstellung nach § 154c Abs. 2 StPO kommt keine Rechtskraftwirkung zu. Die Wiederaufnahme bleibt jederzeit möglich. Gegebenenfalls kann sich eine Wiederaufnahmepflicht ergeben, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Voraussetzungen nach § 154c Abs. 2 StPO bei der betroffenen Person nicht vorlagen.

In dem Sachverhalt 3 zugrunde liegenden Fall leitet die Steuerfahndungsstelle Ermittlungen gegen die Zeugin aus dem Strafverfahren gegen den Täter wegen einer Steuerstraftat ein. Sollte es sich bei der Zeugin um eine von Menschenhandel betroffene Person handeln, könnte die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft in diesen Fällen die Ermittlungen nach § 154c Abs. 2 StPO (in Verbindung mit § 399 AO) einstellen, wenn die betroffene Person die o. g. Voraussetzungen des Einstellungsgrundes erfüllt.

---

<sup>57</sup> MüKoStPO/Teßmer §154c Rn. 9.

<sup>58</sup> Vgl. Meyer-Goßner/Schmitt StPO §154c Rn. 3; a. A. MüKoStPO/Teßmer §154c Rn. 13a.

<sup>59</sup> MüKoStPO/Teßmer §154c Rn. 2.

### 3.5 Steuerordnungswidrigkeitsverfahren, §§ 377 ff. AO

Geschützt wird wie auch bei § 370 AO das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen aus jeder Steuerart.<sup>60</sup> Auch die objektiven Tathandlungen sind identisch. Unterschiede ergeben sich insbesondere auf Ebene des subjektiven Tatbestandes. Anders als die Steuerstraftaten, die Vorsatz erfordern, sind mit den §§ 377 ff. AO auch Fahrlässigkeitstatbestände normiert. Besondere Bedeutung kommt dem Steuerordnungswidrigkeitenrecht in den Fällen zu, in denen die §§ 370 ff. AO mangels Vorsatzes nicht erfüllt sind.

Begeht die\*der Täter\*in durch die unterlassene oder fehlerhafte Abgabe einer Steuererklärung sowohl eine Ordnungswidrigkeit als auch eine Straftat, tritt die Ordnungswidrigkeit gem. § 377 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 21 OWiG zurück. Ein weiterer zentraler Unterschied ergibt sich aus § 377 Abs. 2 AO, wonach das Verfahren bei Steuerordnungswidrigkeiten grundlegend durch das Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG) bestimmt ist.

#### 3.5.1 Zum Tatbestand des § 378 AO

Ordnungswidrig im Sinne von § 378 Abs. 1 in Verbindung mit § 370 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO handelt, wer leichtfertig die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung verwirklicht hat. Unter Leichtfertigkeit im Sinne der Norm versteht der Gesetzgeber ein grob fahrlässiges Verhalten. In der Literatur wird darunter verstanden, dass leichtfertig handelt, „wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass durch sein Verhalten eine Steuerverkürzung eintreten wird“.<sup>61</sup> Die Rechtsprechung bejaht eine leichtfertige Begehungsweise dann, wenn die\*der Täter\*in nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und den individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den gesetzlichen Regelungen sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Hierzu ist eine Gesamtbewertung des Verhaltens und der Handlungsumstände erforderlich.<sup>62</sup> Im Grundsatz gilt, dass sich jede\*r Steuerpflichtige über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten muss, die sie\*ihn im Rahmen ihres\*seines Lebenskreises treffen. Dies gilt insbesondere für solche steuerlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen.<sup>63</sup> Daher kommt es hier maßgeblich darauf an, ob die Betroffenen einschätzen konnten, ob ihre Tätigkeit ggf. eher gewerblicher Natur ist. Als gewerblich Tätige träge sie die Pflicht, sich über den damit einhergehenden Pflichtenkreis zu informieren. Maßgeblich ist dennoch immer die individuelle Einsichtsfähigkeit der handelnden Person und nicht die Einsichtsfähigkeit der Durchschnittsbürger\*innen.<sup>64</sup> Bei der individuellen Beurteilung der Einsichtsfähigkeit einer Person in der hier zu begutachtenden Zwangslage

<sup>60</sup> Klein/Jäger AO § 378 Rn. 1.

<sup>61</sup> Klein/Jäger AO § 378 Rn. 20.

<sup>62</sup> BFH DStR 2013, 2694; BFG/NV 2011, 2092;2000, 1180.

<sup>63</sup> Vgl. Klein/Jäger AO § 378 Rn. 21.

<sup>64</sup> Zugmaier/Nöcker/Keßeler – Abgabenordnung Kommentar Online § 378 Rn. 37.

sind daher vergleichbare Maßstäbe wie oben zur Pflichtwidrigkeit oder zur Vermeidbarkeit des Verbotsirrtums im Strafrecht anzusetzen.

Die tatsächlichen Möglichkeiten des Zugangs zu einschlägigen Informationen können etwa durch die systematische Isolation der Betroffenen erschwert sein. In dem zugrunde liegenden Ausbeutungsverhältnis profitiert die\*der Täter\*in oftmals von der Unwissenheit und Abhängigkeit der Betroffenen von seiner Person. Das schränkt die Handlungsfreiheit der Betroffenen ein, sodass reale Handlungsalternativen nicht in Betracht gezogen werden. Die wirtschaftliche oder persönliche Zwangslage trägt dazu bei, dass die Beschäftigung in Unklarheit über die rechtliche und steuerliche Form der Beschäftigung erfolgt, da die Arbeitsorganisation von den Täter\*innen bestimmt wird. Bei Menschen, die nicht in Deutschland sozialisiert wurden, kommen ggf. mangelnde Rechts- und Sprachkenntnisse hinzu. Im Falle, dass die Leichtfertigkeit dennoch bejaht wird, dürfte in aller Regel auch ein Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der Handlung und der Steuerverkürzung festgestellt werden.

Die Steuerverkürzung müsste auch vorwerfbar im Sinne des § 377 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 1 OWiG sein. An der Vorwerfbarkeit kann es fehlen, wenn der\*dem Täter\*in die Einsicht fehlt, etwas Unerlaubtes zu tun, namentlich, weil sie\*er das Bestehen oder die Anwendbarkeit der Norm nicht kannte und dieser Irrtum für sie\*ihn unvermeidbar war, §11 Abs. 2 OWiG. Auch hier kann auf die relevanten Tatsachenmerkmale verwiesen werden, die bereits zum § 17 StGB im Strafrecht dargestellt wurden.

Auch § 378 Abs. 3 ermöglicht die bußgeldbefreiende Selbstanzeige. Anders als bei § 371 AO sperrt erst die Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens die bußgeldbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige. Die Tat kann also bereits den Prüfer\*innen der Finanzbehörde bekannt sein und dennoch kann die Selbstanzeige ihre bußgeldbefreiende Wirkung entfalten.<sup>65</sup>

### 3.5.2 Zur Ermessensausübung

Gemäß § 377 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 47 Abs. 1 S. 2 OWiG kann die Finanzbehörde das Verfahren, solange es bei ihr anhängig ist, bei fehlendem öffentlichen Interesse an der Verfolgung einstellen.

Bei § 47 Abs. 1 S. 2 OWiG handelt es sich um eine Ermessensvorschrift (vgl. „kann“). Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Ordnungswidrigkeit vor, hat die Behörde ein Entschließungs- sowie ein Auswahlermessen. Das Ermessen muss pflichtgemäß im Sinne des § 40 VwVfG erfolgen.

Die Ermessensentscheidung ist insbesondere dann pflichtwidrig, wenn die Behörde von ihrem Ermessen keinen Gebrauch macht, wenn sie die gesetzliche Zielvorstellung nicht beachtet, die für die Ausübung maßgeblichen Gesichtspunkte nicht hinreichend in ihre Erwägungen einbezieht oder mit ihrer Entscheidung gegen grundlegende Verwaltungsprinzipien verstößt. Bleibt nach pflichtgemäßer Ermessensausübung nur eine bestimmte Entscheidung rechtmäßig, ist das Ermessen auf null reduziert. Gründe dafür können insbesondere verfassungsrechtliche Vorgaben sein. Auch kann an dieser Stelle

---

<sup>65</sup> Klein/Jäger AO § 378 Rn. 41.

das Non-Punishment-Prinzip in die Ausübung verwaltungsrechtlichen Ermessens einbezogen werden. Dies ergibt sich insbesondere vor dem Hintergrund des Gebotes zur völkerrechtsfreundlichen Gesetzesauslegung. Der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit leitet sich aus einer Zusammenschau der Art. 1 Abs. 2, 9 Abs. 2, 24, 25, 26, 59 Abs. 2 GG und der Präambel des Grundgesetzes ab und zielt auf die innerstaatliche Berücksichtigung von internationalen Belangen. Dass es sich beim Schutz von Betroffenen von Menschenhandel und Zwangsprostitution um einen solchen internationalen Belang handelt, geht aus der mehrfachen völkerrechtlichen Kodifizierung von entsprechenden Vorschriften hervor. Aus dem Prinzip der völkerrechtsfreundlichen Auslegung folgt außerdem, dass einer Norm mit mehreren Auslegungsmöglichkeiten möglichst diejenige Bedeutung beizumessen ist, die mit völkerrechtlichen Vorgaben in Einklang steht. Sinngemäß gilt dieses Gebot auch für die Verwaltungsentscheidung, bei der Ermessens- und Beurteilungsspielräume ausgefüllt werden.<sup>66</sup>

Die finanzbehördliche Ahndung von Steuerordnungswidrigkeiten der hier betroffenen Personengruppen könnte vor dem Hintergrund dieser Erwägungen unverhältnismäßig und daher ermessensfehlerhaft sein. Unverhältnismäßigkeit ist dann anzunehmen, wenn die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit außer Verhältnis zu den mit der Verfolgung verbundenen Auswirkungen für die Betroffenen steht. Dabei ist auf die Bedeutsamkeit der betroffenen Rechtsgüter sowie die Intensität der Verletzung einzugehen. Hierbei spielen auch die bereits dargestellten grundrechtlichen Erwägungen sowie die in der zitierten EGMR-Entscheidung<sup>67</sup> angeführten Aspekte eine Rolle. Gerade auch der Schutz der Betroffenen vor weiterer Viktimisierung, Wiedergutmachungsaspekte und die Entlastung von zusätzlichen Bürden angesichts einer nur fahrlässigen Begehungsweise dürften hier anzuführende Argumente sein. Verwaltungsrichtlinien, die in derartigen Fällen Rechtssicherheit für Behörden liefern, in diesen Verfahren pflichtgemäß von der Sanktion abzusehen, fehlen derzeit noch. Jedenfalls analog kommt das bereits einfachgesetzlich kodifizierte Non-Punishment-Prinzip auch im Ordnungswidrigkeitenrecht zum Ansatz: Droht die\*der Täter\*in den Betroffenen mit der Offenbarung einer Ordnungswidrigkeit, kann die Verwaltungsbehörde in entsprechender Anwendung des § 154c Abs. 2 StPO gem. § 47 OWiG von der Verfolgung absehen.<sup>68</sup> In den Fällen des § 154c Abs. 2 StPO wird jedoch wegen der Verknüpfung mit einer Straftat (z. B. § 232 StGB) in aller Regel die Staatsanwaltschaft das Verfahren durchführen, § 386 Abs. 4 AO. Wenn die Staatsanwaltschaft wegen Verdachts einer Straftat, § 152 Abs. 2 StPO, ein Ermittlungsverfahren einleitet, so berücksichtigt sie auch die möglichen Aspekte einer Ordnungswidrigkeit, vgl. § 40 OWiG. Erhebt die Staatsanwaltschaft Anklage in diesem Verfahren, so erstreckt sich die Anklage auch auf die Aspekte der Ordnungswidrigkeit. Stellt die Handlung gleichzeitig eine Ordnungswidrigkeit und Straftat dar, wird nur das Strafgesetz angewandt, § 21 OWiG.

---

<sup>66</sup> Vgl. Katharina Reiling in ZäöRV 78 (2018) S. 317; zu der Rücksichtnahmepflicht aller Teilbereiche der öffentlichen Gewalt: BVerfGE 112, 1 (26).

<sup>67</sup> EGMR Urteil v. 28.11.2023, Kammer III, 18269/18.

<sup>68</sup> Vgl. Teßmer MüKo §154c Rn. 4.

## 4 Ergebnis

Nach dem Vorstehenden ist erkennbar, dass die Steuerbarkeit der Einnahmen aus einer zwangsweisen Betätigung rechtlich mindestens zweifelhaft ist. Hierbei handelt es sich jedoch um *eine* Rechtsauffassung, die noch im Rahmen der Verwaltungspraxis und ggf. durch Rechtsprechung bestätigt werden muss. Von der Nichtabgabe von Steuererklärungen in der Annahme, dass ohnehin keine steuerbaren Einkünfte vorlägen, ist dringend abzuraten. Hier sind die Einzelheiten des Sachverhaltes zuvor genauestens rechtlich zu prüfen und idealerweise mit rechtlicher Beratung zu klären.

Wenn steuerbare Einnahmen festgestellt werden oder beschieden worden sind, dann ist zunächst zu prüfen, um welche Einkunftsart es sich handelt und ob die Erlöse in der beschiedenen Höhe auch tatsächlich den Betroffenen zuzurechnen sind. Eine Person, die in einem Bordell Leistungen erbringt und dafür unmittelbar von den Kund\*innen Erträge vereinnahmt, muss diese noch nicht zwangsläufig als Ausgangsleistungen erfassen. Sie mögen entgegen der oftmals vorschnell getroffenen Einschätzung der Finanzverwaltung ggf. den Bordellbetreibenden zugerechnet werden. Die Einnahmen, die bei der betroffenen Person verbleiben, sind dann nur diejenigen Beträge, die sie tatsächlich von den Unternehmensbetreibenden für ihren Lebensunterhalt erhält. Alle Anhaltspunkte, die hierfür dokumentiert werden können, sind vorzuhalten, da es sich im Zweifel um ermittlungsentensive Sachverhalte handeln dürfte. In der Regel ist es vorteilhaft für die Betroffenen, wenn der Nachweis gelingt, dass es sich um abhängige Beschäftigungsverhältnisse gehandelt hat, denn hier tritt neben die steuerpflichtigen „Lohnempfänger\*innen“ auch die\*der „Arbeitgeber\*in“ als Haftungsschuldner\*in. Jedwede Art von Rechtsmittel, seien es Wiedereinsetzungsanträge, Rechtsbehelfe, Aussetzungsanträge oder Anträge auf Billigkeitserlass, sind zeitnah und umfassend begründet einzulegen bzw. zu stellen. Rechtlicher Beistand ist hierbei stets empfehlenswert, da unvollständige Sachverhaltsermittlungen im Nachhinein oft die Verfahrensposition schwächen. Ferner ist auf grund- und völkerrechtliche Erwägungen einzugehen, da diese angesichts der besonderen Belastungssituation möglicherweise direkt schon im Veranlagungsverfahren fruchten könnten.

Die Gefahr, dass zudem steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Sanktionen erfolgen, sind leider nicht gering. Maßgeblich kommt es hier auf das Kennenmüssen der steuerrechtlichen Pflichten und die individuellen Möglichkeiten ihrer Erfüllung an. Im Bereich der Ordnungswidrigkeiten bietet der Ermessensspielraum der zuständigen Behörde noch am ehesten einen Anknüpfungspunkt für grund- und völkerrechtliche Argumente und den Hinweis auf die Unverhältnismäßigkeit in der konkreten Konstellation.

Beratungshinweise und konkrete Leitlinien sind für straf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Verfahren in diesem Rahmen schwer darstellbar, da es hier in jedem Einzelfall nach Sachlage und Verfahrensstand auf eine adäquate Verteidigungsstrategie ankommt. Rechtsbeistand ist hier dringend angeraten.

Erkennbar wurde, dass im Besteuerungs- und Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenverfahren an verschiedenen Stellen Ermessensspielräume bestehen, die einen Eingangspunkt für eine verfassungs- und völkerrechtliche Diskussion bieten. Diese Diskussion lohnt es zu führen, um diese Spielräume

weiter auszuloten und durch stetige Ausweitung in der Rechtsanwendung zu verlässlichen Schutzmechanismen zu formen. Gleichwohl wird das für einen effektiven Rechtsschutz der Betroffenen allein nicht ausreichen, sodass weitere Lösungsansätze zu entwickeln und zu verfolgen sind.

## 5 Lösungsansätze

Eine einfachgesetzliche Lösung der vorstehenden Problemlage ist nicht ohne Weiteres denkbar, da viele ineinander verschränkte Regelungsbereiche des Zivil- und Steuerrechts berührt sind. Überlegenswert ist jedoch ein Regelungsansatz, der an der Auslegung des Art. 4 EMRK durch den EGMR anknüpfend das Non-Punishment-Prinzip ausweitet auf einen Schutzschirm der Betroffenen von Zwangsprostitution vor jeglichen benachteiligenden hoheitlichen Einwirkungen. Dies ließe sich einfachrechtlich in Übereinstimmung mit Völker- und EU-Recht kodifizieren. Ohne in der Sache einen Vergleich anzuführen, bieten die gesetzlichen Bestimmungen zur Steuerbefreiung von Renten für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung eine Orientierung für so ein Regelungsgefüge. Hier wird nicht an die Steuerbarkeit der Einnahmen angeknüpft, aber ein Befreiungstatbestand geregelt.

Um dem Gesetzgeber die Notwendigkeit von rechtlichen Vorkehrungen in diesem Sinne vor Augen zu führen, mag es sinnvoll sein, exemplarische Fälle aus der Beratung von Betroffenen im Rahmen von strategischen Klageverfahren zu nutzen, um die angeführten und weitere Argumente in den Rechtsdiskurs einzubringen. Damit und durch etwaige Qualifizierungsmaßnahmen kann auch die Finanzverwaltung für die Problematik sensibilisiert werden.

Ein anderer Regelungsansatz kann darin bestehen, Betroffenen weitreichende Unschuldsvermutungen für Verfahrensrechte im Besteuerungsverfahren zu gewähren, wenn sie ihre Zwangslage nachweisen können. So könnte zumindest der Rechtsschutz im Nachhinein gestärkt werden. Da die Verschuldenserfordernisse der unterschiedlichen Verfahrensmaßnahmen wie dargestellt an verschiedenen Stellen geregelt sind, dürfte hier eine vor die Klammer gezogene allgemeine Bestimmung erforderlich sein.

Um der Unübersichtlichkeit rechtlicher Anforderungen für die oft rechtsfern geprägten Betroffenen gerecht zu werden, ist darauf hinzuwirken, dass die Finanzverwaltung selbst den Betroffenen Aufklärung und Beratung anbietet, bevor sie mit unanfechtbaren Rechtsfolgen konfrontiert werden. Ferner sollte es ihnen erleichtert werden, die für ihre Entlastung erforderlichen Nachweise zu ermitteln und in geeigneter Qualität vorzutragen. Beratungs- und Unterstützungsangebote sind hier dringend nötig und können nicht allein zivilgesellschaftlich organisierten Betroffenenvertretungen überlassen werden.

Im Rahmen von Verwaltungsrichtlinien kann den Finanzbehörden und Staatsanwaltschaften ein Handlungsrahmen zur Verfügung gestellt werden, der ihnen bei pflichtgemäßen Ermessensentscheidungen Sicherheit gibt, rechtskonform von unverhältnismäßigen Sanktionen Abstand zu nehmen.